



Observatoire de l'Action Gouvernementale, asbl
Siège social: Bujumbura - Burundi B.P: 3113 Bujumbura
E-mail : oag@cbinet.net Site Web: www.oag.bi Tél: 22 218820

Etat des lieux sur les exonérations au Burundi en 2018

Rapport définitif

Mars 2019

Remerciements.

Au terme de la présente analyse, l'Observatoire de l'Action Gouvernementale tient à remercier Monsieur Gilbert NIYONGABO, consultant, 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 :

Monsieur Jérôme NIYONZIMA, Vice-Président de l'Observatoire de l'Action Gouvernementale ;

Monsieur Jean Claude NZIGAMASABO,

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

Table des matières

N°	Matières	Page
	Remerciements	3
	Table des matières	5
I.	Contexte de l'Etude	7
II.	Analyse des exonérations dans le contexte de la promotion des investissements	9
1.	Rôle de l'API dans la promotion des investissements.....	9
2.	Les projets ayant bénéficié des exonérations ou certificats d'éligibilités.....	10
3.	Prolongation des délais d'éligibilité.....	12
4.	Exonérations et amélioration du climat des affaires.....	12
5.	Nature des exonérations accordées.....	14
III.	Analyse des dépassements de plafonds dans les Budgets de 2018 et de 2018-2019	17
IV	Règlementation des exonérations fiscales au Burundi	21
IV.1.	L'exonération et les notions voisines.....	21
IV.2.	Principaux aspects de la réglementation des exonérations au Burundi.....	22
IV.3.	Les lois et règlements portant sur un objet non-fiscal mais comportant des dispositions fiscales.....	32
IV.4.	Le droit international.....	38
V.	Analyse critique de la réglementation des exonérations au Burundi	41
V.1.	Les vertus de la réglementation des exonérations au Burundi.....	41

V.2.	Les griefs contre la réglementation des exonérations au Burundi.....	44
VI.	Conclusion générale et recommandations.....	48
VI.1	Conclusion générale.....	48
VI.2.	Recommandations.....	49

I. Contexte de l'Etude

L'Observatoire pour l'Action Gouvernementale « OAG » en sigle a lancé une étude portant sur « l'état des lieux sur les exonérations au Burundi » en 2018 dont le contenu se réfère au Budget de l'Etat exercice 2018/2019.

Sur le plan théorique, la législation en vigueur portant sur les exonérations se réfère à la Loi sur la Gestion des Douanes de l'East African Community (EAC) qui cadre avec l'harmonisation des droits de douane et la mise en place du Tarif Extérieur Commun (TEC) ainsi que les conventions internationales ou bilatérales que le Burundi a signées avec ses partenaires. En pratique, les exonérations sont gérées par l'Office Burundais des Recettes (OBR) à travers le Service Juridique et le Service du Suivi d'exonérations et peuvent s'écarter de la trajectoire initialement tracée en poursuivant l'objectif économique de stimulation des investissements directs à travers les avantages contenus dans le Code des Investissements.

Il faut noter également que les services de l'Agence de Promotion des Investissements (API) dans leur souci de faciliter la création des entreprises et l'amélioration du climat des affaires fait un accompagnement juridique dans le but de leur permettre de bénéficier des avantages du Code des Investissements dont les exonérations fiscales constituent une composante importante.

Les dispositions légales en matière d'exonérations fiscales ne posent aucun problème. Néanmoins, dans leur mise en œuvre, les plafonds sont largement dépassés et freinent l'élargissement de l'assiette fiscale.

C'est dans le but de contribuer à l'accroissement de l'assiette fiscale à travers la maîtrise des exonérations que l'OAG a commandité la présente étude.

Au niveau méthodologique, cette étude se réfère au Budget Général de l'Etat des deux exercices écoulés, c'est-à-dire celui de 2017 et de 2018 dont une partie est reprise dans les prévisions du Budget de l'Etat de l'exercice 2018/2019.

L'objectif de l'étude est de contribuer à l'augmentation des recettes fiscales à travers la maîtrise des exonérations en regardant la tendance actuelle et

passée des exonérations. Dans le cas contraire, il s'agira d'explorer l'hypothèse d'un accroissement des investissements directs et de l'emploi à travers l'octroi des avantages prévus par le Code des investissements.

Cette étude propose également une deuxième partie en rapport avec l'analyse des failles au niveau juridique par rapport à l'état des exonérations. Il s'agira d'exploiter les références approuvées dans le cadre de l'EAC, celles qui concernent les conventions internationales ou les accords bilatéraux ainsi que les régimes spécifiques comme le Code des investissements.

Dans cette analyse, les écarts seront dégagés entre la Loi et sa mise en œuvre.

Enfin, ce rapport est structuré de manière suivante :

- Analyse des exonérations dans le contexte de la promotion des investissements
- Analyse des dépassements de plafond dans les budgets de 2018 et 2018-2019
- Réglementation des exonérations au Burundi
- Analyse critique des exonérations au Burundi

Conclusion et Recommandations

II. Analyse des exonérations dans le contexte de la promotion des investissements

1. Rôle de l'API dans la promotion des investissements.

Depuis 2012, dans le but de promouvoir les investissements et améliorer le climat des affaires, le Gouvernement du Burundi a mis en place un service d'Appui à la Promotion des Investissements au Burundi, API en sigle, pour réformer entre autres la procédure de création des sociétés.

C'est dans ce contexte de création d'entreprises et du suivi du climat des affaires en visant surtout le classement du Doing Business que l'Agence de Promotion des Investissements a été créé en 2013 comme guichet unique de création des entreprises en regroupant cinq autres institutions à savoir le Tribunal du Commerce, l'OBR, l'INSS, l'Inspection du Travail et la Banque Commerciale du Burundi (BANCOBU). L'API est dès lors le seul organe habilité à créer des sociétés au Burundi. Dans le cadre de la facilitation des affaires, l'objectif fixé par l'API est de permettre la création d'une entreprise dans un délai ne dépassant pas 24heures.

Ainsi, depuis la mise en place de l'API et du Guichet Unique en 2013, la moyenne des sociétés créées par an de 2041 entreprises. Cette tendance a baissé, malheureusement, pendant la période électorale de 2015 mais a vite rebondi en 2017 pour atteindre presque un record de 2289 entreprises créées.

Selon le Rapport Annuel de l'API (2018), entre 2016 et 2017, le nombre d'entreprises créées s'est accru de 5,33% et constitue de manière évidente une preuve de la reprise économique après la période électorale de 2015. De manière plus détaillée, le Guichet Unique a enregistré en 2017, 2289 sociétés créées dont les Sociétés Unipersonnelles (SU) constituent 50%. Ensuite viennent les Sociétés des Personnes à Responsabilité limitée (SPRL) qui correspondent à 28,5%. Le reste des sociétés représentant une part moins importante : Sociétés Anonymes (SA), Sociétés Coopératives, Succursales des Sociétés étrangères ou nationales. En 2017, il n'y a pas eu de Société Mixtes (SM) créées. En outre, l'orientation des activités montre

que 43% sont dans le commerce général, 24% sont dans les divers services, 8% sont dans le secteur de construction et 8% dans la santé. Enfin, les 2289 entreprises enregistrées en 2017 projetaient dans leurs déclarations de créer 19.410 emplois, soit une hausse de 10,7% par rapport à ce qui était prévu en 2016.

2. Les projets ayant bénéficié des exonérations ou certificats d'éligibilités

Dans le Rapport de l'API (2017) publié en ligne sur leur site officiel, l'expression exonérations est remplacée par le terme « certification des projets » pour signifier qu'il s'agit de sociétés qui ont obtenu le certificat d'éligibilité aux avantages du Code des Investissements. Selon les procédures usuelles, les entreprises (nationales ou étrangères) qui investissent au Burundi ou qui veulent accroître leurs capitaux introduisent des demandes pour bénéficier des avantages du code des investissements.

