



Université Oran 2
Faculté de Droit et des Sciences Politiques

THESE

Pour l'obtention du diplôme de Doctorat « L.M.D »
En Droit Public Economique

La doctrine administrative fiscale

Présentée et soutenue par :
Mr. BOUZIANI Youcef Zaki

Sous la direction de :
Pr. YELLES CHAUCHE Bachir

Devant le jury composé de :

LOUNIS Abdelouahab	Professeur	Université Oran 2	Président
YELLES CHAUCHE Bachir	Professeur	Université Oran 2	Directeur de Thèse
BELKHIR Hind	Professeur	Université Oran 2	Examinatrice
KARADJI Mustapha	Professeur	Université de Sidi Bel Abbés	Examineur
FENINEKH Abdelkader	Professeur	Université de Mostaganem	Examineur

Année universitaire : 2023/2024

« Iustitia remota, quid sunt regna nisi magna latrocinia »

« Si l'on écarte la justice, que sont les royaumes sinon de grands brigandages »

Saint Augustin, La Cité de Dieu, Livre IV (426 ap. J.-C.)

Dédicaces

A mes chers parents et ma chère épouse

Remerciements

Je tiens à exprimer mes sincères remerciements, ma gratitude et ma reconnaissance à mon directeur de thèse, Pr. YELLES CHAUCHE Bachir, pour sa bien vaillance, son assistance et pour le temps et l'effort qu'il a consacré pour mener à bien le présent travail.

Je tiens également à remercier Pr. LOUNIS Abdelouahab pour son assistance.

Je remercie aussi Pr. BELKHIR Hind, Pr. KARADJI Mustapha et Pr. FENINEKH Abdelkader pour avoir accepté d'examiner ce travail.

Principales abréviations

Sources bibliographiques :

AJDA : L'Actualité juridique-Droit administratif.

BOFIP :Bulletin officiel des finances publiques – impôts.

DGFIP :Direction générale des Finances publiques.

Ibid. : Idem.

LGDJ : Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence.

Litec : Librairie Technique.

Op. cit. : Opus citatum « ouvrage déjà cité ».

Institutions et procédures :

AAU : Actes administratifs unilatéraux.

APN : Assemblée nationale populaire.

APP : Accord préalable en matière de prix de transfert.

CAA : Cour administrative d'appel.

CC : Conseil constitutionnel.

CE : Conseil d'Etat.

CGI : Code général des impôts.

CIDTA : Code des impôts directs et taxes assimilées.

CPF : Code des procédures fiscales.

CS : Cour suprême.

DGD : Direction générale des douanes.

DGE : Direction des grandes entreprises.

DGFIP : Direction générale des Finances publiques.

DGI : Direction générale des impôts.

DLF : Direction de la législation fiscale.

DLRF : Direction de la législation et de la réglementation fiscales.

DRPC : Direction des relations publiques et de la communication.

IFU : Impôt forfaitaire unique.

LF : Loi de finances.

LFC : Loi de finances complémentaire.

LPF : Livre des procédures fiscales.

OCDE : Organisation de coopération et de développement économiques.

PME : Petites et moyennes entreprises.

REP : recours pour excès de pouvoir.

TA : Tribunal administratif.

TC : Tribunal des conflits.

TIC : Nouvelles technologies de l'information et de la communication.

TVA : Taxe sur la valeur ajoutée.

Sommaire

Introduction

Première partie : La doctrine administrative fiscale, porte-voix de l'autorité administrative en matière fiscale

Titre 1 : Le concept original de la doctrine administrative fiscale

Chapitre 1 : L'identification de la doctrine administrative fiscale

Chapitre 2 : La provenance de la doctrine administrative fiscale

Titre 2 : La place paradoxale de la doctrine administrative fiscale

Chapitre 1 : Le rôle important de la doctrine administrative fiscale

Chapitre 2 : La problématique juridique de la doctrine administrative fiscale

Seconde partie : La doctrine administrative fiscale, garantie de sécurité juridique pour les contribuables

Titre 1 : Une sécurité juridique minimale, le rescrit fiscal

Chapitre 1 : Le cadre juridique de la procédure du rescrit fiscal

Chapitre 2 : Les perspectives de la procédure du rescrit fiscal

Titre 2 : Une sécurité juridique optimale, les outils spécifiques

Chapitre 1 : L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale

Chapitre 2 : Le contrôle juridictionnel de la doctrine administrative fiscale

Conclusion

Introduction

La fiscalité est depuis la nuit des temps l'expression d'une contrainte imposée par le pouvoir en raison de la nature de l'impôt comme prélèvement pécuniaire obligatoire, en même temps, la fiscalité fonde l'existence des Etats qui assurent la mission d'intérêt général, ainsi, celle-ci constitue le domaine régalien attaché à la souveraineté nationale par excellence.¹

Le phénomène fiscal est d'autant plus problématique dans le monde contemporain, que « la généralisation du capitalisme rend la fiscalité plus indispensable que jamais, alors que la mondialisation du capitalisme rend cette dernière plus précaire que jamais ».²

La Professeur *Jèze* définit l'impôt comme une prestation de valeur pécuniaire, exigée des particuliers à titre définitif et sans contrepartie, selon des règles fixes et par voie d'autorité, en vue de couvrir les charges publiques dans le cadre d'une communauté politique organisée.³

L'objectif classique de l'impôt est la couverture des charges publiques qui fait office de fonction principale de la fiscalité, ainsi, tout au long de l'histoire, la vocation de l'impôt demeure la collecte des fonds nécessaires à la réalisation des missions de l'Etat, à ce titre, la majeure partie des recettes budgétaires de l'Etat moderne provient de l'impôt.⁴

Néanmoins, l'impôt possède d'autres d'objectifs qui expriment la volonté interventionniste de l'Etat providence contemporain dans la vie économique et sociale, dans ce cadre, la fiscalité est un important levier aux mains de l'Etat pour la mise en œuvre des politiques publiques socio-économiques, à cet effet, les fonctions de l'impôt sont multiples, à l'image de la redistribution sociale, la régulation conjoncturelle, la neutralité, la simplicité ...⁵

L'impôt rencontre le droit dans le cadre du droit fiscal, la branche juridique qui regroupe les règles de droit relatives aux impôts sur le plan national et international, celui-ci est défini comme l'ensemble des règles de droit en vertu desquelles un Etat prélève des impôts.⁶

¹André Barilari, Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie, Revue Regards croisés sur l'économie, N° 01, 2007, P. 27.

²Markus Gabel, La fiscalité, le long chemin vers la concorde, Revue Problèmes économiques, N° 09, 2016, P. 3.

³Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, 14^{ème} édition, LGDJ, Paris, 2020, P. 15-16.

⁴NeslihanKarataşDurmuş, La fonction économique de l'impôt, Law & Justice Review, N° 13, 2016, P. 65-67.

⁵Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, Droit fiscal général, Dalloz, Paris, 9^{ème} édition, 2013, P. 5-7.

⁶Jacques Malherbe, Droit fiscal international, Larcier, Bruxelles, 1994, P. 11.

Le droit fiscal s'impose comme l'un des plus importants domaines de recherche du droit public économique et s'illustre par ses caractéristiques qui consacrent le « particularisme » de cette branche juridique, celle-ci se distinguant, par exemple, de manière forte, comme la matière fiscale en général, par un niveau élevé de complexité et de technicité, dans ce cadre, le Professeur *Bouvier* précise que le droit fiscal est « un droit dont finalement la complexité n'a d'égale que la variété des situations qu'il doit appréhender ».⁷

Dans les pays en voie de développement, la fiscalité constitue un élément fondamental dans les politiques de développement et la stabilité des finances publiques, celle-ci étant à la base de l'autonomie financière qui doit permettre le financement du développement en s'appuyant, en priorité, sur les ressources internes, à savoir, les recettes fiscales, les problématiques de ces pays en matière fiscale limitent leur développement socio-économique.⁸

Le droit fiscal se distingue, également, des autres branches juridiques à travers les sources de celui-ci, en effet, la hiérarchie des normes dans le domaine fiscal ne comporte pas, seulement, des sources juridiques mais, aussi, des sources dites « infra-juridiques ».⁹

En effet, les sources du droit fiscal regroupent, de manière principale, des sources juridiques classiques et communes au sein du droit, dans le cadre de la théorie de la hiérarchie des normes, à savoir, la constitution, les conventions et accords internationaux, les actes législatifs et les actes réglementaires, ainsi que, de manière accessoire, des sources infra-juridiques.¹⁰

La Constitution, en sa qualité de loi fondamentale de l'Etat qui se situe au sommet de la hiérarchie des normes, détermine les principes supérieurs qui régissent le domaine fiscal, les principes constitutionnels en matière fiscale énoncés par la Constitution algérienne de 2020 comportent, en premier lieu, le principe de la légalité fiscale qui implique que nul impôt ne peut être institué qu'en vertu de la loi, et que c'est le Parlement qui légifère dans le domaine de la création, l'assiette, le taux des impôts, contributions, taxes et droits de toute nature.¹¹

Les principes constitutionnels en matière fiscale comprennent également le principe d'égalité devant l'impôt qui dispose que les contribuables sont égaux devant l'impôt, toute action visant

⁷ Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Op.cit. P. 8.

⁸ ChihaKhemici, La fiscalité comme levier de développement économique dans les pays en développement, Cas de l'Algérie, Revue algérienne de la mondialisation et des politiques économiques, N° 03, 2012, P. 31-35.

⁹ Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Cours de droit public économique, Faculté de droit et des sciences politiques, Université Oran 2, 2018, P. 10.

¹⁰ Ibid.

¹¹ Articles 82 et 139, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

à contourner ce principe constituant une atteinte aux intérêts de la collectivité nationale, ainsi que le principe de non rétroactivité de l'impôt qui affirme que nul impôt, contribution, taxe ou droit d'aucune sorte, ne peut être institué avec effet rétroactif, enfin, la Constitution énonce, aussi, que l'impôt est un devoir citoyen et que la loi sanctionne l'évasion et la fraude fiscale.¹²

Les conventions et accords internationaux en matière fiscale occupent la seconde place au sein de la hiérarchie des normes du droit fiscal et sont dotés d'un caractère supra législatif par la Constitution, qui indique que les traités ratifiés par le Président de la République, dans les conditions fixées par la Constitution, sont supérieurs à la loi.¹³ L'Algérie a signé et a ratifié, jusqu'à ce jour, plus de trente cinq conventions fiscales bilatérales, notamment, dix-sept conclues avec des pays européens et treize conclues avec des pays arabes.

Les normes de droit fiscal international (traités, conventions et accords) peuvent avoir un caractère bilatéral ou multilatéral, traitent d'un grand nombre de sujets d'ordre fiscal mais ne visent pas à créer pas de nouveaux impôts et se destinent, de manière principale, à éviter les phénomènes de double imposition qui peuvent avoir lieu entre deux législations fiscales nationales et à lutter contre l'évasion et la fraude fiscale internationale, les organisations économiques internationales jouent un rôle important dans ce domaine.¹⁴

Les actes législatifs occupent la troisième place dans la hiérarchie des normes du droit fiscal et constituent la source la plus importante dans la matière fiscale, sur la base du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt qui fait de la fiscalité un domaine législatif par excellence, les actes législatifs en matière fiscale regroupent, en premier lieu, la loi organique relative aux lois de finances, qui forme la loi supérieure qui détermine le cadre juridique des lois de finances et occupe, à ce titre, une place importante dans le droit fiscal.¹⁵

Dans ce cadre, la Constitution indique que la loi cadre relative aux lois de finances relève de la loi organique, cette catégorie « supérieure » de la législation est adoptée à la majorité absolue des députés et des membres du Conseil de la Nation, et soumise à un contrôle de conformité à la Constitution par la Cour constitutionnelle avant sa promulgation.¹⁶

¹² Article 82, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

¹³ Article 154, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, Op.cit.

¹⁴ Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 11-12.

¹⁵ Merkouche El Hadi, La répartition des compétences entre la loi et le règlement en matière fiscale, Le cas des impôts directs en Algérie, Editions Houma, Alger, 2011, P. 38-39.

¹⁶ Article 140, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

La loi organique N° 18-15 du 02/09/2018 relative aux lois de finances indique qu'une telle loi vise à définir le cadre de gestion des finances de l'Etat devant régir la préparation des lois de finances, leur contenu, leur mode de présentation et leur adoption par le Parlement, celle-ci fixe, aussi, les principes et règles des finances publiques, des comptes de l'Etat et d'exécution et de contrôle de la mise en œuvre des lois de finances.¹⁷

Les actes législatifs en matière fiscale comportent, en second lieu, les codes fiscaux qui sont au nombre de six dans le droit fiscal algérien, à ce titre, on peut citer :

- le Code des impôts directs et taxes assimilées promulgué par l'ordonnance N° 76-101 du 09/12/1976 et remplacé dans le cadre de la loi de finances de 1991 ;
- le Code des taxes sur le chiffre d'affaires promulgué par l'ordonnance N° 76-102 du 09/12/1976 et remplacé dans le cadre la loi de finances de 1991 ;
- le Code de timbre promulgué par l'ordonnance N° 76-103 du 09/12/1976 ;
- le Code des impôts indirects promulgué par l'ordonnance N° 76-104 du 09/12/1976 ;
- le Code de l'enregistrement promulgué par l'ordonnance N° 76-105 du 09/12/1976 ;
- et le Code des procédures fiscales promulgué par la loi de finances de 2002.

Les actes législatifs en matière fiscale comportent, en troisième lieu, les lois de finances qui constituent la législation fiscale classique, la loi de finances est définie par la loi organique N° 18-15 relative aux lois de finances comme la loi qui détermine pour un exercice, la nature, le montant et l'affectation des ressources et des charges de l'Etat, ainsi que l'équilibre budgétaire et financier qui en résulte, en tenant compte d'un équilibre économique défini,¹⁸ le caractère de loi de finances est attribué à la loi de finances de l'année ou initiale, la loi de finances rectificative ou complémentaire et la loi portant règlement budgétaire.¹⁹

En premier lieu, la loi de finances de l'année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat destinées à la réalisation des programmes de l'Etat, conformément aux objectifs définis et aux résultats attendus et faisant l'objet d'une évaluation, en second lieu, la loi de finances rectificative modifie ou complète, en cours d'année, les dispositions de la loi de finances de l'année, enfin, la loi portant règlement

¹⁷ Article 1, Loi organique N° 18-15 du 02/09/2018 relative aux lois de finances, Journal Officiel N° 53 du 02/09/2018.

¹⁸ Article 3, Loi organique N° 18-15 du 02/09/2018 relative aux lois de finances, Op.cit.

¹⁹ Article 4, Loi organique N° 18-15 du 02/09/2018 relative aux lois de finances, Op.cit.

budgétaire est l'acte par lequel il est rendu compte de l'exécution de la loi de finances de l'année et des lois de finances rectificatives relatives à la même année.²⁰

La loi organique N° 18-15 relative aux lois de finances précise que l'autorisation de percevoir les impôts, les droits, les taxes, ainsi que les contributions diverses au profit de l'Etat est octroyée annuellement par la loi de finances, le produit des impôts, droits, taxes et autres contributions est évalué par la loi de finances de l'année et peut être modifié ou corrigé, si nécessaire, par les lois de finances rectificatives, à ce titre, seules les lois de finances prévoient des dispositions relatives à l'assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature ainsi qu'en matière d'exonération fiscale.²¹

La loi de finances forme la source principale du droit fiscal algérien qui manifeste le principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, en sa qualité de l'acte juridique principal qui contient les dispositions législatives en matière fiscale pour chaque année.²²

Dans ce cadre, le législateur introduit, de manière traditionnelle, à l'occasion de chaque loi de finances, un chapitre consacré aux dispositions fiscales, afin d'apporter les modifications requises aux codes fiscaux, ce chapitre étant divisé en six parties dédiées à chaque code fiscal (impôts directs et taxes assimilées, enregistrement, timbre, taxes sur le chiffre d'affaires, impôts indirects et procédures fiscales) en plus des dispositions fiscales diverses.²³

Enfin, les actes législatifs en matière fiscale comportent les ordonnances qui permettent au Président de la République de légiférer dans des domaines qui relèvent initialement de la compétence du Parlement, les ordonnances étaient une source importante du droit fiscal algérien, puisque les premiers codes fiscaux de l'Algérie indépendante ainsi que la majorité des lois de finances complémentaires ont vu le jour sous forme d'ordonnances.²⁴

Cependant, la Constitution limite, désormais, l'usage des ordonnances aux questions urgentes, dans le cas de vacance de l'Assemblée Populaire Nationale ou de vacances parlementaires, après avis du Conseil d'Etat, les ordonnances doivent, également, faire l'objet d'approbation

²⁰ Articles 6, 7 et 8, Loi organique N° 18-15 du 02/09/2018 relative aux lois de finances, Op.cit.

²¹ Articles 16, 17 et 18, Loi organique N° 18-15 du 02/09/2018 relative aux lois de finances, Op.cit.

²² Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 16.

²³ Ibid.

²⁴ Ibid. P. 17.

par les deux chambres du Parlement au début de sa prochaine session, sous peine de caducité, ainsi, que d'un examen de constitutionnalité par la Cour constitutionnelle.²⁵

Néanmoins, le Président de la République peut, toujours, promulguer par ordonnance la loi de finances non adoptée par le Parlement dans le délai fixé pour une telle adoption, à savoir, soixante-quinze jours à partir de la date du dépôt du projet de la loi de finances.²⁶

Les actes réglementaires occupent la quatrième place dans la hiérarchie des normes du droit fiscal et constituent un important dispositif juridique en matière fiscale, le règlement est, avant tout, un acte administratif à vocation exécutive qui édicte une règle juridique,²⁷ le pouvoir réglementaire est attribué par la Constitution au Président de la République et au Premier ministre, ce dernier étant notamment chargé de procéder à l'application des lois et règlements, puisque l'application des lois relève du domaine réglementaire du Premier ministre.²⁸

Le règlement en matière fiscale ne vise pas à créer de nouvelles impositions et se destine, de manière générale, à déterminer les modalités d'application de la législation fiscale, puisque les textes fiscaux renvoient eux-mêmes, traditionnellement, aux règlements d'application pour leur mise en œuvre, le règlement en matière fiscale prend la forme d'un décret exécutif qui émane du Premier ministre ou d'un arrêté ministériel qui émane du ministre chargé des finances ou interministériel qui implique d'autres ministres concernés.²⁹

En dernier lieu, la pyramide de la hiérarchie des normes du droit fiscal se conclut à la base par des sources dites « infra-juridiques » qui complètent cette hiérarchie, ces sources sont au-dessous du droit et ne constituent pas des sources juridiques authentiques et classiques mais participent, néanmoins, à la mise en œuvre des règles du droit fiscal.

Ces sources infra-juridiques en matière fiscale se résument, en réalité, exclusivement en une seule source, en l'occurrence, la doctrine de l'administration fiscale appelée communément « doctrine administrative fiscale » et en langue arabe « فقه الإدارة الجبائية », cette source qui caractérise, particulièrement, le droit fiscal constitue le sujet de notre recherche.

²⁵ Article 142, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

²⁶ Article 146, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

²⁷ Philippe Thevenin, Le pouvoir réglementaire en matière fiscale, Thèse de Doctorat en droit, Université de Bordeaux, 1975, P. 3.

²⁸ Articles 91, 112 et 141, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, Op.cit.

²⁹ Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 20.

La doctrine administrative fiscale n'est définie par aucun texte juridique ou une jurisprudence au sein du droit fiscal, que ce soit en France ou en Algérie, une telle absence peut trouver sa source dans le statut de source infra-juridique du droit fiscal de celle-ci.

La définition de la doctrine administrative fiscale est donnée par la doctrine, qui considère celle-ci comme « l'ensemble des interprétations des textes fiscaux formulées par une autorité fiscale centrale en direction de l'administration fiscale déconcentrée en vue, principalement, d'assurer une application uniforme de ces textes sur l'ensemble du territoire national ».³⁰

Dans la pratique, la doctrine administrative fiscale regroupe l'ensemble des documents administratifs comme les circulaires, les instructions et les notes de service, par lesquels l'administration fiscale manifeste son interprétation des textes fiscaux.³¹

A ce titre, ce phénomène administratif est, de manière générale, apparenté avec les circulaires, les instructions et les notes de service de l'administration fiscale qui constituent des outils privilégiés pour exprimer l'interprétation administrative des textes fiscaux.

En raison de son caractère régalién, la matière fiscale forme un champ d'action administratif particulièrement puissant et offre une marge de manœuvre importante à l'administration, c'est dans ce cadre que la doctrine administrative fiscale intervient pour intégrer les sources du droit fiscal et distinguer significativement celui-ci, ainsi, « s'il y'a bien un domaine où le droit fiscal cultive sa spécificité, c'est bien celui du pouvoir conféré à l'administration pour aménager le régime de l'impôt par la voie de sa doctrine administrative ».³²

Il est primordial avant d'étudier la doctrine administrative fiscale de faire la distinction entre celle-ci et la doctrine, en effet, la doctrine qui englobe l'ensemble des publications par lesquelles les connaisseurs de la matière juridique commentent cette dernière, doit être bien distinguée de la doctrine administrative fiscale qui provient, comme son nom l'indique, d'une administration publique, à savoir, l'administration fiscale, il s'agit, ainsi, de deux concepts complètement différents, l'un d'origine privé et l'autre d'origine administratif.

La doctrine et la doctrine administrative fiscale forment des homonymes, y compris en langue arabe (فقه الإدارة الجبائية – الفقه), cependant, même si les deux notions ont des points communs comme le fait de constituer des sources du droit fiscal, elles ne doivent, en aucun cas, être

³⁰ Jean Lamarque, OlivierNégrin et Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, Litec, Paris, 2ème édition, 2011, P. 484.

³¹ André Barilari et Robert Drapé, Lexique fiscal, Dalloz, Paris, 2ème édition, 1992, P. 69.

³²Mattias Guyumor& Pierre Collin, Doctrine administrative, étanchéité avec la loi fiscale, AJDA, N° 12, 2000, P. 993.

confondues, l'amalgame qui peut exister entre les deux notions n'étant pas rare et même fréquent, notamment, avec la doctrine dans le droit administratif, à cet effet, la doctrine va être désignée, tout au long, de cette étude comme la doctrine « classique ».

La distinction entre la doctrine classique et la doctrine administrative fiscale peut s'avérer difficile puisque la première est bien plus connue sur le plan juridique que la seconde, ainsi, la doctrine classique est réputée dans le droit en sa qualité de source reconnue dans l'ensemble des branches juridiques, en plus de sa large diffusion et son influence universelle, en revanche, la doctrine administrative fiscale est un phénomène souvent méconnu et ignoré en dehors du droit fiscal avec une diffusion et une influence limitées à la sphère fiscale.

La doctrine administrative constitue une notion générale dans le cadre du droit administratif, qui conjugue, à la fois, la notion de doctrine, à savoir, l'opinion communément professée par ceux qui écrivent sur le droit, et la notion de l'administration, en l'occurrence, l'ensemble des administrations de l'État chargées d'une mission de service public administratif.³³

A ce titre, la notion de la doctrine administrative révèle la présence d'une doctrine qui provient de l'administration, celle-ci est définie, ainsi, comme un ensemble d'expositions et d'interprétations des règles de droit qui proviennent de l'administration publique.³⁴

La notion de la doctrine administrative se distingue par son caractère global qui couvre l'intégralité de l'activité administrative et se manifeste sous plusieurs formes, qui constituent une multitude de catégories de doctrines administratives dites « spécialisées » qui ont vu le jour sur la base du domaine de l'activité administrative, on peut citer, dans ce cadre, de manière non exhaustive, en matière de finances publiques, la doctrine de l'administration des impôts, des douanes, du budget, du trésor, du domaine, de la comptabilité ...³⁵

Ainsi, la doctrine administrative fiscale n'est pas une pratique isolée mais constitue l'un des multiples visages d'un phénomène administratif global et un « sous-phénomène » spécifique à la matière fiscale, qui exprime la doctrine administrative dans un domaine particulier de l'action administrative, en l'occurrence, la fiscalité, néanmoins, cette catégorie de la doctrine administrative forme l'expression la plus connue de ce phénomène.