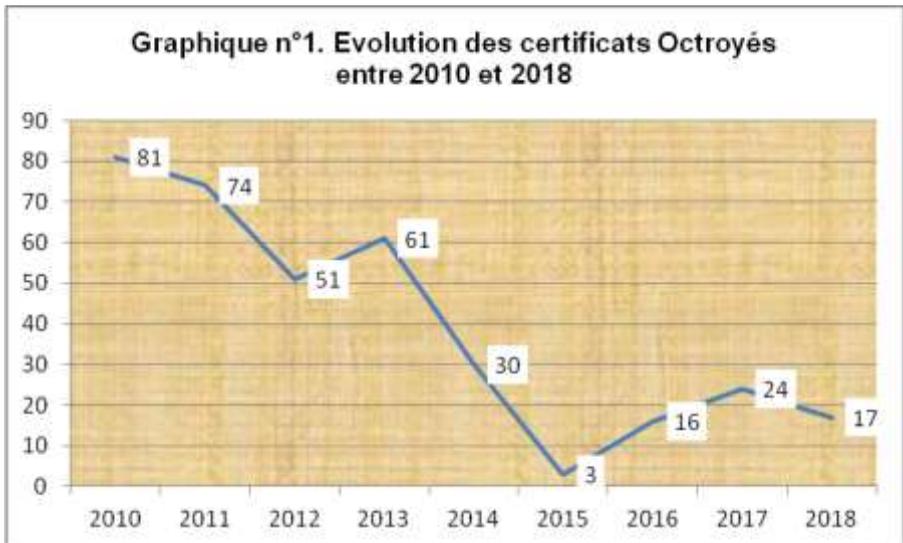
Durant l'année 2017, quarante (40) sociétés ont fait la demande et vingt-quatre (24) ont obtenu les certificats. Entre 2016 et 2017, le nombre de certificats obtenus a augmenté de 50%. Il faut noter que le rôle de l'API est d'accompagner les sociétés dans la demande et qu'il revient à l'OBR de les approuver. La tendance des années précédentes montre qu'il y avait au moins cinquante (50) certificats octroyés depuis 2013 mais ce nombre a baissé en 2014 suite à la Loi de Finance Révisée qui les a revus à la baisse. L'exercice fiscal de 2015 est difficile car il correspond aux élections, au retrait de certains partenaires et à une baisse du nombre de certificats.

Sur le plan de l'éligibilité, en 2017, l'OBR a accordé des exonérations équivalentes à plus de 157 milliards de Francs Burundi dont 11% ont bénéficié aux investisseurs. En réalité, les certificats octroyés en 2017 se répartissent entre sept (7) secteurs d'investissements à savoir la construction, le secteur industriel, les Nouvelles Technologies de l'Information et de Communication (NTIC), le tourisme, les mines, les Finances et l'agriculture. Le secteur de construction occupe la première place avec environ 65 milliards de francs burundais soit 33% des investissements prévisionnels.

Tableau n°1. Evolution des certificats octroyés entre 2010 et 2017.

Année	Nombre de certificats	Capital prévisionnel	Nombre d'emplois projetés
2010	81	212 064 111 064	4 053
2011	74	250 697 974 733	3 720
2012	51	191 169 682 980	2 164
2013	61	262 430 292 699	3 634
2014	30	268 951 381 308	1 720
2015	3	4 151 332 869	102
2016	16	76 123 985 300	647
2017	24	199 444 333 993	2 777
2018	17	72 616 689 645	1 152
TOTAL	357	1 537 649 784 591	19 969

Source : API (2018), Documents internes



Source : API (2018).

Commentaire.

Les 24 certificats octroyés en 2017 correspondent à une valeur nominale d'investissements prévisionnels égale à près de 200 milliards de francs Burundais, dont 48% sont des Investissements Directs Etrangers, 42% des investissements nationaux et le reste soit 10% sont des sociétés mixtes. Ces 24 projets prévoient de créer 2777 emplois. En 2018, le nombre de certificats accordés a diminué et est passé de 24 à 17 tandis que la valeur des investissements escomptés est passée 199 444 333 933 Frs Bu (en 2017) à 72 616 689 645 Frs Bu (2018). La tendance donc est à la baisse et cela est lié au volume des investissements qui a affiché une tendance à la baisse en 2018. Enfin, il faut constater que plus de la moitié des investissements de 2017 correspondent au capital prévisionnel de la société INTERPETROL d'origine pakistanaise.

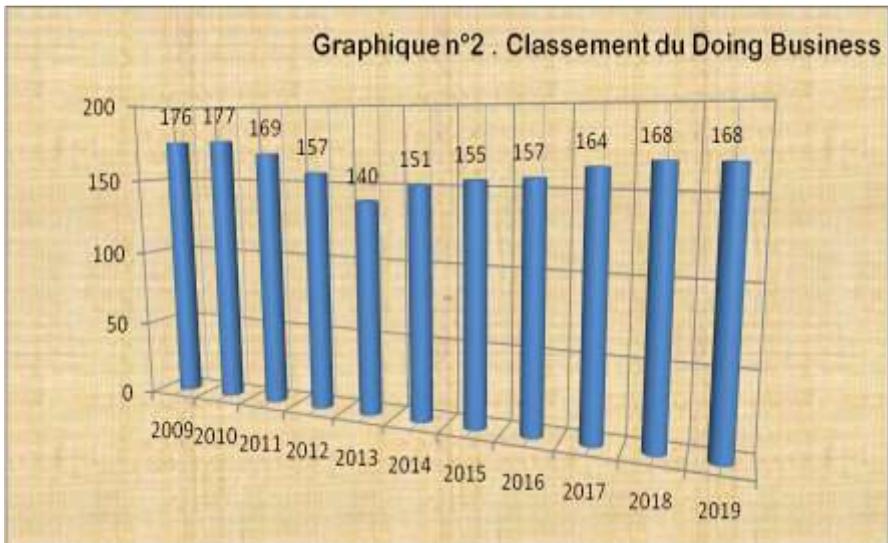
3. Prolongation des délais d'éligibilité.

Même si la tendance de l'octroi des certificats est en baisse, il faut noter que le décompte porte sur de nouvelles exonérations. En effet, l'indicateur ne tient pas en compte la durée des certificats qui peuvent, par ailleurs, être prolongés sur demande adressée à la Direction de l'API qui analyse les motifs du non-respect du calendrier. L'analyse des projets éligibles à l'exonération se base essentiellement sur les activités d'investissement et les emplois créés. En outre, l'ordonnance ministérielle N°540/2136 du 29 novembre 2016 portant modification de l'ordonnance N°540/534 du 05 avril 2013 rend également possible et justifié la prolongation des délais d'éligibilité et se base sur la réalisation des investissements.

4. Exonérations et amélioration du climat des affaires

Dans le paquet des facilités et des appuis à l'investissement et en conformité avec le code des investissements se trouvent des avantages, les incitations et les exonérations qui s'inscrivent dans la logique de la promotion des investissements au Burundi. Le Classement fait par la Banque Mondiale à travers l'indicateur du Doing Business permet de mesurer l'efficacité de ces mesures de politique économique.

La promotion des investissements, si elle est efficace, va de pair avec l'amélioration du climat des affaires et les exonérations sont justifiées par le volume des activités économiques réalisées (accroissement du capital et des emplois créés). Dans le cas contraire, si les exonérations sont accordées sans qu'il y ait hausse des investissements, elles risquent de peser lourd car elles réduisent le potentiel des recettes fiscales à percevoir et risquent de créer même une concurrence déloyale favorisant des bénéficiaires au détriment de ceux qui paient tous les impôts et taxes.



Selon ce graphique portant sur le classement du « Doing Business », entre 2009 et 2011, le Burundi figurait parmi les derniers pays. Entre 2012 et 2013, une amélioration sensible a été remarquée et a fait suite aux mesures incitatives de promotion des investissements et de création des entreprises qui ont vu le Burundi figurer parmi les 20 premiers pays réformateurs en facilitant la création d'entreprises en 24 heures. La mise en place du Guichet Unique durant les premières années de fonctionnement de l'API a permis d'atteindre cet effet positif. Néanmoins, les années qui ont suivi ont montré des reculs inquiétants comme en 2014 et en 2017 où le Burundi a perdu respectivement 11 places puis 24 places par rapport au niveau de 2013 et s'est retrouvé à son niveau atteint en 2011.

Si le Burundi figure parmi les 50 premiers réformateurs dans la création des entreprises, sa place de 168 sur 190 pays est liée entre autres à la lenteur dans l'acquisition des compteurs électriques, au faible développement du secteur financier qui offre très peu de crédit et à la lenteur dans la résolution des conflits fonciers. En d'autres mots, le simple accompagnement dans l'obtention des certificats d'éligibilité aux avantages du Code des Investissements ne suffit pas pour créer les opportunités d'affaires et les emplois mais d'autres secteurs doivent s'améliorer. En outre, un accompagnement et un suivi réguliers doivent accompagner le processus d'octroi des exonérations qui constituent des incitations fiscales et douanières aux investisseurs pour la promotion des investissements.

5. Nature des exonérations accordées

Il faut noter que depuis quelques années, l'OBR ne publie plus le volume des exonérations dans leur intégralité. Néanmoins, à travers les **Bulletins Trimestriels des Statistiques** (disponibles en ligne : www.obr.bi/publications/ magazines), l'OBR présente la tendance trimestrielle selon le montant et le volume des marchandises sur lesquelles portent les exonérations.

En référence à la série de 2013 qui était une année de stabilité économique, le volume des exonérations était évalué à plus de 110 milliards, soit 2.6% du PIB.

De 2013 à 2015, les exonérations étaient justifiées de manière légale par :

- Les Accords, conventions et relations diplomatiques et consulaires,
- Les accords bilatéraux et/ou multilatéraux avec les Partenaires Techniques et Financiers,
- Les accords et les exonérations faites aux ONGs dans le cadre de l'assistance humanitaire,
- Les avantages fiscaux accordés par des lois spécifiques à certaines personnalités par rapport aux fonctions qu'elles exercent ;
- Les incitations fiscales accordées aux investisseurs par le Code des Investissements.

Le tableau suivant extrait des rapports trimestriels de l'OBR (2013) montrent que 67% des exonérations accordées rentrent dans le cadre des conventions et relations diplomatiques avec les Partenaires Techniques et Financiers.

Tableau n°2. Exonérations accordées selon les Rapports Trimestriels de l'OBR (2013)

Catégories	Montant en BIF	Proportion en %
ONG & missions diplomatiques	6 321 715 927 6 321 715 927	5,7%
Etat, financement extérieur, dons	40 815 673 895	37,1%
Projets de construction sur financement extérieur	10 731 234 653	9,7%
Associations Sans But Lucratif	2 121 490 771	1,9%
Achats de médicaments	9 715 289 703	8,8%
Autres	4 248 015 981	3,9%
Investisseurs	21 420 312 291	19,5%
Exonérations sur décision du Gouvernement	14 746 371 562	13,4%
TOTAL	110 120 104 783	100,0%

Source : OAG, Rapport (2013) et OBR (2013) : Rapports Trimestriels.

La tendance actuelle ne peut porter que sur des estimations. En effet, les données de l'OBR publiées ne portent que sur les années de 2016 et 2017 mais permettent de dégager une tendance.

En 2016, les publications en ligne de l'OBR (www.obr.bi/publications) montrent que, au deuxième trimestre, des exonérations enregistrées s'élèvent à 65,37 milliards. En 2017, selon la même source, ce montant se situe à 69,9 milliards de BIF au premier trimestre avant de diminuer jusqu'à 66,68 milliards au second trimestre portant sur une valeur de 367,67 milliards. Au total, la tendance est de 23 milliards de moyenne par mois au

premier trimestre, soit un total 136,58 milliards de BIF au premier semestre de 2017. Si cette tendance devait continuer sur deux semestres successifs, la valeur des exonérations se situerait à au moins 273,16 milliards en fin d'année ou à au moins 250 milliards s'il y a une légère baisse de 10% au second semestre. Ce qui pose un problème de base légale de dépassement par rapport à la Loi de Finance qui fixe le montant des exonérations à 18 milliards de BIF par an depuis près de 10 ans.

III. Analyse des dépassements de plafonds dans les Budgets de 2018 et de 2018-2019

Les budgets de 2018 et de 2019 se chevauchent à cause de la Nouvelle Constitution qui oblige les exercices fiscaux à se conformer à ceux des pays de l'EAC allant du 1^{er} juillet au 30 juin. Au niveau des contenus, il n'y a pas de grande différence et la variation ne porte que sur 13 milliards au niveau des recettes et sur 12,5 milliards au niveau des dépenses.

Tableau n°3. Exonération prévues dans les Budgets de l'Etat des exercices 2018 et 2018/2019 (en milliards de BIF).

Rubrique	Budget de 2018	Budget de 2018/2019	Variation
I. RESSOURCES EN BIF	1 124 125 399 430	1237 125 399 430	13 000 000 000
	En milliards de BIF		
<u>dont</u>			
Produits fiscaux	727,83	758,83	13,00
Produits non fiscaux	61,38	61,38	0
Produits Financiers	10,0	10,0	0
Produits Exceptionnels (dont Recettes des collectivités locales)	44,65	44,65	0
Exonérations	18,00	18,00	0
Total Ressources hors dons	851,87	864,87	13,00
Dons	372,25	372,25	0
II. DEPENSES TOTALES EN BIF	1 388174 793 623	1400 674 793 623	12500 000 00
	En Milliards de BIF		
Dépenses courantes	868,616	881,116	
Salaires	409,59	409,18	-411 312 410
Achats biens et salaires extérieurs	121,247	121,247	
Charges financières	56,89	56,89	
Subventions, subsides et allocations	188,97	201,88	12 911 312 410
Transfert au Fonds Routier	8,2	8,2	

Contributions aux organisations internat	16,44	16,44	
Transfert aux ménages	48,92	48,92	
Imprévus	0,36	0,36	
Exonérations	18,0	18,0	
Dépenses en capital et prêts nets (dont Dépenses en capital sur budget national)	519,557 (130,43)	519,557 (130,43)	
Tirages Dette Directe	16,87	16,87	
Dons en capital	372,25	372,25	
III. Déficit global avec dons (II – I) (Base Caisse)	163,05	163,55	
IV. Financement extérieur		-8,11	
V. Financement intérieur (Financement bancaire)		171,66 (141,38)	
Besoin de Financement	0	0	

Tableau n°4. Tendance des exonérations et dépassement dans les Budgets de 2018 et de 2018-2019.

Rubriques	2017	2018/2019	2018/2019
Exonérations prévues	18 000 000 000	18 000 000 000	18 000 000 000
Tendance annuelle des exonérations estimées (à partir des données trimestrielles)	273 160 000 000	273 160 000 000	273 160 000 000
Dépassement estimé	255 160 000 000	255 160 000 000	255 160 000 000

En fin de compte, la valeur des exonérations a été portée à 18 milliards dans les diverses Lois de Finance étudiées. Les exercices de 2018 et 2018/2019 n'ont vu aucun changement au niveau des prévisions alors que dans les faits, la valeur des exonérations est de 273 milliards en 2017 selon les publications de l'OBR. Sur le plan économique, rien ne justifie cette constance car la prévision macroéconomique se base sur les priorités nationales et les faits économiques pour revoir un budget non réaliste. Le chapitre qui suit explore la réglementation des exonérations fiscales au Burundi pour voir l'origine des failles.

IV. Règlements des exonérations fiscales au Burundi

L'exonération se définit comme une dépense d'impôt accordée sous certaines conditions fixées par la loi. Il existe une confusion entre l'exonération et certaines notions voisines qu'il sied de lever dans les lignes qui suivent.

IV.1. L'exonération et les notions voisines

Si l'exonération se rapporte à la matière imposable, **l'exemption** s'applique à la personne, propriétaire ou titulaire de cette matière. Les exonérations sont généralement consenties pour une période plus ou moins longue tandis que les exemptions sont limitées dans le temps.

L'abattement est une mesure tendant à diminuer la base d'imposition. Ainsi, le législateur burundais consent un abattement de 150.000 francs sur les salaires¹. L'abattement à la base consiste à exempter d'impôt une portion de la matière imposable. Il s'exprime en une somme invariable et fixe.

La réfaction est un abattement qui consiste à exprimer la portion exemptée en pourcentage. Ainsi, une réfaction de 10% sur les salaires signifie que cette portion de salaire est exemptée d'impôt. Si on reprend l'exemple précédent, 10% de 300.000Fbu, c'est-à-dire 30.000Fbu sont exemptés d'impôt.

La déduction consiste à retrancher de la base d'imposition une somme correspondant aux « frais généraux : charges de personnel, charges financières, charges de gestion courante, etc². **Le dégrèvement** est une suppression ou atténuation de l'impôt, prononcée ou accordée par voie contentieuse (décharge ou réduction)³, par voie gracieuse (remise ou modération)⁴ ou encore d'office.