³³WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, L'harmattan, Paris, 2013, P. 23.

³⁴ Ibid. P. 35.

³⁵ Ibid. P. 41.

La doctrine administrative fiscale fait référence et se rattache à son administration mère dont elle émane, à savoir, l'administration fiscale, l'administration publique qui assure la gestion de la fiscalité dans le système fiscal ou le service administratif chargé de l'assiette, de la liquidation et du recouvrement des impôts tout en étant à l'origine de la norme fiscale, cette administration constitue un service public particulier différent de l'administration publique classique en raison de sa mission régaliennne au service de l'Etat et du Trésor public.³⁶

Dans le système fiscal, le pouvoir de l'administration diffère selon le système politique et la pratique administrative, ce pouvoir se base surtout sur le degré d'autonomie accordé à l'administration, à ce titre, la matière fiscale offre un pouvoir discrétionnaire conséquent à l'administration qui lui permet d'agir avec une plus grande liberté tout en restant dans le cadre légal, ce qui se confirme, notamment, avec la pratique administrative de l'interprétation de la législation fiscale qui est à la source de la doctrine administrative fiscale.³⁷

Sur le plan historique, le phénomène de la doctrine administrative fiscale est aussi ancien que l'administration fiscale elle-même et suit l'évolution de celle-ci à travers le temps, ainsi, on peut retrouver ce phénomène dans plusieurs périodes historiques partout dans le monde, y compris en Algérie, même s'il faut préciser que l'archive relatif à la fiscalité de la régence d'Alger (1515-1830) a été perdue lors de l'expédition d'Alger, laissant, alors, très peu de traces sur la fiscalité de l'Algérie précoloniale contrairement à la Tunisie et au Maroc.³⁸

La forme actuelle de la doctrine administrative fiscale date de l'apparition de l'administration fiscale moderne et du système fiscal contemporain, ce qui correspond au début du XXe siècle, ayant connu un développement important dans le cadre du droit et du système fiscal français, à présent, ce phénomène fait office de source infra-juridique du droit fiscal dans un grand nombre de pays, notamment, au sein des pays qui s'inspirent du droit fiscal français.

A ce titre, la doctrine administrative constitue un élément substantiel dans le droit et le système fiscal des anciens pays colonisés qui ont été influencés par le droit fiscal français, jouant un rôle prépondérant sur la scène fiscale alors qu'elle est, à la base, un héritage de l'administration fiscale coloniale qui a été adopté par les nouvelles administrations fiscales des pays décolonisés après leur indépendance, ce qui est le cas de l'Algérie.

³⁶Céline Wrazen, Fiscalité et réciprocité, Vers une mutation des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, Thèse de Doctorat, Université Jean Moulin Lyon 3, 2011, P. 27.

³⁷Organisation de coopération et de développement économiques, L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE, Etude, 2007, P. 10-11.

³⁸Xavier Yacono, La Régence d'Alger en 1830 d'après l'enquête des commissions de 1833-1834, Revue des mondes musulmans et de la Méditerranée, N° 1, 1966, P. 239.

Néanmoins, la doctrine administrative souffre d'une mauvaise réputation sur la scène fiscale qui s'insère, plus globalement, dans le cadre des relations compliquées, traditionnellement, entre l'administration fiscale et les contribuables, à ce titre, la doctrine administrative fiscale est souvent critiquée au sein de la doctrine classique et considérée comme « confuse, obscure, difficile à trouver et source de pouvoir au profit exclusif de l'administration ».³⁹

Sur le plan historique, un long débat a eu lieu au sein de la doctrine classique par rapport au bien-fondé de la doctrine administrative fiscale, entre un courant plutôt hostile qui dénigre celle-ci et un courant plus amical qui l'adopte, toutefois, ce phénomène est reconnu désormais par la grande majorité de la doctrine classique, ce débat a accompagné l'évolution de la pensée juridique en matière administrative et fiscale, ainsi que celle de la pensée économique en raison de l'important caractère interventionniste de ce phénomène.

La doctrine administrative fiscale constitue un phénomène « juridico-administratif » qui se caractérise par l'interprétation administrative de la législation fiscale, ce phénomène atypique sur le plan juridique est un carrefour à la jonction entre le droit fiscal et l'administration et qui allie, par la même occasion, cette branche juridique avec le droit administratif, à ce titre, la doctrine de l'administration fiscale distingue le droit fiscal, de manière particulière, des autres branches juridiques et forme une caractéristique singulière de ce dernier.

Le Professeur *Lambert* considère la doctrine administrative fiscale comme l'une des rares innovations fiscales de l'époque contemporaine, estimant que cette pratique administrative ne constitue pas, seulement, l'expression de la vie juridique des textes fiscaux ou leur mise en œuvre par l'administration mais exprime, également, la vie administrative relative à la matière fiscale, étant, notamment, à la base de la cohérence administrative dans ce domaine.⁴⁰

Les Professeurs *Grosclaude* et *Marchessou* considèrent la doctrine administrative fiscale comme le « gazon » qui entoure la pyramide de la hiérarchie des normes du droit fiscal,⁴¹ alors que ce phénomène qui complète les sources du droit fiscal est une simple pratique administrative, ainsi, le phénomène de la doctrine de l'administration fiscale est inédit par son importance sur le plan juridique et mérite une étude spécifique et approfondie.

³⁹ Laurence Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, L'harmattan, Paris, 1999, Préface de Thierry Lambert, P. 7.

⁴⁰ *Ibid.* P. 7-9.

⁴¹ Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, *Procédures fiscales*, 7^{ème} édition, Dalloz, Paris, 2014, P. 16.

Le phénomène de la doctrine de l'administration fiscale soulève des questions juridiques importantes en matière de sécurité juridique, ce principe général du droit qui vise à protéger les citoyens contre les effets secondaires négatifs du droit et fait partie du concept de l'Etat du droit,⁴² alors que la doctrine administrative fiscale est connue, de manière particulière, comme une source d'insécurité juridique en matière fiscale, à ce titre, le droit fiscal contemporain s'efforce de garantir la sécurité juridique des contribuables face à celle-ci.

La doctrine administrative fiscale s'inscrit dans le cadre de la politique et de la gouvernance fiscale, toutefois, toutes ces thématiques sont peu abordées dans le droit fiscal en général et par la doctrine classique en particulier, puisque « si tout, ou presque, a été écrit sur la structure idéale de la fiscalité ou sur chaque imposition prise isolément, une bien moindre attention a été prêtée au processus de création et d'application de la norme fiscale ».⁴³

En effet, si le phénomène de la doctrine administrative fiscale constitue un acteur majeur dans le droit et le système fiscal contemporain, celui-ci demeure un sujet peu étudié, même en France, et traité de façon occasionnelle et relativement superficielle en Algérie, ainsi, par exemple, ce sujet n'a fait l'objet, jusqu'à ce jour, d'aucune étude spécifique au sein de la doctrine classique algérienne en matière fiscale, formant un sujet quasi-vierge et inédit, ce qui démontre tout l'intérêt et le caractère original de cette étude.

Les difficultés rencontrées dans le cadre de cette étude concernent, de manière principale, la rareté des sources sur le sujet en raison de la pauvreté de la littérature doctrinale, notamment, sur le plan national, par ailleurs, la jurisprudence nationale sur le sujet est introuvable et les documents administratifs nécessaires eux-mêmes sont difficiles à se procurer, en effet, l'accès aux documents qui expriment la doctrine administrative fiscale, est limité par l'administration fiscale algérienne dans le cadre d'une tendance bureaucratique observée.

Sur le plan méthodologique, l'étude s'appuie, en premier lieu, sur une méthode descriptive qui se révèle nécessaire pour décrire le phénomène de la doctrine administrative fiscale, puis, en second lieu, sur une méthode comparative qui s'avère indispensable afin de confronter l'état du droit national et comparé dans le domaine, cette double méthodologie permet la cohésion de l'étude et de couvrir l'ensemble du sujet de recherche.

⁴²Mikaël Benillouche, Anne-Laure Chavrier, Sophie Corioland et Manuel Delamarre, La sécurité juridique, Dans : Leçons d'Introduction au droit, Ellipses, Paris, 2016, P. 76.

⁴³ Institut de l'entreprise (France), Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale, Rapport, 2005, P. 5.

Le phénomène de la doctrine de l'administration fiscale pose une multitude de questions :

Quel est le concept de ce phénomène administratif ? Quelle est la place de cette source infra-juridique du droit fiscal ? Et quelles sont les instruments juridiques prévus pour les contribuables par rapport à la doctrine administrative fiscale ?

Toutes ces interrogations nous conduisent à la formalisation de la problématique suivante :
Comment la doctrine administrative fiscale exprime l'autorité administrative en matière fiscale et comment ce phénomène administratif garantit la sécurité juridique des contribuables ?

Pour répondre à la problématique soulevée, nous avons scindé notre étude en deux parties principales :

- Dans la première partie, on va traiter de la relation entre la doctrine administrative fiscale et l'autorité administrative en matière fiscale, à ce titre, on va aborder dans un premier titre, le concept original formé par ce phénomène administratif, puis dans un second titre, la place paradoxale occupée par celui-ci sur la scène fiscale.
- Dans la seconde partie, on va traiter des outils de sécurité juridique prévus pour les contribuables par rapport à la doctrine administrative fiscale, dans ce cadre, on va aborder dans un premier titre, la procédure du rescrit fiscal, et par la suite dans un second titre, les outils spécifiques à ce phénomène administratif.

Première Partie

La doctrine administrative fiscale, porte-voix de l'autorité administrative en matière fiscale

Si la mission classique de l'impôt est la collecte des fonds nécessaires à l'accomplissement des missions de l'État, celui-ci traduit surtout une volonté d'interventionnisme de l'État providence contemporain dans la vie économique et sociale, dans ce cadre, la fiscalité est un important levier aux mains de l'État pour la mise en œuvre des politiques publiques socio-économiques qui expriment les fonctions de l'impôt,⁴⁴ c'est pourquoi, la matière fiscale doit être considérée, en premier lieu, comme un fait politique et social.⁴⁵

En sa qualité de bras droit du pouvoir exécutif, l'administration est appelée à jouer un rôle central dans la matière fiscale, en effet, l'administration dite « fiscale » exerce une fonction à caractère régalien qui s'attache à la souveraineté nationale et assure une mission d'intérêt général vitale pour la collectivité nationale, ce qui distingue, de manière forte, une telle administration des autres services publics et révèle, en particulier, une autorité administrative puissante et considérable qui existe au sein de la matière fiscale.

La matière fiscale offre un important pouvoir discrétionnaire pour l'administration fiscale qui implique une bonne marge de manœuvre pour accomplir de ses missions, à ce titre, l'autorité administrative en matière fiscale s'exprime, notamment, par la doctrine dite « administrative fiscale » qui constitue le porte-voix de cette autorité, cette expression peut être analysée par la distinction, d'abord, du concept original formé par la doctrine de l'administration fiscale (Titre 1), puis, de la place paradoxale occupée par celle-ci (Titre 2).

⁴⁴ Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, *Droit fiscal général*, Op.cit. P. 5-7.

⁴⁵ Michel Bouvier, *Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt*, Op.cit. P. 7.