¹ Article 21, alinéa 1, loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus

² Article 37, alinéa 1, loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus

³ Article 82, alinéa 1, loi n°1/18 du 6 septembre 2013 relative aux procédures fiscales

⁴ Article 97-98, idem

La franchise est une suspension de mise en recouvrement de la dette d'impôt. Elle se rencontre souvent en matière douanière ou postale.

La décote est une réduction appliquée sur un élément de la matière imposable ou sur l'impôt lui-même.

Après ces précisions terminologiques, nous nous proposons d'analyser la réglementation fiscale au Burundi pour en dégager les dispositions relatives aux exonérations.

IV.2. Principaux aspects de la réglementation des exonérations au Burundi

La Constitution de la République du Burundi fixe les principes dominant le régime des exonérations. A travers des lois d'impôts, le législateur consent d'importantes exonérations d'impôts et taxes. Les autres exonérations sont accordées à travers des lois spécifiques.

✓ Les principes constitutionnels dominant le régime des exonérations

• Le principe de légalité fiscale

Le principe de légalité fiscale est consacré par l'article 164,5° de la Constitution de la République du Burundi adoptée par le référendum du 17 mai 2017 : « Sont du domaine de la loi. La définition de l'assiette et du taux des impôts et taxes ». Il s'ensuit que c'est le Parlement qui détermine par son vote l'assiette et le taux des impôts et taxes de toute nature. Cette compétence s'étend aux exonérations.

• Le principe de l'égalité fiscale

Le principe de l'égalité fiscale est consacré par l'article 70, alinéa 3 de la Constitution de la République du Burundi : « Tous les citoyens sont égaux devant les charges publiques. Il ne peut être établi d'exonération que par la loi ».

Le principe de l'égalité fiscale suppose une imposition identique pour un même niveau de revenu. Cependant, le législateur a le pouvoir d'exonérer de l'impôt comme il a le pouvoir de l'établir.

✓ **Les lois régissant les impôts, taxes et les exonérations fiscales**

• **Les exonérations sur les impôts réels**

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

▪ **Les exonérations de l'impôt foncier**

D'une part, il y a des exonérations totales qui couvrent les propriétés appartenant à l'Etat ou aux communes affectées à un service public ou d'utilité générale ou propriétés visées par une convention internationale ratifiée par le Burundi sous réserve de réciprocité⁵.

D'autre part, il existe des exonérations partielles qui couvrent des immeubles ou parties d'immeubles bâtis :

- Servant exclusivement à l'exercice public d'un culte légalement reconnu ou comme résidence aux ministres de ce culte à condition que la résidence appartienne à une association sans but lucratif signataire d'une convention d'exonération avec l'Etat ;
- Affectées exclusivement à l'enseignement, à la recherche scientifique ou technique, à des activités sociales, culturelles ou sportives ;
- Utilisés par le captage ou le traitement de l'eau potable et pour l'assainissement des eaux usées ;
- Nouvellement construits pendant une durée de deux années civiles suivant celle de leur achèvement⁶.

⁵ Article 37, alinéa 1, loi n°1/02 du mars 2016 portant réforme de la fiscalité communale au Burundi

⁶ Article 37, alinéa 1, loi n°1/02 du mars 2016 portant réforme de la fiscalité communale au Burundi

- **L'exonération de l'impôt sur les véhicules**

Le régime sur l'exonération de l'impôt sur les véhicules a été modifié par l'article 35 b 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 est payé à la pompe à raison de 210F/litre.

Il s'ensuit que l'exonération prévue par l'article 4 du décret-loi n°1/18 du 10 juillet 1978 modifiant la loi du 17 février 1964 relative à l'impôt réel ne concerne plus que les véhicules à traction animale, les véhicules d'enfants, les charrettes à bas et les bouettes.

- **L'exonération de l'impôt sur les bateaux et embarcations**

La loi n°1/20 du 31 décembre 2016 portant fixation du budget général de la République du Burundi pour l'exercice 2017 n'a pas modifié le régime des exonérations des bateaux et embarcations.

En conséquence, les bateaux et embarcations appartenant à l'Etat, aux communes et aux établissements publics sont exonérés de l'impôt réel.

En application d'une convention internationale ratifiée par le Burundi, des bateaux et embarcations peuvent être exonérés de l'impôt réel⁷.

- **L'exonération de l'impôt sur le gros bétail**

Les animaux appartenant à l'Etat et aux communes ne sont pas soumis à l'impôt sur le gros bétail⁸.

- **L'exonération de l'impôt les cycles et cyclomoteurs**

Sont exonérés de l'impôt sur les cycles et les cyclomoteurs, les cycles et cyclomoteurs propriété de l'Etat et des communes⁹.

⁷ Article 8, Décret-loi n°1/18 du 10 juillet 1978 modifiant la loi du 17 février 1964 relatif à l'impôt réel

⁸ Article 8, Loi relative à la fiscalité communale

✓ **Les exonérations de l'impôt sur les revenus**

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

Quatre catégories d'exonérations sont analysées:

- Les exonérations de l'impôt sur les revenus locatifs ;
- Les exonérations de l'impôt sur les bénéfices ;
- Les exonérations de l'impôt sur les revenus mobiliers ;
- Les exonérations de l'impôt sur les rémunérations.

▪ **Les exonérations de l'impôt sur les revenus locatifs**

Les exonérations totales : L'Etat, les collectivités locales, les établissements publics à caractère administratif et les administrations personnalisées bénéficiant des subsides de l'Etat sont exonérés de l'impôt sur les revenus locatifs.

Bénéficient également de cette exonération les locations d'immeubles visés par une convention internationale ratifiée par le Burundi sous réserve de réciprocité¹⁰.

Les exonérations temporaires : Le législateur burundais exonère les revenus locatifs provenant des immeubles nouvellement construits pendant une durée de deux années civiles suivant celle de leur achèvement¹¹.

▪ **Les exonérations de l'impôt sur les revenus mobiliers**

Sont spécialement visées les plus-values.

Les plus-values sont des gains réalisés lors de la cession de biens immeubles ou de droits y relatifs, d'actifs financiers ou de biens meubles de collection(...). Leur régime d'imposition est déterminé aux articles 80-84 de la n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus.

⁹ Article 8, Loi relative à la fiscalité communale

¹⁰ Article 58, 1°, idem

¹¹ Article 58, 2°, Loi relatif à la fiscalité communale

Ainsi, en vertu de l'article 82, alinéa 1 et 2 de la loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus, sont exonérés de l'impôt sur les revenus :

- Les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux des biens immeubles, parties de biens immeubles ou de droits y relatifs qui constituent la résidence principale du cédant pendant au moins trois ans sur une période de cinq ans s'achevant à la date de cession, que ce soit de manière continue ou discontinue ;
- Les plus-values réalisées lors de la cession à titre onéreux de tout bien immeuble ou droit y relatif qui constitue l'unique propriété du cédant pendant une période de cinq ans s'achevant à la date de la cession.

▪ **Les exonérations de l'impôt sur les bénéfices d'affaires**

✓ **L'exonération des bénéfices d'affaires réalisées par les personnes physiques**

L'exonération vise les bénéfices provenant de l'exercice d'une activité agricole, d'élevage ou de pêche. Les revenus provenant d'une activité agricole ou d'élevage sont exonérés sans conditions¹².

Le revenu provenant d'une activité de pêche est exonéré si les recettes brutes du contribuable provenant de telles activités n'excèdent pas 20.000.000 francs burundais au cours d'un exercice fiscal¹³.

✓ **L'exonération des bénéfices d'affaires réalisées par les sociétés**

L'Etat, les subdivisions administratives de l'Etat, la Banque de la République du Burundi, les personnes qui exercent uniquement des activités à caractère religieux, humanitaire, caritatif, indicatif scientifique ou éducatif, les organisations internationales, les agences de coopération technique et leurs représentants sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices des sociétés

¹² Article 47, alinéa 1, Loi n°1/02 du 24 Janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus.

¹³ Article 47, alinéa 2, idem

pour autant qu'ils ne réalisent pas des bénéfices provenant de l'exercice d'une activité d'affaire¹⁴.

De même, les bénéfices qu'une société non-résidente retire de l'exploitation de navire et de l'aéronef dont elle est propriétaire ou affréteur et qui font escale au Burundi pour y charger ou y décharger des marchandises ou des passagers, sont exonérés de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, sous réserve de réciprocité¹⁵.

Sont également exonérés de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, les fonds de pensions qualifiés, les caisses de sécurité sociale de l'Etat, les personnes bénéficiant des dispositions du Code des investissements¹⁶.

✓ **Les exonérations de l'impôt sur les rémunérations**

▪ **L'exonération du minimum vital**

Les revenus d'emploi inférieurs ou égaux à 1.800.000francs burundais par an sont exonérés de l'impôt sur les revenus d'emploi¹⁷.

● **L'exonération en vertu des conventions internationales**

Sont exonérés de l'impôt sur les revenus des personnes physiques au titre de rémunération de services rendus dans l'exercice de leurs fonctions officielles:

- Les diplomates étrangers ou représentants consulaires ;
- Les personnes employées et exerçant des fonctions officielles dans une ambassade, une délégation, un consulat ou une mission d'un Etat étranger, qui ont la nationalité de cet Etat et possède un passeport diplomatique ;

¹⁴ Article 87, alinéa 1, 1°-5° et article 88, Loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus

¹⁵ Article 87, alinéa 2, idem

¹⁶ Article 87, alinéa 1, 6°, 7° et 8°, idem

¹⁷ Article 21, alinéa 1, idem

- Les personnes n'ayant pas la nationalité burundaise, qui sont employées par un gouverneur étranger ou par une organisation internationale pour la prestation d'assistance au Burundi¹⁸.

✓ **Les exonérations relatives à la taxe sur la valeur ajoutée « TVA ».**

(Loi n°1/12 du 29 juillet 2013 pendant révision de la loi n°1/02 du 17 février 2009 portant institution de la taxe sur la valeur ajoutée).

Le législateur a dressé une liste d'exonérations à la taxe sur la valeur ajoutée que nous répartissons en quatre catégories.

● **L'exonération des opérations financières et d'assurances**

Sont exonérées de la TVA les opérations d'assurances-vie, d'assurances-maladie et d'assurance-santé ainsi que les opérations suivantes : l'octroi des crédits et la garantie de dettes résultant de l'octroi des crédits, les opérations de change, la fourniture de valeurs mobilières, l'intermédiation dans les opérations d'assurances et financières, la gestion de fonds de placement¹⁹.

● **L'exonération des opérations immobilières**

Sont exonérées de la TVA :

- Les livraisons de bâtiments ou d'une fraction de bâtiment et du sol y attenant à usage d'habitation ;
- Les livraisons des biens immeubles non bâtis, autres que celles de terrains viabilisés ;
- L'affermage, l'allocation et la cession de bail de biens immeubles(...) ²⁰.

¹⁸ Article 34, Loi n°1/02 du 24 janvier 2013 relative aux impôts sur les revenus

¹⁹ Article 7.a, .Loi n°1/12 du 29 juillet 2013 portant révision de la loi n°1/02 du 17 février 2009 portant institution de la valeur ajoutée « TVA »

²⁰ Article 7, b,c,d, Loi n°1/12 du 29 juillet 2013 portant révision de la loi n°1/02 du 17 février 2009 portant institution de la valeur ajoutée « TVA »

• L'exonération des prestations à caractère social

Les prestations suivantes sont exonérées de la TVA :

- Les soins médicaux, paramédicaux et dentaires, y compris les importations et les livraisons de médicaments, produits pharmaceutiques autres que les produits hygiéniques, de beauté ou de soins général sans effet curatif ou préventif, matériels et produits spécialisés pour les activités médicales ;
- L'éducation scolaire ou universitaire ;
- Les prestations de services et les livraisons des biens étroitement liées à l'aide et à la sécurité sociale, effectuées par des organismes reconnus comme ayant un caractère social²¹.

• Autres opérations exonérées

Sont concernées, certaines livraisons et l'exonération du transport.

L'exonération de certaines livraisons concerne :

- Les livraisons de produits agricoles non transformés par leurs producteurs ;
- Les livraisons à leur valeur faciale de timbres-poste pour affranchissement de timbres fiscaux et d'autres valeurs similaires ;
- Les livraisons d'eau et d'électricité pour le réseau de distribution à des immeubles d'habitation pour un usage purement privé²².

L'exonération du transport concerne le transport des personnes par route dans un minibus ou bus ayant une capacité de 14 places assises au plus est exonéré de la TVA²³.

²¹ Article 7, e,f,g

²² Article 7, h, l, loi n°1/12 du 29 juillet 2013 portant révision de la loi n°1/02 du 17 février 2009 portant institution de la valeur ajoutée « TVA »

²³ Article 7, j,k, idem

✓ **Les exonérations relatives aux droits d'enregistrement en matière foncière**

(Décret-loi n°1/13 du 24 novembre 1986 portant fixation des droits d'enregistrement en matière financière).

- **L'exonération des droits fixes et proportionnels**

L'Etat, les communes, les établissements publics à caractère administratif, sont exonérés des droits fixes et proportionnels, uniquement pour les mutations de propriété opérées à leur profit²⁴.

- **L'exemption des droits proportionnels**

L'exemption porte sur les mutations opérées gratuitement :

- Soit en faveur d'une association religieuse, scientifique ou philanthropique jouissant de la personnalité civile ;
- Soit par une telle association au nom d'une autre institution ou association de même nature²⁵.

- ✓ **Les exonérations relatives aux droits de douane**

(Loi n°1/02 du 11 janvier 2007 portant code des douanes).

- **Le droit commun**

Toutes les marchandises importées ou présentées à l'exportation doivent faire l'objet d'une déclaration en détail. Les droits de douane et autres droits et taxes sont mis en recouvrement en vertu de la liquidation de la déclaration²⁶.

²⁴ Article 25, décret-loi n°1/13 du 24 novembre 1986 portant fixation des droits d'enregistrement en matière financière.

²⁵ Article 26, idem

²⁶ Article 100 et 138, Loi n°1/02 du 11 janvier 2007 portant Code des douanes

Le législateur prévoit un régime de franchises douanières et des régimes suspensifs.

- **Les franchises douanières**

Il s'agit des franchises à l'importation et de l'importation en franchise douanière en vertu du régime de zone franche et des franchises à l'exportation.

- ✓ **Les régimes suspensifs**

- **Les régimes suspensifs à l'importation**

Les régimes suspensifs à l'importation concernent le transit, l'entrepôt, le perfectionnement actif, l'admission temporaire et la transformation sous douane.

Le transit permet aux marchandises venant de l'étranger et se rendant à l'étranger de traverser le territoire national sans payer des droits. Les marchandises en transit bénéficient de la suspension des droits et taxes.²⁷

L'entrepôt permet de stocker les marchandises importées sans paiement des droits et taxes à l'importation, pour une durée déterminée dans un lieu désigné à cet effet et soumis au contrôle de l'administration²⁸.

Le perfectionnement actif permet d'importer temporairement des marchandises en vue de leur faire subir une ouvraison, une réparation ou une transformation et de les placer ensuite sous l'un des régimes douaniers suivants : exportation, mise à la consommation, entrepôt, admission temporaire²⁹.

²⁷ Article 235, Loi n°1/02 du 11 janvier 2007 portant Code des douanes

²⁸ Article 178, idem

²⁹ Article 202, idem

L'admission temporaire permet l'importation en suspension totale ou partielle des droits et taxes d'importation de certaines marchandises importées dans un délais déterminé³⁰.

La transformation sous douane permet l'importation en suspension totale ou partielle des droits de douane, des marchandises pour leur faire subir des opérations qui en modifient l'espèce ou l'état, en vue de les mettre à la consommation avec paiement des droits et taxes applicables aux produits transformés³¹.

✓ **Les régimes suspensifs à l'exportation**

Les régimes suspensifs à l'exportation concernent l'exportation temporaire et le cabotage.

L'exportation temporaire autorise la sortie hors du territoire douanier en suspension des droits et taxes d'exportation qui leur sont applicables³².

Il y a cabotage lorsque des marchandises quittent un territoire douanier pour y revenir en traversant éventuellement un autre territoire douanier. Le cabotage peut se faire en exemption des droits et taxes³³.

IV.3. Les lois et règlements portant sur un objet non-fiscal mais comportant des dispositions fiscales

IV.3.1 La loi n°1/24 du 10 septembre 2008 portant Code des investissements du Burundi

Le Code des investissements a pour objet de promouvoir les investissements directs au Burundi. Le législateur prévoit des garanties et avantages du régime général et des garanties et avantages du régime de

³⁰ Article 214, Loi n°1/02 du 11 janvier 2007 portant Code des douanes

³¹ Article 242, idem

³² Article 233, idem

³³ Article 240, idem

zone franche³⁴. Nous nous proposons d'analyser les avantages fiscaux et douaniers du régime de zone franche.