Titre 1 : Le concept original de la doctrine administrative fiscale

Sur la base de la définition de la doctrine administrative fiscale qui définit celle-ci comme l'expression par laquelle l'administration fiscale fait savoir son interprétation de la norme fiscale pour assurer une application uniforme de celle-ci sur l'ensemble du territoire national, on peut distinguer que cette notion est loin d'être un simple phénomène administratif parmi d'autres, mais constitue un véritable concept original dans le droit fiscal en particulier et le droit en général, réunissant les textes juridiques et la pratique administrative.

La définition de la doctrine administrative fiscale est l'œuvre de la doctrine classique et son concept a été développé, de manière principale, par la jurisprudence fiscale française, qui a distingué la caractéristique de ce phénomène administratif, à savoir, l'interprétation que fait l'administration de la norme fiscale et son intérêt sur le plan juridique, toutefois, il n'existe pas une identification précise et exhaustive des expressions que peut prendre un tel concept, l'action administrative en matière fiscale étant un champ large et étendu.

La doctrine administrative fiscale exprime à travers son importance l'autorité administrative en matière fiscale, cette notion regroupe un ensemble hétérogène et déséquilibré de formes par lesquelles, l'administration fiscale exprime son interprétation de la loi fiscale et organise l'action administrative dans le domaine fiscal, à ce titre, ce concept peut être étudié, en premier lieu, par l'identification de la doctrine administrative fiscale (chapitre 1), et en second lieu, par la distinction de la provenance de celle-ci (chapitre 2).

Chapitre I : L'identification de la doctrine administrative fiscale

En sa qualité de phénomène administratif original qui caractérise le droit fiscal, la doctrine de l'administration fiscale doit faire l'objet d'une identification précise qui traite de l'ensemble des formes que peut prendre celle-ci, d'autant plus que la doctrine administrative dite fiscale constitue un concept riche qui évolue au sein d'un milieu large qui est celui de la matière fiscale, ainsi, l'identification de ce phénomène va révéler la singularité de ce dernier.

Les expressions principales et classiques de la doctrine administrative en général peuvent être identifiées, de manière aisée, dans la mesure où, il s'agit des circulaires, des instructions et des notes de services, ainsi, dans toute doctrine dite « administrative » et sur toutes les formes possibles de celle-ci, ce sont les circulaires, les instructions et les notes de services, qui vont former la manifestation majoritaire et traditionnelle de ce phénomène administratif.

Toutefois, si les circulaires, les instructions et les notes de services dominent le concept de la doctrine de l'administration fiscale, ce concept rassemble d'autres expressions secondaires et non orthodoxes qui complète celui-ci comme les réponses ministérielles et les prises de positions individuelles, ainsi, la doctrine administrative fiscale peut être identifiée, en premier lieu, avec ses formes principales, et en second lieu, avec ses formes secondaires.

Section 1 : Les formes principales de la doctrine administrative fiscale

Les circulaires, les instructions et les notes de service constituent le cœur de la doctrine de l'administration en général, y compris en matière fiscale, formant l'ossature principale et la notion essentielle au sein de celle-ci, à ce titre, le concept de la doctrine administrative fiscale est rattaché, de manière traditionnelle, par la doctrine classique aux circulaires, instructions et notes de service, au point qu'on évoque ce concept quasi uniquement par ses mesures.

Ces trois catégories de textes administratifs associées, de manière historique, à la doctrine administrative peuvent être regroupées, dans une démarche typologique dans le cadre des besoins de l'étude et afin d'éviter le rappel redondant, au sein de la notion de « mesures administratives » qui regroupe ces trois catégories, on peut, également, ajouter le qualificatif « fiscal » à cette notion, puisqu'il s'agit de textes administratifs en matière fiscale.

Les mesures administratives dites « fiscales » rassemblent le droit administratif et le droit fiscal et constituent les formes principales de la doctrine de l'administration fiscale, à ce titre, l'étude de ces mesures est une opération fondamentale et indispensable pour l'identification et

la compréhension du concept de la doctrine administrative fiscale, cette opération peut se faire, d'abord, par la détermination de ces mesures, puis, par la distinction de celles-ci.

Sous-section 1 : La détermination des mesures administratives fiscales

Les mesures administratives fiscales sont des purs produits de l'administration qui ne proviennent pas du législateur, appartenant, à la fois, à la matière administrative, étant, à la base, des textes administratifs qui émanent d'une administration publique, qu'à la matière fiscale, dans la mesure où leur contenu porte sur cette dernière de manière directe, à ce titre, la détermination des circulaires, des instructions et des notes de services en matière fiscale, peut se faire, en premier lieu, sur un plan administratif, et en second lieu, sur un plan fiscal.

La notion de mesures administratives relève, avant tout, du droit administratif en leur qualité d'actes administratifs qui font partie du domaine de la théorie juridique administrative, le droit fiscal n'étant qu'une branche juridique, parmi d'autres, dans lequel elles sont utilisées, les mesures administratives et la doctrine administrative en général trouvent leurs racines dans le système juridique romano-germanique, le droit civil-administratif de France et d'autres pays latins et germaniques, ainsi que le droit canonique de l'église catholique romaine.

Les circulaires, les instructions et les notes de services ne constituent pas des concepts distincts sur le plan juridique et ne possèdent pas une définition juridique claire, au contraire, ces mesures sont utilisées d'avantage comme des appellations générales, à grande échelle, par la doctrine classique, par ailleurs, c'est cette dernière qui peut fournir une définition de ces mesures prises par l'administration, dans la mesure où une telle définition n'émane pas du juge et de la jurisprudence, ni du législateur et des textes juridiques.

Les circulaires, les instructions et les notes de services constituent un ensemble d'actes administratifs unilatéraux non exécutoires et de mesures d'ordre intérieur de portée générale qui appartiennent au droit souple, ce sont des procédés pratiques de l'action administrative et des supports à but organisationnel, informatif et interprétatif, ces mesures qui proviennent de l'administration sont qualifiées d'actes non juridiques de l'ordre intérieur administratif, et de vecteurs de l'action administrative à destination de l'usage interne administratif.⁴⁶

Les mesures administratives sont des instruments par lesquels les chefs de service, notamment le ministre et l'administration centrale, exercent leur pouvoir hiérarchique sur leurs agents, puisque ce pouvoir implique l'instruction des agents administratifs dans l'exécution de leurs

⁴⁶WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 332-333.

taches, dans l'objectif d'uniformiser l'action administrative et l'orientation de ceux-ci dans l'accomplissement de leurs missions, ainsi, les mesures administratives manifestent le pouvoir d'instruction et expriment le pouvoir hiérarchique au sein de l'administration.⁴⁷

Le pouvoir d'instruction, appelé aussi le pouvoir d'ordre intérieur, est un pouvoir « spontané et nécessaire », exercé sans l'habilitation de la loi et sous « la pression des faits », qui est fondamental sur le plan administratif, puisque les pouvoirs législatif et réglementaire ne peuvent pas prévoir le fonctionnement et l'organisation des services publics.⁴⁸ Ce pouvoir est reconnu par le législateur algérien dans l'ordonnance N° 06-03 portant statut général de la fonction publique qui consacre le principe de l'obéissance hiérarchique.⁴⁹

Le pouvoir d'instruction implique l'obéissance des subordonnés aux instructions de leurs supérieurs hiérarchiques, sauf si la décision de ceux-ci est manifestement contraire à la loi, et comprend, aussi, un pouvoir réglementaire interne, introduit par le Conseil d'Etat français à travers la jurisprudence *Jamart*(CE, Arrêt du 07/02/1936, N° 43321),⁵⁰ qui reconnaît aux ministres et aux chefs de services le pouvoir de prendre les mesures nécessaires au bon fonctionnement de l'administration placée sous leur autorité.⁵¹

Les mesures administratives visent, de manière principale, à interpréter la législation et la réglementation en vigueur et à définir la politique à suivre pour l'administration concernée,⁵² ces mesures permettent à l'administration de communiquer, non seulement, avec les agents administratifs, mais également avec les usagers, pour exposer les principes d'une politique, fixer les règles de fonctionnement des services et commenter l'application de la loi.⁵³

Les mesures administratives sont des actes administratifs qui permettent d'identifier, de manière claire et générale, l'ensemble du concept de la doctrine administrative qui est dominé par ces mesures,⁵⁴ ce qui s'explique, de manière principale, par les nombreuses caractéristiques pratiques de ces mesures sur le plan administratif, qui rendent celles-ci indispensables et nécessaires sur le plan interne dans le cadre de la hiérarchie administrative.

⁴⁷Pierre Tifine, Droit administratif français, Partie 4, Revue générale du droit on line, N° 40340, 2019.

⁴⁸Bachir YellesChaouche, Recherches sur les mesures d'ordre intérieur, Thèse de Doctorat de troisième cycle, Université de Strasbourg, 1981, P. 182-186.

⁴⁹ Article 47, Ordonnance N° 06-03 portant statut général de la fonction publique, Journal Officiel N° 46 du 16/07/2006.

⁵⁰CE, Arrêt du 07/02/1936, *Jamart*, N° 43321.

⁵¹ Bachir YellesChaouche, Recherches sur les mesures d'ordre intérieur, Op.cit. P. 182-186.

⁵²Pierre Tifine, Droit administratif français, Op.cit.

⁵³ Conseil d'Etat, Guide de légistique, 3^{ème} édition, La documentation française, Paris, 2017, P. 99.

⁵⁴WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 332-334.

Les mesures administratives constituent une forme dérobée du pouvoir réglementaire qui se situe tous en bas de la hiérarchie des normes, formant ce qu'on peut appeler un « joint » entre le texte juridique et sa mise en œuvre et une « lecture administrative » de la loi.⁵⁵ A ce titre, ces mesures possèdent un double caractère original juridico-administratif en raison de leur présence sur les plans administratif et juridique, faisant partie de la hiérarchie des normes dans le cadre des actes administratifs et en aval des textes juridiques.

Les mesures administratives possèdent également un caractère interprétatif en leur qualité d'outil privilégié au niveau administratif pour interpréter et commenter les textes juridiques législatifs et réglementaires dans le cadre de leur application, cette opération revêt un intérêt fondamental tant sur le plan juridique que administratif, dans la mesure où elle concerne directement la mise en œuvre effective de la loi sur le terrain par l'administration en charge, ce qui constitue la pierre angulaire de la doctrine administrative.

Sur le plan juridique, une mesure administrative est destinée à exposer l'état du droit résultant de la loi ou du règlement qui justifie son intervention, afin d'assurer une application aussi uniforme que possible du droit sur l'ensemble du territoire national, la mesure administrative ne doit, en conséquence, pas ajouter à cet état du droit, que ce soit en édictant de nouvelles normes, ou en donnant une interprétation erronée, ce qui incite à distinguer clairement et ne pas confondre entre la mesure administrative et le texte juridique traité.⁵⁶

Les termes de « circulaire », « instruction » ou « note de service » sont utilisés souvent, de manière conjointe ou séparée, au sein de la doctrine classique, toutefois, la dénomination des mesures administratives n'exerce, par elle-même, aucun effet juridique, ainsi, une circulaire ne possède pas une valeur supérieure ou inférieure à celle d'une instruction ou d'une note de service, puisque toutes les mesures administratives possèdent la même nature juridique, et sont considérées sur le plan juridique comme synonymes et égales.⁵⁷

A ce titre, la terminologie employée en matière de mesures administratives est secondaire sur le plan juridique et la doctrine classique ne fait pas une distinction particulière entre les mesures administratives, en effet, l'absence d'une conséquence juridique claire et le caractère non exécutoire de celles-ci, ont dissuadés la doctrine classique de chercher les différences

⁵⁵WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 332-334.

⁵⁶ Conseil d'Etat, Guide de légistique, Op.cit. P. 100.