✓ **Les exonérations des impôts directs**

• **Les exonérations totales**

Elles concernent les exonérations des bénéfices et celles des dividendes. En vertu de l'article 12, alinéa 1 de la loi n°1/015 du 31 juillet 2001 portant révision du décret-loi n°1/3 du 31 août 1992 portant création d'un régime de zone franche au Burundi, toute entreprise franche bénéficie pendant les dix premières années de son exploitation de l'exonération totale des impôts sur les bénéfices.

Les dividendes distribués aux actionnaires de la société sont exonérés de tout impôt pendant toute la vie de l'entreprise³⁵.

• **Les exonérations partielles**

Diverses situations sont à distinguer :

- **Situation postérieure à la 10^{ème} année d'exploitation**

A partir de la 11^{ème} année de son exploitation et pendant toute la durée de sa vie, l'entreprise franche paie 15% de l'impôt sur les bénéfices³⁶.

- **Situation de l'entreprise ayant créé plus de 100 emplois permanents**

Pour une entreprise ayant créé plus de 100 emplois permanents pour les ressortissants burundais, l'impôt sur les bénéfices est de 10%³⁷.

³⁴ Article 2 et 4, Loi n°1/24 du 10 septembre 2008 portant Code des investissements au Burundi

³⁵ Article 12, Loi n°1/015 du 31 juillet 2001 portant révision du décret-loi n°1/3 du 31 août 1992 portant création d'un régime de zone franche au Burundi

³⁶ Article 12, alinéa 1, idem

³⁷ Article 12, alinéa 2, idem

- **Situation des entreprises qui réinvestissent au moins 25% des bénéfices réalisés au cours de leurs dix années d'existence.**

Ces entreprises payent 10% en moins par rapport aux taux d'imposition sur les bénéfices normalement applicables³⁸.

- **Situation des entreprises franches commerciales**

L'entreprise franche commerciale paie une taxe représentant 1% de son chiffre d'affaires depuis sa création et pendant toute sa vie.

Cette taxe est ramenée à 0,80% si l'entreprise a créé plus de 20 emplois permanents pour les ressortissants burundais³⁹.

- ✓ **Les exonérations des impôts indirects**

- **Le principe**

Les entreprises franches bénéficient de l'exonération totale du paiement des taxes indirectes en vigueur ou à créer ainsi que des droits d'enregistrement et de timbre. La TVA, la taxe de mutation et le droit d'enregistrement sur le montant des augmentations du capital de la société sont les plus concernés⁴⁰.

- ✓ **L'exonération des droits de douane**

L'exonération des droits de douane porte sur les importations et les exportations. Les importations par une entreprise franche des matières premières, produits intermédiaires, accessoires et bien d'équipement dont la

³⁸ article 13, alinéa 3, Loi portant révision du régime de zone franche.

³⁹ Article 13, idem

⁴⁰ Article 15, idem

liste accompagne le certificat d'entreprise franche sont exonérés de tous droits et taxes directs ou indirects, actuels et futurs⁴¹.

De même, les exportations d'une entreprise franche sont exonérées de tous droits et taxes directs et indirects, actuels et futurs⁴².

IV.3.2. La loi n°1/28 du 31 décembre 2017 portant fixation du budget général de la République du Burundi pour l'exercice 2018

✓ L'exonération des impôts mobiliers

L'article 40 dispose que les intérêts sur les bons et obligations du Trésor sont exonérés d'impôt sur les revenus.

✓ L'exonération de la taxe de consommation sur les véhicules

Les taxes de consommation sur les véhicules prévue à l'article 42, a, 4° de la loi de finances 2018 ne s'applique pas aux ambulances, aux voitures cellulaires et aux voitures corbillards. La taxe de consommation ne s'applique pas aux véhicules utilitaires pour le transport de marchandises et des personnes ainsi qu'aux véhicules pour une période d'une année et plus, faisant l'objet de déménagement par des ressortissants burundais⁴³.

✓ L'exonération de la TVA à l'importation

Le ministre ayant les Finances dans ses attributions peut accorder à titre exceptionnel la franchise de TVA à l'importation sur les biens et services destinés aux entreprises jugées prioritaires et stratégiques pour l'économie nationale⁴⁴.

⁴¹ Article 12, Loi n°1/015 du 31 juillet 2001 portant révision du décret-loi n°1/3 du 31 août 1992 portant création d'un régime de zone franche au Burundi

⁴² Article 20, idem

⁴³ Article 42, a, 4° alinéa 2, Loi de finances 2018

⁴⁴ Article 74, alinéa 1, Loi de finances 2018

✓ **L'exonération de la taxe de 5% à l'importation**

L'article 82 alinéa 2 de la loi de finances dispose que toutes les importations exemptées de droits et taxes de douanes prévus par les différents instruments juridiques à caractère législatif et réglementaires sont taxées à 5% de leur valeur en douane.

Les fournitures destinées à la Présidence de la République et aux Forces de la Défense Nationale et de la Police Nationale sont exonérées de cette taxe. Il en est de même d'un véhicule de type affaire et promenade à usage personnel, une fois par législature par un parlementaire ou une fois au cours de l'exercice de la fonction d'un membre du gouvernement⁴⁵.

IV.3.3. La loi n°1/19 du 14 septembre 2018 portant code de modification de la loi n°1/15 du 9 mai 2015 régissant la presse au Burundi

L'article 59 de cette loi dispose que les organes burundais de presse et de communication publics et privés sont exonérés de la TVA à l'importation en matériel d'équipement.

IV.3.4. Décret n°100/081 du 02 août 2001 portant modalité d'encouragement à l'enseignement privé

En vertu de l'article 2 du décret n°100/081 du 02 août 2001 portant modalité d'encouragement à l'enseignement privé, le législateur burundais accorde aux établissements d'enseignement privé des trois paliers les facilités ci-après :

- ✓ L'exonération des frais de location sur les parcelles et des frais d'enregistrement des titres de propriété des terrains destinés à l'implantation des infrastructures scolaires ;
- ✓ L'exonération de tous les droits de douane et de transaction sur les matériaux de construction scolaires, le matériel didactique, les manuels scolaires, le matériel de reprographie, le matériel

⁴⁵ Article 82, alinéa 3, Loi de finances 2018

informatique, le matériel de laboratoire et l'équipement audio-visuel destinés à l'enseignement ;

- ✓ L'exonération de l'impôt sur les résultats provenant des activités génératrices de revenus dont les bénéficiaires sont destinés à être réinvestis dans l'enseignement.

IV.3.5. Les textes portant fixation des rémunérations des cadres des institutions de contrôle

- ✓ **Le décret n°100/095 du 22 février 2007 portant fixation du barème des traitements alloués à l'Inspecteur général de l'Etat, aux Inspecteurs principaux et aux Inspecteurs de l'Etat.**

En vertu de l'article 1 du décret ci-dessus, l'Inspecteur général de l'Etat, de même que les Inspecteurs de l'Etat bénéficient d'une indemnité de fonction non imposable et payable mensuellement⁴⁶.

- ✓ **Le décret n°100/116 portant fixation des barèmes et traitements alloués aux cadres de la Brigade spécial Anti-corruption.**

En vertu de l'article 2 du décret ci-dessus, les traitements de base des cadres de la brigade spéciale Anti-corruption ne sont pas imposables⁴⁷.

- ✓ **Le décret n°100/117 du 13 mars 2007 portant fixation des indemnités et primes allouées aux cadres de la Brigade Spéciale Anti-Corruption**

En vertu de l'article 2 du décret ci-dessus, les indemnités et primes allouées aux cadres de la Brigade Spéciale Anti-corruption sont nettes d'impôts.

L'exonération concerne :

- L'indemnité de logement ;
- L'indemnité de représentation ;
- La prime de fonction ;

⁴⁶ B.O.B n°2/2007, p.288

⁴⁷ B.O.B n°3 bis/2007, p.543

- La prime de risque ;
 - La prime d'encouragement⁴⁸.
- ✓ **Le décret n°100/341 du 28 novembre 2007 portant fixation des primes et d'indemnités allouées aux magistrats de la Cour Anti-Corruption et de son Parquet Général**

En vertu de l'article 2 du décret ci-dessus, les indemnités et primes allouées aux magistrats de la Cour Anti-Corruption et de son Parquet Général sont nettes d'impôt.