⁵⁷ Ibid. P. 99.

potentielles entre ces mesures, cependant, dans la vie interne administrative, la terminologie utilisée est importante, puisque le langage administratif distingue les mesures.⁵⁸

En effet, dans le langage administratif, l'instruction possède un caractère contraignant et comporte des prescriptions impératives, alors que la circulaire se caractérise plus par la documentation et l'exposition des questions même si elle peut contenir de telles prescriptions, toutefois, c'est la circulaire qui est le terme le plus employé et valorisé dans le domaine, étant toujours présenté avant les autres termes et étudié plus que ceux-ci, cela dit, le concept de la doctrine administrative se base sur un ensemble de formes de mesures.⁵⁹

Sur le plan juridique, les mesures administratives peuvent être approchées à travers plusieurs concepts juridiques qui couvrent celles-ci, de manière graduelle, aussi bien, dans un cadre général comme celui du droit dit « souple », que dans un cadre précis comme celui des actes administratifs unilatéraux, des circulaires interprétatives et des mesures d'ordre intérieur.

En premier lieu, le droit dit « souple » ou « *soft law* » est un concept moderne qui regroupe un ensemble vaste et hétérogène d'instruments para-juridiques, allant du droit national et de l'administration au droit international et aux entreprises et visant à modifier ou à orienter les comportements de leurs destinataires, ce concept se distingue du droit dit « dur » en ne créant pas d'effets juridiques, ainsi que du non droit, en s'apparentant aux règles de droit.⁶⁰

Dans ce cadre, les mesures administratives sont généralement reconnues, en raison de leurs caractéristiques, comme des instruments de droit souple destinés à faciliter la compréhension des textes juridiques pour les agents et les services chargés de leur application, tout en évitant au législateur de rentrer dans un « trop grand degré de détail », ainsi, le droit souple est très utile dans le champ juridique contemporain, permettant, notamment, d'accompagner la mise en œuvre par l'administration du droit dur et de compléter celui-ci.⁶¹

En second lieu, les actes administratifs unilatéraux (AAU) sont un concept classique du droit administratif qui forment les outils, par excellence, de l'action administrative, l'AAU est un acte juridique adopté par une autorité administrative de manière unilatérale, ayant le privilège

⁵⁸Bachir YellesChaouche, Recherches sur les mesures d'ordre intérieur, Op.cit. P. 94-95.

⁵⁹Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 20 et 98-99.

⁶⁰Conseil d'Etat, Le droit souple, La documentation française, Paris, 2013, P. 61-63.

⁶¹Ibid. P. 64 et 97.

du préalable et la présomption de légalité, qui se distingue par son caractère exécutoire et décisoire et constitue une manifestation des prérogatives de la puissance publique.⁶²

Les AAU possèdent, de manière classique, un caractère exécutoire et décisoire puisque ces actes modifient l'état du droit, cependant, le droit administratif contemporain et le législateur français admettent l'existence d'AAU à caractère non exécutoire et non décisoire.⁶³ Cette catégorie regroupe les mesures administratives comme les circulaires et les instructions qui sont des instruments d'exercice du pouvoir hiérarchique ne faisant pas grief.⁶⁴

En troisième lieu, les circulaires dites « interprétatives » sont une notion classique du droit administratif qui a été développée par la jurisprudence française et dont la distinction a constitué une véritable révolution juridique au sein du droit administratif, les circulaires interprétatives sont celles qui commentent et rappellent les textes juridiques pour les services administratifs, ne faisant pas grief et ne modifiant pas l'ordonnement juridique.⁶⁵

La notion des circulaires interprétatives est considérée comme la règle en matière de circulaires administratives, qui doivent avoir, de manière obligatoire, un caractère interprétatif et non impératif, à défaut de quoi, la circulaire sort du cadre légal.⁶⁶ A ce titre, la circulaire interprétative constitue la majeure partie de l'ensemble de la doctrine administrative et le support idéal de cette dernière en raison de son caractère interprétatif, et c'est cette notion qui décrit, actuellement, le mieux les mesures administratives sur le plan juridique.⁶⁷

En dernier lieu, les mesures d'ordre intérieur sont un concept historique du droit administratif qui rassemble diverses mesures de détail de la vie intérieure du service administratif pour les agents administratifs sans avoir de conséquences juridiques.⁶⁸ Cet ancien concept a été remis en cause par la jurisprudence française qui a vidé progressivement celui-ci de son contenu au

⁶² Manuel Delamarre, *L'administration et les institutions administratives*, La Documentation française, Paris, 2013, P. 88.

⁶³ Article L. 200-1, Code des relations entre le public et l'administration (France), 2020.

⁶⁴ Pierre Tifine, *Droit administratif français*, Op.cit.

⁶⁵ Geneviève Koubi, *Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français*, Hommage à Roger-Gabriel Nlep, 2004, P. 2 et 4.

⁶⁶ Ibid. P. 5.

⁶⁷ WafaTamzini, *Recherches sur la doctrine de l'administration*, Op.cit. P. 333-334.

⁶⁸ Georges Vedel et Pierre Delvolvé, *Droit administratif*, Presses universitaires de France, Paris, 1996, P. 263.

point de concerner seulement quelques domaines spécifiques, ainsi, ce concept est, désormais, bien limité et relativement dépassé pour traiter des mesures administratives.⁶⁹

Les mesures administratives constituent un moyen important de l'action administrative, toutefois, ces procédés posent problème au niveau de leur caractère juridique, étant des actes administratifs considérés comme non-exécutoires même s'ils sont susceptibles de produire des effets juridiques, c'est pourquoi, ils sont généralement qualifiés d'actes non juridiques de l'ordre intérieur administratif et destinés à l'usage interne administratif, exprimant le pouvoir administratif et se situant tous en bas de la hiérarchie des normes.⁷⁰

La matière fiscale constitue l'un des domaines les plus riches de l'action administrative qui fait partie des missions régaliennes de l'Etat, dans ce cadre, les circulaires, les instructions et les notes de services produites dans ce domaine de la part de l'administration fiscale prennent les caractéristiques et l'importance de la matière fiscale, pour former une doctrine administrative propre, en l'occurrence, la doctrine administrative dite « fiscale ».

Les mesures administratives dites « fiscales » sont les mesures prises par une autorité fiscale centrale concernant le droit et le système fiscal, ces mesures sont les supports par lesquels, l'administration fiscale manifeste son interprétation et son commentaire de la loi fiscale, et gère son organisation et son fonctionnement interne, ainsi, les mesures administratives fiscales portent, non seulement, sur l'ensemble des textes juridiques fiscaux de tout rang, mais aussi sur l'organisation et le fonctionnement interne de l'administration fiscale,

L'administration fiscale constitue l'organe d'application de la norme fiscale qui se charge des missions classiques relatives à l'assiette, la liquidation et le recouvrement de l'impôt, ainsi que la structure centrale du système fiscal qui dirige les services administratifs fiscaux sur l'ensemble du territoire national, dans ce cadre, l'administration fiscale se donne les moyens pour assurer ses missions et la mise en œuvre des textes fiscaux, notamment, par l'usage des documents administratifs en général et des mesures administratives fiscales en particulier, afin d'informer, expliquer, préciser, commenter et interpréter les dispositions fiscales.⁷¹

⁶⁹ Conseil d'État, Assemblée, 17 février 1995, Hardouin et Marie, 2019, Disponible sur : <https://www.conseil-etat.fr/ressources/decisions-contentieuses/les-grandes-decisions-du-conseil-d-etat/conseil-d-etat-assemblee-17-fevrier-1995-hardouin-et-marie>.

⁷⁰WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 332-333.

⁷¹Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Les Annales de la Faculté de Droit et des Sciences Politiques de l'Université Oran 2, Numéro spécial sur le Colloque intitulé « Les relations entre l'administration fiscale et les contribuables », 2018, P. 267.

La matière fiscale se caractérise par la complexité et la technicité des textes juridiques, un trait de caractère qui peut même aller à l'inintelligibilité et à l'obscurité complète de ceux-ci, notamment avec l'inflation normative et l'instabilité juridique qui touchent souvent ce domaine, c'est pourquoi, il est admis, sur le plan juridique, que la norme fiscale nécessite une interprétation ou un commentaire uniforme et qualifié pour permettre son application.

Cette opération est assurée par l'administration fiscale à travers sa doctrine administrative en général et ses mesures administratives en particulier, ainsi, les circulaires, les instructions et les notes de services sont les outils principaux de cette « interprétation administrative » des dispositions fiscales, étant la composante essentielle de cette doctrine administrative définie comme l'ensemble des interprétations administratives des textes fiscaux.⁷²

Ainsi, les mesures administratives fiscales fournissent une interprétation et un commentaire administratif uniforme de la norme fiscale pour son application sur tout le territoire national, cette pratique administrative est reconnue dans le droit fiscal et la doctrine classique comme une opération importante et indispensable pour la mise en œuvre de la loi fiscale, y compris par le législateur algérien qui octroie, par le Décret exécutif N° 21-252, la compétence distincte de l'interprétation de la législation fiscale pour l'administration fiscale.⁷³

En outre, le législateur et la jurisprudence en France ont introduit la notion de l'interprétation d'un texte fiscal formellement admise par l'administration fiscale,⁷⁴ cette notion se base sur les documents portant interprétation d'un texte fiscal, notamment, les documents de portée générale comme les circulaires et les instructions administratives, qui constituent une source d'interprétation formelle et admise à caractère général de la norme fiscale.⁷⁵

Les documents portant interprétation d'un texte fiscal doivent remplir certaines conditions pour être considérés comme tels, ainsi, ces documents doivent émaner de l'autorité compétente, faire l'objet d'une publication, se rapporter à la détermination de la base imposable, à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt ou aux pénalités fiscales, apporter des

⁷² Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault, Droit fiscal général, Op.cit. P. 484.

⁷³ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, Journal Officiel N° 47 du 15/06/2021.

⁷⁴ Article L. 80A, Livre des procédures fiscales (France), 2020.

⁷⁵ Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, 2020.

précisions sur le sens d'un texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation dudit texte ainsi que régler, d'une manière générale, une situation donnée.⁷⁶

La notion de l'interprétation d'un texte fiscal formellement admise par l'administration fiscale est importante en matière de doctrine administrative fiscale, dans la mesure où cette notion développée par la jurisprudence fiscale française constitue la seule notion juridique précise qui identifie ce concept, en permettant de distinguer, de manière non exhaustive, les documents de portée générale qui interprètent et commentent la norme fiscale, comme les circulaires, les instructions et les notes de services au sein du droit fiscal.

Le champ d'application des mesures administratives fiscales est vaste en raison du champ d'action large de l'administration fiscale, celui-ci couvre l'ensemble des trois grandes étapes de l'établissement de l'impôt avec leurs composantes (assiette, liquidation et recouvrement) et l'intégralité de la structure du système d'imposition (impositions codifiées, impositions non codifiées et procédures fiscales), ainsi que les conventions et les accords internationaux en matière fiscale (plus d'une trentaine signés et ratifiés par l'Algérie).⁷⁷

En principe, les mesures administratives fiscales s'adressent exclusivement à la hiérarchie de l'administration fiscale, en effet, celles-ci se destinent, de manière officielle, aux différentes directions, services et agents administratifs de l'organigramme de l'administration fiscale, qui sont chargés de la mise en œuvre de la norme fiscale en aval sur le terrain, ce qui trouve sa source dans le caractère interne de ces documents et leur contenu.⁷⁸

A ce titre, les mesures administratives fiscales en particulier et la doctrine administrative fiscale en général, possèdent en théorie un caractère strictement interne et *intra muros* qui ne dépasse pas les murs de l'administration fiscale, cependant, l'impact de ces mesures et leur mise en œuvre concernent également les contribuables, ainsi, ces mesures dépassent leur vocation administrative interne originale et officielle pour aller toucher les contribuables à l'extérieur de l'administration fiscale et devenir *extra muros*.

En raison de leur caractère de documents administratifs de portée générale, les mesures administratives fiscales constituent la « doctrine administrative fiscale à caractère général », qui se distingue, comme les textes juridiques, par sa portée générale et impersonnelle et son

⁷⁶DGFIP, BOFIP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁷⁷ Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 12-42.

⁷⁸Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, Droit fiscal général, Op.cit. P. 42.

caractère général et spontané, celle-ci est élaborée à la propre initiative de l'administration fiscale sans considération des personnes et forme la majorité de cette doctrine.⁷⁹

En plus de leur place dominante au sein de la doctrine administrative fiscale, les mesures administratives constituent une partie importante du système fiscal et de la politique fiscale qui englobe l'ensemble des mesures prises par les pouvoirs publics en matière fiscale, puisque ces mesures expriment un interventionnisme administratif important dans le domaine fiscal, qui participe, de manière active, à la poursuite des objectifs publics en la matière.

S'il ne faut pas confondre la doctrine administrative fiscale et la politique fiscale, les mesures administratives forment un outil privilégié aux mains des pouvoirs publics en matière fiscale pour poursuivre leur objectifs, faisant, aussi, partie d'un environnement dit « institutionnel » qui constitue un fondement de la politique fiscale, la stabilité d'un tel environnement influe, de manière considérable, sur le bon fonctionnement de cette politique, la réalisation de ses objectifs et la mise en œuvre d'un cadre fiscal national harmonieux.⁸⁰

En tant que partie du système fiscal, les circulaires, les instructions et les notes de services en matière fiscale suivent les caractéristiques de ce système, à savoir, la flexibilité avec les changements de l'environnement économique, la stabilité juridique relative de la réglementation fiscale, la territorialité et l'annualité de l'imposition ainsi que la coordination entre les objectifs de l'imposition et l'applicabilité de cette dernière.⁸¹

La prolifération des mesures administratives fiscales et de leur doctrine administrative mère, est un phénomène répandu dans la fiscalité contemporaine en raison de nombreux facteurs, qui accentuent l'interventionnisme administratif en matière fiscale comme le développement du droit fiscal et l'évolution de ses problématiques, ce phénomène existe bien en Algérie, aidé par l'inflation et l'instabilité des dispositions fiscales, pour constituer une grande « masse » de textes administratifs qui se multiplient au fil du temps avec la loi fiscale.

La doctrine de l'administration fiscale participe, de façon notable, à l'instabilité et l'inflation juridique en matière fiscale, puisque à côté de la masse des dispositions fiscales introduites, modifiées ou abrogées chaque année par le législateur, l'administration fiscale doit suivre la loi fiscale et élaborer une masse bien plus conséquente pour interpréter, commenter et mettre

⁷⁹Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Rapport, 2008, P. 18-20.

رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014، ص 509 و 524⁸⁰
رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، المرجع المذكور، ص 334-335⁸¹

en œuvre les changements introduits par le législateur, à ce titre, la doctrine administrative forme aussi un élément important de ce phénomène qui le mine droit fiscal contemporain.

Sous-section 2 : La distinction des mesures administratives fiscales

Les mesures administratives fiscales indiquent le double caractère juridico-administratif du phénomène de la doctrine administrative fiscale et exposent la nature bicéphale de celui-ci, ayant un champ d'application très large comprenant les dispositions juridiques en matière fiscale comme l'organisation et le fonctionnement de l'administration fiscale, à ce titre, la distinction des circulaires, des instructions et des notes de services en matière fiscale, peut se faire, d'abord, sur un plan juridique, puis, sur un plan administratif.

Les mesures administratives fiscales en particulier et la doctrine administrative fiscale en général doivent être associées à leur administration mère, à savoir, l'administration fiscale qui est représentée en Algérie par la direction générale des impôts (DGI).

La distinction des mesures administratives fiscales est relativement « laborieuse » en raison de la grande pauvreté de la doctrine classique sur ce sujet, en dépit de son importance, ce qui sollicite un travail « parallèle » d'examen pratique de ces mesures, afin de tenter de mettre en évidence leur contenu et leur action au sein du droit et du système fiscal.

Les mesures administratives sont connues, sur le plan juridique, comme un outil privilégié aux mains de l'administration pour interpréter et commenter les textes juridiques pour leur mise en œuvre, c'est particulièrement le cas en matière fiscale, où cette pratique importante est à l'origine, même, de la définition donnée à la doctrine administrative par la doctrine classique, à savoir, l'ensemble des interprétations administratives des textes fiscaux.

Les mesures administratives sont la manifestation d'une intervention administrative sur le plan juridique qui concerne l'ensemble des textes juridiques élaborés en matière fiscale, que ce soit dans le cadre du bloc de légalité (lois organiques, ordinaires et ordonnances), le bloc réglementaire (décrets présidentiels, exécutifs et arrêtés), ainsi que le bloc de conventionalité (conventions et accords internationaux), ainsi, les mesures administratives interviennent dans la globalité du droit fiscal, notamment, dans le cadre des lois de finances.

Les mesures administratives relatives aux lois de finances expriment le rôle juridique de la doctrine administrative fiscale en procédant à l'interprétation, le commentaire, l'application, le rappel et la communication des nouvelles dispositions fiscales contenues dans les

différentes lois de finances, initiales ou complémentaires, édictées par le législateur qui entrent en vigueur chaque année, le champ d'application de ces mesures porte sur l'ensemble des dispositions fiscales en général et les lois de finances en particulier.

En raison de leur caractère interprétatif, les mesures administratives relatives aux lois de finances constituent une forme « pure » de la doctrine administrative fiscale et se distinguent par un caractère antérieur à l'application des dispositions fiscales et une destination très large, qui touche la majeure partie de la hiérarchie de l'administration fiscale directement ainsi que les contribuables indirectement, ces mesures sont appelées dans le système fiscal algérien, communément, « circulaires d'application des lois de finances ».

Les circulaires d'application des lois de finances constituent l'instrument indispensable de l'administration fiscale pour établir une interprétation et un commentaire uniforme et homogène des dispositions fiscales sur l'ensemble du territoire national, afin de procéder à la mise en œuvre sur le terrain de celles-ci, ainsi, ces mesures possèdent une importance considérable sur le plan fiscal, que ce soit par rapport au droit ou au système fiscal.

Le rôle des mesures administratives relatives aux lois de finances dans l'application de la loi fiscale se manifeste avec la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale qui précise, clarifie, explique, et commente cette norme, tout en veillant, en principe, à ne pas modifier son contenu, à destination des services fiscaux et des agents administratifs, qui sont à la base de la mise en œuvre de la norme fiscale sur le terrain.⁸²

L'administration fiscale centrale constitue l'intermédiaire entre la norme fiscale et les services fiscaux et les agents administratifs chargés de son application, cette médiation qui caractérise la doctrine administrative fiscale résulte du pouvoir hiérarchique administratif et se manifeste au moyen des mesures administratives relatives aux lois de finances, ainsi, sur le plan pratique, les services fiscaux et les agents administratifs attendent l'intervention de ces mesures, de manière systématique, pour la mise en œuvre de la norme fiscale.⁸³

Dans le cadre des circulaires d'application des lois de finances, l'administration fiscale doit entretenir un équilibre fragile, puisqu'elle doit veiller à commenter les nouvelles dispositions fiscales, de manière rapide et précise, pour ne pas laisser les services fiscaux et les agents administratifs dans l'ambiguïté caractéristique de la loi fiscale, qui s'intensifie en l'absence de

⁸² Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 13-14.

⁸³ Julien Guez, L'interprétation en droit fiscal, L.G.D.J, Paris, 2007, P. 213.

la doctrine administrative, tout en essayant d'éviter de noyer ceux-ci sous une avalanche de commentaires susceptible d'accroître l'instabilité fiscale et juridique.⁸⁴

Les mesures administratives relatives aux lois de finances sont dominées par les circulaires, connues sous le nom de circulaires d'application des lois de finances, toutefois, ces mesures s'expriment, aussi, de manière non négligeable, au moyen d'autres mesures administratives et contiennent bon nombre de d'instructions et de notes de services, ainsi que d'autres formes originales comme les Téléx, les notes-circulaires et les instructions générales.

Le Téléx est une directive d'application qui précise l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions fiscales, de façon rapide, pour les destinataires, une mesure pratique pour l'administration fiscale qui doit communiquer avec ses différents services, rapidement et efficacement pour les informer de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions fiscales.

De son côté, la note-circulaire est une mesure « hybride » entre la circulaire et la note de service, qui est très utilisée et ne diffère pas des circulaires d'application des lois de finances, traitant, notamment, des nouvelles dispositions fiscales entrées en vigueur, enfin, l'instruction générale est une mesure plus importante que les simples instructions administratives, qui est émise directement par le directeur général de la DGI, pour interpréter et commenter les dispositions fiscales importantes à destination de l'ensemble des services fiscaux.

Les mesures administratives relatives aux lois de finances portent souvent sur les définitions des notions, les rappels des dispositions traitées, le rappel des procédures et des dispositifs, l'état des lieux et le cadre juridique du sujet abordé, le rappel de la situation juridique dans le domaine traité, la précision du champ d'application avec les personnes et les opérations concernées ou exclues par les dispositions abordées, les délais et les procédures à respecter, l'introduction des nouvelles dispositions et le rappel des anciennes dispositions ...

De même, ces mesures portent aussi souvent sur les précisions des personnes et des opérations concernées ou exclues par les dispositions traitées, la fixation des procédures et des modalités d'application des dispositions, les mesures transitoires qui réglementent la phase transitoire entre les anciennes dispositions existantes et les nouvelles dispositions introduites, ainsi que les remarques et les cas spécifiques dans le cadre de l'application des dispositions abordées, comme le rôle attribué aux services fiscaux régionaux et locaux.

⁸⁴Jocelyn Pierre, Mettre en ligne du droit : l'expérience BOFIP-Impôts, des réponses informatiques à des questions juridiques, Revue générale du droit on line, N° 10887, 2013.

Le caractère général et abstrait de la loi, notamment en matière fiscale, implique la nécessaire intervention du pouvoir réglementaire et administratif pour son application, ce qui passe par la précision de son contenu et la fixation de ses modalités d'application, ainsi, la loi de finances en général et la norme fiscale en particulier ne sont pas appliquées, dans la pratique, sans l'intervention du pouvoir réglementaire et administratif qui les mettent en œuvre, avec un schéma classique qui inclut le premier ministre (décrets exécutifs), le ministre chargé des finances (arrêtés ministériels) et l'administration fiscale (mesures administratives).⁸⁵

Les mesures administratives fiscales relatives aux lois de finances possèdent une importance cruciale dans l'opération de la mise en exécution effective de la norme fiscale, se trouvant en amont de cette opération pour fournir une « lecture administrative » de la loi fiscale aux services et agents et les charger de son application, par ailleurs, ces mesures sont, souvent, la seule initiative dans l'opération de la mise en œuvre de la norme fiscale, sans l'intervention du pouvoir réglementaire qui laisse les mains libres à l'administration fiscale.⁸⁶

En effet, le passage de « l'abstrait au concret » de la norme fiscale se fait, parfois, seulement, avec les mesures administratives, une circulaire pouvant être la seule mesure par laquelle un texte fiscal est mis en application, ce qui indique que les mesures administratives relatives aux lois de finances participent, de façon active, à la détermination des modalités d'application des dispositions fiscales, notamment dans le système fiscal algérien.⁸⁷

Dans ce cadre, on peut mentionner la circulaire DG N° 369/MF/DGI/2015 du 06/08/2015 ayant pour objet de préciser aux services fiscaux les modalités de mise en œuvre et du déroulement de l'opération du Programme de conformité volontaire instituée par l'article 43 de la LFC 2015, la circulaire en question fixant les modalités d'application de ce programme alors que l'article 43 de la LFC 2015 renvoie cette tâche au règlement.⁸⁸

On peut aussi citer l'instruction du 19/01/2015 ayant pour objet de commenter et précisez les règles et procédures applicables en matière d'IFU introduites par la LF 2015, la note SDEF du 19/01/2016 ayant pour objet de commenter les mesures introduites par la LFC 2015 relatives au régime de l'IFU, la note circulaire N° 1081/DLRF/SD/2015 ayant pour objet de déterminer les modalités d'application des dispositions de l'article 2 de la LF 2005 relative à la taxe de

⁸⁵ Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 13-14.