Les différentes primes et indemnités sont :

- L'indemnité de logement ;
- L'indemnité de représentation ;
- L'indemnité de transport ;
- La prime de fonction spéciale;
- La prime de risque ;
- La prime d'encouragement⁴⁹.

IV.4. Le droit international

On distingue le cadre conventionnel et le cadre communautaire.

IV.4.1. Les exonérations accordées en vertu de la Convention de Vienne du 18 avril 1961 sur les relations diplomatiques

- ✓ **L'exonération de l'Etat accréditant et du chef de mission**
 - **L'exonération des locaux**

Le législateur burundais consent à l'Etat accréditant et au chef de la mission des exonérations de l'impôt et taxes internationaux, régionaux ou

⁴⁸ B.O.B n°3 bis/2007, p.544

⁴⁹ B.O.B n°11 /2007, p.1854

communaux au titre des locaux de la mission dont ils sont propriétaires ou locataires...⁵⁰

- **L'exonération des droits de redevances perçus pour des actes officiels**

Les droits et redevances perçus par les missions diplomatiques pour des actes officiels sont exempts de tous impôts et taxes⁵¹.

✓ **L'exonération de l'agent diplomatique**

L'agent diplomatique est exempt de tous impôts et taxes, personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux. Des exceptions sont prévues la loi⁵².

IV.4.2. Les exonérations accordées dans le cadre de la coopération (loi n°1/011 du 23 juin 1999 portant modification du décret-loi n°1/33 du 22 août 1990 portant cadre général de la coopération entre le République du Burundi et les ONG étrangères)

Les ONG étrangères s'engagent à promouvoir et à encourager les actions de développement économique, social, culturel ou d'assistant humanitaire. Dans ce cadre, le gouvernement peut accorder l'exonération d'impôts, droits et taxes sur les biens et fonds de l'organisation nécessaires à l'exécution des programmes soumis au Gouvernement, importés en acquis au Burundi⁵³.

Les effets personnels de déménagement et de première installation appartenant au personnel expatrié de l'ONG seront également exonérés à

⁵⁰ Article 23, Convention de Vienne sur les relations diplomatiques

⁵¹ Article 28, idem

⁵² Article 34, idem

⁵³ Article 24, loi n°1/011 du 23 juin 1999 portant modification du décret-loi n°1/33 du 22 août 1990 portant cadre général de la coopération entre le République du Burundi et les ONG étrangère

condition qu'ils soient importés dans les six mois suivant l'arrivée au Burundi de l'ayant droit⁵⁴.

IV.4.3. Les exonérations accordées dans le cadre communautaire

✓ Les exonérations dans le cadre du COMESA

Ces exonérations sont accordées dans le cadre de Zone de libre échange du COMESA. Dans ce cadre, les marchandises importées ou exportées sont exemptées de droit de douane et autres taxes d'effets équivalent à partir de 2007.

✓ Les exonérations dans le cadre de la Communauté de l'Afrique de l'Est

L'adoption du tarif extérieur commun a réduit sensiblement le taux de certains produits à l'importation. Les biens d'équipements ont vu le taux réduit de 10% à 0% et les matières premières de 5% à 0%.

Après cet aperçu général sur les différentes exonérations, il convient d'apprécier cette réglementation au regard notamment des principes universels d'imposition sans oublier les effets économiques.

⁵⁴ Article 25, idem

V. Analyse critique de la réglementation des exonérations au Burundi

Si la réglementation des exonérations est parée de certaines vertus, elle ne résiste pas à certaines critiques.

V.1. Les vertus de la réglementation des exonérations au Burundi

V.1.1. Une réglementation incitative

- ✓ **L'attrait des investissements : objectif général des exonérations**

La terminologie est claire. La loi n°1/24 du 10 septembre 2008 porte le nom de « Code des investissements ». Dans les considérants de cette loi, le législateur relève la nécessité de promouvoir les investissements qui est reprise à l'article 2 du Code des investissements : « Le présent Code a pour objet de promouvoir les investissements directs au Burundi ».

L'exonération totale des entreprises franches pendant les dix premières années de leur exploitation des impôts sur les bénéfices s'inscrit dans cette politique de promotion des investissements.

- ✓ **Une incitation à investir dans des secteurs particuliers**
 - **Une incitation à investir dans les secteurs orientés vers l'exportation**

En exonérant les exportations d'une entreprise franche de tous droits et taxes directs et indirects et futurs, le législateur invite les investisseurs à se tourner vers l'exportation.

- **Une incitation à investir dans le secteur agricole**

Ici aussi, en exonérant totalement le revenu provenant d'une activité agricole ou d'élevage, le législateur encourage les investissements dans ces secteurs.

- **Une incitation à investir dans le secteur immobilier**

L'exonération des immeubles nouvellement construits pendant une durée de deux années civiles suivant celle de leur achèvement et l'exonération des revenus locatifs provenant des immeubles nouvellement construits pendant une durée de deux années civiles suivant celle de leur achèvement favorisent également des investissements dans le secteur immobilier.

V.1. 2. Une réglementation favorable à la création d'emplois

A partir de la 11^{ème} année de sa création, l'entreprise franche ayant créé plus de 100 emplois permanents pour des ressortissants burundais paye un impôt de 10%.

Une entreprise franche commerciale qui a créé plus de 20 emplois permanents pour des ressortissants burundais paye 0,80% de son chiffre d'affaires.

V 1. 3. Une réglementation pour promouvoir les échanges

L'abolition des barrières tarifaires sur les échanges commerciaux intra-communautaires est un levier puissant des échanges commerciaux.

V.1. 4. Une réglementation à des fins sociales

Diverses dispositions prévoient des exonérations à des fins sociales. Ainsi, sont exonérés de la TVA, les soins médicaux, paramédicaux et dentaires (...), les prestations de services et les livraisons de biens étroitement liés à l'aide et à la sécurité sociale, effectuées par des organismes reconnus comme ayant un caractère social, les livraisons d'eau et d'électricité pour le

réseau de distribution à immeubles d'habitation pour un usage purement privé.

On cite aussi l'exonération des droits de douane des dons faits aux organismes philanthropiques ayant conclu avec l'Etat des accords relatifs à leurs interventions et destinées à l'appui de l'exercice de leurs activités sociales.

V.1.5. Une réglementation à dimension éducative ou culturelle

Sous ce rapport, l'éducation scolaire ou universitaire est exonérée de la TVA. Les mutations opérées en faveur d'une association scientifique ou philanthropique sont exonérées des droits fixes. Les objets ayant un caractère éducatif, scientifique ou culturel sont exonérés des droits de douane.

Les établissements d'enseignement privé bénéficient d'une série d'exonération leur permettant de réaliser l'objet pour lequel ils ont été créés (exonération des droits d'enregistrement, des droits de douane, de l'impôt sur les résultats).

V.1.6. Une réglementation à effet moralisateur

En exonérant les rémunérations des cadres des institutions de contrôle (Inspection Général de l'Etat, Cour Anti-corruption et son Parquet Général) ; le législateur vise à éviter la collusion entre les cadres et les agents de l'entité soumises à contrôle.

V.1.7. Une réglementation obéissant à des préoccupations de justice

L'exonération des revenus d'emploi inférieurs ou égaux à 1.800.000Fbu par an est un élément d'une politique de justice fiscale.

V.1.8. Une réglementation pour la promotion de l'information

Ainsi, les organes burundais de presse et de la communication publics et privés sont exonérés de la TVA à l'importation en matière d'équipement.

L'exonération s'applique à tous les modes de communication, audiovisuelle, cinématographique, écrite, sur internet et à tous les médias tant du domaine public que privé.

V.1.9. Une réglementation pour la promotion de la coopération

C'est dans ce but que l'Etat accreditant le chef de la mission et l'agent diplomatique sont exonérés de tous impôts et taxes personnels ou réels, nationaux, régionaux ou communaux.

Sont également exonérés de tous impôts et taxes, les droits et redevances perçus par la mission pour les actes officiels.

Les ONG étrangères bénéficient également d'un certain nombre d'avantages notamment sous forme d'exonération d'impôts, droits et taxes divers.