⁸⁶ Ibid.

⁸⁷ Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 272.

⁸⁸ Ibid. P. 280-281.

domiciliation bancaire, ou l'instruction DOFR du 19/01/2016 ayant pour objet de commenter et de préciser les règles et procédures en matière d'IFU introduites par la LF 2015.⁸⁹

Enfin, on peut citer la Circulaire DRV du 18/02/2014 ayant pour objet de définir et de commenter les modalités d'application des dispositions de l'article 28 de la LF 2014 relatives au rejet de comptabilité, l'instruction DCT du 08/02/2009 ayant pour objet de porter à la connaissance des services fiscaux les modalités d'application des dispositions de la LF 2009 relatives au contentieux fiscal, ou l'instruction DG du 13/07/2016 ayant pour objet de porter à la connaissance des services fiscaux les modalités d'application des dispositions de l'article 51 de la LF 2016 relatives à l'assainissement des dettes fiscales.⁹⁰

Par ailleurs, les mesures administratives qui fixent les modalités d'application de la loi fiscale indiquent souvent avoir pour objet de porter à la connaissance des services fiscaux les modalités d'application de telle ou telle disposition, alors que les modalités en question ne figurent dans aucun texte juridique, étant élaborées par l'administration fiscale, elle-même, qui l'explicitent par la mesure administrative, ainsi, celle-ci tente de dissimuler le caractère réglementaire et créateur de droit de sa mesure par l'usage d'une telle formule.⁹¹

Les mesures administratives relatives aux lois de finances peuvent être mentionnées, de façon directe, par le législateur dans les textes fiscaux pour indiquer que les modalités d'application de celles-ci seront, en tant que de besoin, précisées par une mesure administrative, à ce titre, on peut citer les articles 261 et 262 bis du CIDTA parmi les dispositions fiscales codifiées et l'article 51 de la LF 2015 parmi les dispositions fiscales non codifiées.

L'intérêt des mesures administratives relatives aux lois de finances est notable, que ce soit pour les chercheurs académiques qui peuvent y trouver une manne intarissable d'informations de premier ordre en matière fiscale, les opérateurs économiques comme les professionnels qui attendent ces mesures pour connaître l'interprétation et le commentaire des textes fiscaux, ou les simples contribuables qui sont concernées par celles-ci par leur application sur eux.

Les destinataires officiels des circulaires d'application des lois de finances comportent des destinataires principaux comme les directeurs des impôts de wilaya, les directeurs centraux de la DGI, le directeur des grandes entreprises ..., ainsi que des destinataires secondaires comme

⁸⁹Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 280-281.

⁹⁰ Ibid.

⁹¹ Ibid. P. 282.

les directeurs régionaux des impôts, les inspecteurs régionaux des services fiscaux, les chefs des services des recherches et vérifications, les chefs des centres des impôts ..., en plus d'autres destinataires accessoires occasionnels à l'extérieur de l'administration fiscale.

Les circulaires d'application des lois de finances sont rédigées et diffusées généralement aux périodes de l'entrée en vigueur des lois de finances concernées, même si elles peuvent être émises tout au long l'année, parfois même, pour des lois de finances antérieures, en outre, ces mesures servent de documentation fiscale de base pour l'usage des agents administratifs, notamment, dans le cadre de recueils de circulaires pour chaque loi de finances.

Les circulaires d'application des lois de finances suivent toujours deux étapes importantes, la première étape est celle de la rédaction, dans laquelle, celles-ci sont rédigées avant l'adoption même de la loi de finance concernée, ainsi, l'administration fiscale centrale dans le cadre de la préparation des lois de finances, va élaborer les dispositions fiscales ainsi que les mesures qui y sont relatives, les mesures sont, alors, au stade de projets, et ceux-ci font l'objet d'échanges, de propositions et de préparation au sein des services concernés.

La seconde étape par laquelle passe les circulaires d'application des lois de finances est celle de la diffusion, dans laquelle, celles-ci sont envoyées à leurs destinataires après l'entrée en vigueur de la loi de finance concernée, dans ce cadre, l'administration émettrice rappelle, de manière générale, que ces mesures doivent être largement diffusées à l'ensemble des services concernées et que ses dispositions soient strictement observées, la diffusion de la mesure aux agents administratifs étant indispensable à l'application de celle-ci.

Enfin, les circulaires d'application des lois de finances comportent des pièces jointes avec des annexes destinées au fonctionnement interne et aux obligations fiscales des contribuables, qui présentent un intérêt certain dans le système fiscal que ce soit pour les agents administratifs ou pour les simples contribuables avec de nombreux documents pratiques, dans ce cadre, on peut citer les nomenclatures, modèles, formulaires, fiches, Etats, modalités de détermination, situations, calendriers, notices explicatives, programmes, déclarations, imprimés ...

Toutefois, en dépit de leur rôle majeur juridique, la vocation originale et classique des mesures administratives est purement administrative, en effet, la doctrine administrative constitue un outil pratique de « gouvernance administrative » aux mains de l'administration

pour l'organisation et le fonctionnement administratif, ce « outillage administratif » permet d'exprimer l'autorité hiérarchique et de maintenir l'ordre interne administratif.⁹²

La gestion d'une administration aussi importante et vaste que l'administration fiscale qui est chargée de missions régaliennes névralgiques pour l'Etat avec une compétence nationale, forme une tâche administrative majeure et délicate qui est indispensable pour garantir le fonctionnement économique du pays, à ce titre, les mesures administratives sont utilisées, à grande échelle, par l'administration fiscale pour gérer l'organisation et le bon fonctionnement de ses différentes structures tant au niveau central, régional que local.

Dans ce cadre, la mise en œuvre de l'action administrative en matière fiscale est tributaire, à un haut niveau, de l'intervention de ces mesures administratives classiques qui assurent la mission traditionnelle de la doctrine administrative, se destinant à l'application, le rappel, l'interprétation, le commentaire et la communication de divers objets relatifs à l'organisation et au bon fonctionnement des différents services de l'administration fiscale, ces mesures sont appelées dans le système fiscal algérien, communément, « notes d'application ».

En raison de leur caractère interne et leur nature pratique, les notes d'application constituent une forme domestique de la doctrine administrative fiscale et se distinguent par un caractère postérieur à l'application des dispositions fiscales et une destination restreinte qui concerne quasi exclusivement les services fiscaux et les agents administratifs, ces mesures doivent respecter les textes juridiques qui encadrent la structure et l'action de l'administration fiscale dans le cadre du principe juridique de la légalité administrative.

Les mesures administratives classiques représentent une doctrine administrative fiscale bien moins connue et importante que les mesures administratives relatives aux lois de finances, notamment sur le plan juridique en raison de leur fort caractère interne, toutefois, ces mesures occupent un volume considérable au sein du corpus de la doctrine de l'administration fiscale et forment la majeure partie de celle-ci et des mesures administratives fiscales.

Les mesures administratives fiscales classiques sont dominées par les notes de services, connues sous le nom de notes d'application, cependant, ces mesures s'expriment, également, de manière non négligeable, au moyen d'autres mesures administratives et contiennent bon nombre de circulaires et d'instructions, ainsi que d'autres formes originales comme les notes-circulaires et les instructions générales qui sont aussi souvent utilisées.

⁹²Henri Fayol, Administration industrielle et générale, Dunod, Paris, 2ème édition, 1999, P. 88.

Les notes d'application exécutent une tâche interne massive et possèdent une importance administrative substantielle, rassemblant une masse considérable de mesures administratives, le champ d'application de ces mesures est vaste et supérieur à celui des circulaires d'application des lois de finances, puisqu'il couvre un très large éventail de contenus relatifs aux innombrables impératifs de la vie interne de l'administration fiscale.

Les notes d'application portent souvent sur les actions et les dispositifs administratifs mis en place par l'administration fiscale centrale, les réponses et recommandations aux services fiscaux, la précision des prescriptions de mesures administratives antérieures, le règlement de questions internes administratives en tous genres, ou même les clarifications et les précisions des modalités d'application des dispositions fiscales hors loi de finances, ainsi, ces mesures peuvent aussi contenir l'interprétation administrative de la norme fiscale.

Les notes d'application expriment le pouvoir hiérarchique au sein de l'administration fiscale qui gouverne le fonctionnement de l'ensemble de la hiérarchie de celle-ci, traduisant la volonté de fonctionnement de l'administration fiscale et l'usage de son pouvoir hiérarchique dans cet objectif, ainsi, ces mesures forment un moyen décisif de cohésion de l'administration fiscale et possèdent un rôle crucial dans le fonctionnement hiérarchique.⁹³

Les mesures administratives classiques permettent à l'administration fiscale de traiter de sa propre doctrine administrative afin de garder son bon fonctionnement et régler les problèmes d'application ou les complications administratives relatives à celle-ci, ainsi, ces mesures se destinent, souvent, à modifier, compléter, appliquer, interpréter, réviser, clarifier, accomplir, préciser, rappeler, abroger, remplacer ou supprimer des mesures administratives précédentes, de telles opérations se font dans le respect du principe du parallélisme des formes.

Les mesures administratives fiscales classiques assurent, notamment, la correction des erreurs commises par les services fiscaux dans le cadre de la mise en œuvre de la loi fiscale, puisque l'administration fiscale centrale cherche à corriger les erreurs que peuvent commettre ses services dans l'application des textes en rappelant la législation en vigueur.⁹⁴

A ce titre, on peut citer la circulaire DGI/DCTX/SDCR du 02/06/2010 relative aux procédures contentieuses, dans laquelle, la DGI relève que les directions des impôts de Wilayas rendaient des décisions de rejet sur des dossiers de recours de contribuables portant sur des contentieux

⁹³Laurence Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, L'harmattan, 1999, P. 342-364.

⁹⁴Bachir YellesChauouche, *L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal*, Op.cit. P. 273.

de recouvrement, en mentionnant la possibilité pour les concernés de saisir les commissions de recours compétentes, alors que la législation permet la saisine des commissions de recours, seulement, pour les contentieux de l'assiette, ainsi, cette circulaire vient corriger une importante erreur des services fiscaux dans l'application de la loi fiscale.⁹⁵

Ainsi, l'administration fiscale constate et doit régler, par les notes d'application, les difficultés relatives à la mise en œuvre des textes fiscaux et de la doctrine administrative, notamment au niveau des services fiscaux déconcentrés, suite à des insuffisances, des négligences, des lacunes, des lenteurs administratives, des traitements divergents et non uniformes ... rencontrés ou constatés, qui nécessitent l'intervention de l'administration centrale.

En outre, les notes d'application portent souvent sur les éclaircissements de l'administration fiscale centrale aux services fiscaux déconcentrés qui saisissent celle-ci, de manière fréquente, pour l'interroger sur un grand nombre de questions d'ordre fiscal, notamment sur le sens à donner aux textes fiscaux ou des demandes d'avis et de démarches à suivre, les réponses de l'administration centrale aux questions de ses services, dites « réponses d'éclaircissements », forment l'un des contenus les plus fréquents des notes d'application.

Les réponses d'éclaircissements constituent une pratique importante sur le plan fonctionnel de l'administration fiscale, qui intervient dans le cadre le plus basique de la mise en œuvre de la norme fiscale, à ce titre, ces mesures contiennent, parfois, l'interprétation et le commentaire administratif des dispositions fiscales, en outre, les demandes d'éclaircissements proviennent aussi de l'extérieur de l'administration fiscale (administrations, organismes, entreprises ...) sollicitant l'avis de celle-ci sur des questions d'ordre fiscal en rapport avec leurs activités.

Les notes d'application sont émises le long de l'année et servent de documentation fiscale de base pour l'usage des agents administratifs, notamment, dans le cadre de recueils de notes d'application regroupées par matière fiscale, ces mesures suivent aussi l'étape de la rédaction puis celle de la diffusion dans laquelle l'administration rappelle en général aux destinataires, sa diffusion et son application, la nécessité de l'informer sur les problèmes pouvant être rencontrés, tout en précisant la date d'effet de la mise en application de la mesure.