V.2. Les griefs contre la réglementation des exonérations au Burundi

V.2.1. Une entorse au principe de l'égalité fiscale

La participation des citoyens aux charges publiques en fonction des facultés contributives est un principe universel d'imposition : « Tous les citoyens sont égaux devant les charges publiques »⁵⁵. L'exonération devrait être une exception dont la nécessité est avérée.

Au moment où la rémunération allouée aux fonctionnaires est soumise à une forte pression fiscale, certains agents publics tels que les cadres des institutions de contrôle sont totalement exonérés de l'impôt sur les

⁵⁵ Article 70, alinéa 3, Constitution de la République du Burundi

traitements et autres indemnités alloués. Les parlementaires perçoivent des indemnités et frais exonérés de tout impôt⁵⁶.

V.2.2. Une réglementation constitutive d'abdication de la loi et permissive

Alors que l'article 164, 5°, 3^{ème} tiret de la Constitution de la République du Burundi consacre expressément le principe de la légalité des impôts et taxes « Sont du domaine de la loi : « ... » la définition de l'assiette et du taux des impôts et taxes » et que l'article 70, alinéa 3 de la même définition consacre le caractère légal des exonérations « Il ne peut être établi d'exonération que par la loi », le législateur reconnaît au ministre des Finances compétence d'accorder à titre exceptionnel la franchise de TVA à l'importation sur les biens et services destinés aux entreprises jugées prioritaires et stratégiques pour l'économie nationale.

Sur une matière qui relève du domaine de la loi, le législateur laisse au ministre des finances un **pouvoir discrétionnaire**, ouvrant ainsi la voie à la possibilité d'une collusion entre les intérêts privés et l'intérêt général, n'importe quelle entreprise pouvant être présentée comme stratégique et prioritaire.

V.2.3. Une réglementation qui s'écarte du principe de l'égalité fiscale

A partir d'un exemple, cet écart peut être confirmé. « Il ne peut y avoir d'exonération que par la loi » dispose l'article 70, alinéa de la Constitution de la République du Burundi. L'article 21 de la loi n°1/37 du 28 décembre 2006 portant création, organisation et fonctionnement de la Brigade Spéciale Anti-Corruption sont fixés par décret après délibération du Conseil des ministres ». Nulle part dans ce texte on ne mentionne des exonérations.

Le décret n°100/116 du 13 mars 2007 portant fixation des barèmes des traitements alloués aux cadres de la Brigade Spéciale Anti-corruption et le

⁵⁶Article 5, Loi n°1/29 du 31 décembre 2009 portant révision de la loi n°1/019 décembre 2004 portant fixation du régime des indemnités et avantages des parlementaires ainsi que du régime des incompatibilités.

décret n°100/117 du 13 mars 2007 portant fixation des indemnités et primes allouées aux cadres de la Brigade Spéciale Anti-corruption ne sont pas contentés de fixer les barèmes des traitements et indemnités, ils les ont aussi exonérés de tout impôt.

Si la possibilité d'une intervention du pouvoir réglementaire dans les matières qui relèvent de la loi est prévue par l'article 166 de la Constitution de la République du Burundi, cette intervention devrait être particulièrement limitée en matière fiscale, surtout lorsqu'elle a pour effet de réduire les ressources fiscales.

V.2.4. Une réglementation source de manque à gagner pour le Trésor

Dans le cadre de sa politique de promotion des investissements, le gouvernement accorde des exonérations importantes et accepte ainsi des moins-values fiscales.

En retour, il attend une plus-value économique sous forme de création d'entreprises, de création d'emploi, d'innovation technologique, etc.

Les exonérations consenties pour des raisons politiques ou autres coûtent cher au Trésor. On se souviendra par exemple que pour l'exercice 2006, deux cent véhicules ont été importés pour des personnalités politiques dont 118 députés et 49 sénateurs.

La porte de recettes occasionnée par l'importation de ces véhicules a été évaluée à 2.223.239.727 Fbu pour la période 2006-2007⁵⁷.

V.2.5. Une réglementation d'origine diverse

Il existe une pluralité d'instruments qui réglementent les exonérations. La Constitution de la République du Burundi consacre les principes fondamentaux de l'égalité devant les charges publiques et du consentement à l'impôt connu techniquement sous forme de légalité fiscale.

⁵⁷ Service des douanes.

Les différentes lois régissant les impôts et taxes contiennent de nombreuses dispositions à caractère exonératoire. On peut citer pour rappel la loi relative à la TVA.

Des lois portant sur des matières non-fiscales contiennent de nombreuses dispositions à caractère exonératoire. Exemple : la loi régissant la presse.

Des dispositions communautaires accordent d'importantes exonérations.

On rencontre même des règlements qui accordent des exonérations importantes.

Dans ces conditions, la gestion des exonérations devient compliquée. Elle semble être régie par des textes non-comparables en termes d'hierarchie normative.

VI. Conclusion générale et recommandations

VI.1. Conclusion générale

Cette étude porte sur « l'état des lieux sur les exonérations au Burundi » en 2018 dont le contenu se réfère au Budget de l'Etat exercice 2018 et à celui de l'exercice 2018/2019. La législation en vigueur permet de justifier les exonérations à travers diverses lois et règlements en vigueur au Burundi.

Dans les faits, le montant régulièrement prévu par la loi de finance est largement dépassé de (18 milliards de Francs Burundais). En 2013, le montant des exonérations effectives se situe à 110 milliards de BIF. Les estimations que nous avons faites à partir des données publiées par l'OBR en 2016 et en 2015, dépassent les 250 milliards de BIF. Cependant, il faut noter que les chiffres officiels annuels ne sont pas publiés en détails, seules les données trimestrielles portant sur des montants de 69,9 milliards de BIF au premier trimestre de 2017 et de 66,68 milliards de BIF au deuxième trimestre de 2017 donnent un aperçu global d'une tendance annuelle qui se rapproche de 273,16 milliards de BIF si les exonérations accordées au premier semestre sont maintenues à un niveau égal au semestre suivant.

Au regard de la Loi, la Constitution de la République du Burundi définit le régime général des exonérations fiscales. Celles-ci doivent être accordées par la loi en vertu des articles 70, alinéa 3 et 164, 5° de la Constitution de la République du Burundi.

Dans ce cadre, les lois régissant les impôts et taxes, les lois et règlements portant des objets non fiscaux, les conventions internationales, les règlements communautaires, les accords de coopération, prévoient un éventail d'avantages sous forme d'exonération fiscale.

L'analyse des différents instruments juridiques permet de dégager un certain nombre de traits caractéristiques de la réglementation des exonérations qui en font un des instruments privilégiés de l'action de l'Etat à savoir :

- une réglementation incitative ;

- une réglementation favorable à la création d'emploi ;
- une réglementation pour promouvoir les échanges ;
- une réglementation à des fins sociales ;
- une réglementation à dimension éducative ou culturelle ;
- une réglementation à effet moralisateur ;
- une réglementation obéissant à des préoccupations des justices ;
- une réglementation pour la promotion de l'information ;
- une réglementation pour la promotion de la coopération.

Tous ces points positifs cachent difficilement les griefs qu'on peut formuler contre cette réglementation.

La même analyse révèle :

- une réglementation constitutive d'entorse au principe d'égalité fiscale ;
- une réglementation constitutive d'abdication de la loi et permissive ;
- une réglementation qui s'écarte du principe de la légalité fiscale ;
- une réglementation source de manque à gagner pour le Trésor ;
- une réglementation d'origine diverse entraînant une gestion difficile des exonérations

VI.2. Recommandations.

A la suite de ces conclusions, certaines recommandations s'imposent :

- Au Gouvernement pour:
 - revoir à la hausse le montant des exonérations prévues par la Loi de Finance pour le porter à au moins 150 milliards;
 - de gérer les exonérations dans l'intérêt exclusif du trésor ;
 - de veiller à la limitation des exonérations pour respecter un environnement compétitif et concurrentiel ;
 - de rassembler les différentes dispositions portant sur les exonérations dans un document unique pour réduire leur caractère dispersé.

- A l'Assemblée Nationale :
 - respecter le principe de l'égalité fiscale en accordant des exonérations dont la nécessité est avérée ;
 - réduire autant que possible l'intervention du pouvoir réglementaire pour accorder des exonérations ;
 - respecter le principe de légalité en laissant la compétence pour accorder les exonérations au législateur réduire autant que possible l'intervention du pouvoir réglementaire pour accorder des exonérations.