Enfin, les notes d'application comportent aussi des pièces jointes avec des annexes destinées au fonctionnement interne et aux obligations fiscales des contribuables, ces annexes portent

⁹⁵Bachir YellesChauouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 273.

des modèles de documents internes indispensables, comme les demandes de remboursement des crédits de TVA, les plaintes déposées par l'administration en cas de fraude fiscale, les attestations d'exonération et les attestations d'achat en franchise en matière de TVA, les avis de contrôle fiscal, les demandes d'éclaircissement et de justification, les avis et les procès-verbaux d'enquête, les déclarations de chiffre d'affaires de divers impôts ...

Section 2 : Les formes secondaires de la doctrine administrative fiscale

La notion de la doctrine administrative en général est associée, de manière classique, aux mesures administratives, notamment en matière fiscale, à ce titre, les formes principales de ce phénomène administratif exercent un quasi monopole dans le domaine, cependant, la doctrine de l'administration fiscale n'est pas un concept rigide et uniforme et peut comporter d'autres formes permettant à l'administration d'exprimer son interprétation de la loi fiscale.

En effet, sur la base de la définition de la doctrine administrative fiscale qui définit celle-ci comme l'ensemble des interprétations administratives des textes fiscaux, on peut déduire que la définition de ce phénomène administratif ne peut être couverte, de façon exclusive, par les circulaires, les instructions et les notes de service, ainsi, l'interprétation et le commentaire administratif de la loi fiscale peuvent être véhiculés par d'autres « supports ».

Les autres expressions de la doctrine administrative fiscale sont bien moins connues que les mesures administratives en raison de leur présence mineure au sein du corpus de celle-ci, ces formes secondaires de la doctrine de l'administration fiscale sont les réponses administratives qui complètent l'identification de la doctrine de l'administration fiscale, cette catégorie incluent, d'abord, les réponses ministérielles, puis, les prises de position individuelles.

Sous-section 1 : Les réponses ministérielles

Dans le cadre du concept de l'Etat de droit, l'une des fonctions les plus fondamentales du pouvoir législatif est celle du contrôle sur le pouvoir exécutif, pour surveiller l'exercice des larges prérogatives de celui-ci et de garantir l'intérêt des citoyens qui les représente, ainsi, en plus de sa mission classique de l'exercice du pouvoir en matière législative, le Parlement assure un contrôle sur l'action du gouvernement, dit « contrôle parlementaire », qui s'exerce, aussi, de manière naturelle, *in extenso*, sur l'action administrative.

Le contrôle parlementaire sur l'action gouvernementale est consacré par la Constitution qui indique que l'Assemblée élue constitue le cadre dans lequel s'exprime la volonté du peuple et

s'exerce le contrôle de l'action des pouvoirs public, et que le Parlement contrôle l'action du Gouvernement dans les conditions fixées par la Constitution.⁹⁶

Dans le cadre du contrôle parlementaire, les réponses ministérielles constituent une procédure élémentaire et historique en matière parlementaire, qui consiste à interpeller un membre du gouvernement de la part des parlementaires au moyen de questions, écrites ou orales.

En matière fiscale, la procédure des réponses ministérielles trouve une vocation spécifique, puisqu'elle permet d'exprimer l'interprétation et le commentaire administratif de la norme fiscale, à travers le ministre chargé des finances qui est le chef de service de l'administration fiscale, ainsi, les réponses du ministre chargé des finances devant le parlement, par lesquels l'administration fiscale manifeste son interprétation des dispositions fiscales, sont considérées comme une partie intégrante de la doctrine administrative fiscale.⁹⁷

La matière fiscale est un terrain bien fertile pour la procédure des réponses ministérielles, étant un sujet qui intéresse fortement les citoyens et leurs représentants, ainsi, le ministre chargé des finances est susceptible d'être interpellé, de façon fréquente, par les parlementaires, notamment, dans le cas des nouvelles lois de finances et des dispositions fiscales récentes, dans ce cadre, l'administration fiscale peut exprimer sa « lecture » de la loi.⁹⁸

La doctrine classique considère la procédure des réponses ministérielles, de manière générale, comme une expression par laquelle une autorité administrative manifeste son opinion sans pour autant former un acte administratif qui fait grief.⁹⁹

Les réponses aux questions posées par les parlementaires ont pour objet d'informer ceux-ci de l'action gouvernementale, ces réponses ministérielles, sont soumises à la signature du ministre et expriment sa position, sous réserve d'une date et d'un contexte déterminés par la question posée, dans ce cadre, l'administration placée sous l'autorité du ministre, est naturellement conduite à adopter la position exprimée par le ministre de tutelle dans sa réponse aux parlementaires, sauf en cas de décision de justice ultérieure contraire.¹⁰⁰

⁹⁶ Articles 16 et 115, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

⁹⁷ Slim Besbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, La revue comptable et financière, N° 83, 2009, P. 46.

⁹⁸ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 151-152.

⁹⁹ Slim Besbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 46.

¹⁰⁰ Sénat (France), Portée juridique des réponses aux questions écrites des parlementaires, Question écrite N° 00441, 11^{ème} législature, 1997, Journal Officiel du Sénat du 28/08/1997.

En matière fiscale, les réponses ministérielles sont considérées comme une expression de la doctrine administrative et de l'interprétation administrative des dispositions fiscales, au même titre que les circulaires, les instructions et les notes de services.¹⁰¹

Ainsi, au-delà de leur compétence dans la législation fiscale, les parlementaires interpellent le ministre chargé des finances en matière fiscale pour diverses raisons, notamment pour connaître l'interprétation et le commentaire de l'administration fiscale des textes qu'ils ont eux-mêmes adoptés, la procédure des réponses ministérielles confirme l'importance de la doctrine administrative fiscale et cette procédure est reconnue comme un moyen de communication informel entre l'administration fiscale et les contribuables.¹⁰²

Les réponses ministérielles en matière fiscale sont considérées comme une partie inhérente et une forme originale de la doctrine administrative fiscale par la doctrine classique, puisque cette procédure forme un service public de consultation juridique de l'administration fiscale, qui permet aux contribuables, à travers le concours collectif des parlementaires, du ministre chargé des finances et de l'administration fiscale, de recevoir une « réponse sur mesure » concernant les interrogations qu'ils soulèvent et les difficultés qu'ils rencontrent.¹⁰³

A ce titre, la procédure des réponses ministérielles constitue une doctrine administrative importante, un service public de consultation juridique en matière fiscale ainsi qu'un moyen de provoquer une interprétation officielle de l'administration fiscale sur les textes fiscaux, par ailleurs, cette procédure est très prisée en matière fiscale par les parlementaires et les contribuables, ce qui offre un poids dans le dispositif de la doctrine administrative fiscale et un avantage pour communiquer la lecture de la loi de l'administration fiscale.¹⁰⁴

Par ailleurs, la procédure des réponses ministérielles bénéficie de la télédiffusion et de la radiodiffusion des séances parlementaires des questions-réponses sur les organismes de l'audio-visuel, ce qui assure une communication directe et une information large pour les contribuables de cette forme de la doctrine de l'administration fiscale.

La procédure des réponses ministérielles est prévue par la Constitution qui indique que les membres du Parlement (à savoir, les deux chambres parlementaires, l'Assemblée populaire nationale et le Conseil de la Nation) peuvent interpellier le Gouvernement sur une question

¹⁰¹ Sénat, Portée juridique des réponses aux questions écrites des parlementaires, Op.cit.

¹⁰² Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 167.

¹⁰³ Slim Besbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 46.

¹⁰⁴ Ibid.

d'importance nationale et sur l'état d'application des lois, la réponse devant être donnée dans un délai maximal de trente jours, et que les membres du Parlement peuvent adresser, par voie orale ou écrite, toute question à tout membre du Gouvernement, la réponse devant être donnée en la même forme dans un délai maximal de trente jours aussi.¹⁰⁵

Par ailleurs, la Constitution précise que les deux chambres parlementaires tiennent, de façon alternativement, une séance hebdomadaire consacrée aux réponses du Gouvernement aux questions orales des parlementaires, à ce titre, si une chambre estime que la réponse, orale ou écrite, du membre du Gouvernement le justifie, un débat est ouvert dans les conditions que prévoient les règlements intérieurs de la chambre, enfin, les questions et les réponses sont publiées dans les mêmes conditions que les procès-verbaux des débats du Parlement.¹⁰⁶

Le cadre juridique des réponses ministérielles est fixé par la Loi organique N° 16-12 du 25/08/2016 fixant l'organisation et le fonctionnement de l'Assemblée populaire nationale et du Conseil de la nation, qui précise, notamment, en matière de questions écrites, que le texte de la question est déposé par son auteur sur le bureau de la chambre, et que le texte de la question jugé recevable est transmis par le président de la chambre au gouvernement, la réponse du membre du gouvernement à qui la question écrite a été adressée, intervient, alors, aussi en écrit dans un délai de trente jours suivant la communication de la question, la réponse est déposée sur le bureau de la chambre et transmise à son auteur.¹⁰⁷

La Loi organique N° 16-12 ajoute, également, que les questions orales et écrites et les réponses y afférentes sont publiées dans les mêmes conditions relatives à la publication des procès-verbaux des débats de chaque chambre, puisque les procès-verbaux et les comptes rendus intégraux des débats tenus durant les séances du parlement sont publiés au journal officiel des débats de chacune des deux chambres parlementaires, l'APN comme le conseil de la nation possédant chacun un journal officiel des débats qui constitue l'émanation officielle de l'activité de l'institution législative lors des séances plénières.¹⁰⁸

Dans le droit fiscal français, les réponses écrites des ministres aux questions posées par les parlementaires sont considérées comme une source formelle d'interprétation de la norme fiscale, étant reconnues comme des documents de portée générale portant interprétation d'un

¹⁰⁵ Articles 158 et 160, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

¹⁰⁶ Article 158, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

¹⁰⁷ Articles 73 et 74, Loi organique N° 16-12 du 25/08/2016 fixant l'organisation et le fonctionnement de l'assemblée populaire nationale et du conseil de la nation, Journal Officiel N° 50 du 28/08/2016.

¹⁰⁸ Articles 76 et 7, Loi organique N° 16-12 du 25/08/2016, fixant l'organisation et le fonctionnement de l'assemblée populaire nationale et du conseil de la nation, Op.cit.

texte fiscal, au même titre que les circulaires, les instructions et les notes de service, ainsi, ces réponses sont distinguées, de la même manière, que les mesures administratives pour leur rôle dans l'interprétation et le commentaire administratif de la loi fiscale.¹⁰⁹

Par ailleurs, les réponses ministérielles écrites doivent également remplir certaines conditions pour être considérées comme de tels documents, à savoir, émaner de l'autorité compétente, faire l'objet d'une publication, se rapporter à la détermination de la base imposable, à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt ou aux pénalités fiscales, apporter des précisions sur le sens d'un texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation dudit texte ainsi que régler, d'une manière générale, une situation donnée.¹¹⁰

Cependant, il a été constaté que la procédure des réponses ministérielles en matière fiscale est relativement pauvre en Algérie, ce qui peut s'expliquer par la faiblesse du Parlement dans le domaine fiscal, par ailleurs, dans le cadre des questions des parlementaires adressées au ministre chargé des finances en matière fiscale, les questions écrites sont peu nombreuses en comparaison avec les questions orales qui sont bien plus nombreuses, même si les questions écrites sont plus précises que les questions orales, souvent, générales.

Parmi les sujets traités par les questions écrites des parlementaires adressées au ministre chargé des finances en matière fiscale, on peut citer les retards de promulgation de certains décrets relatifs aux lois de finances, les taxes sur les véhicules de tourisme qui se rendent à l'étranger, les mesures d'application de certains arrêtés ministérielles ainsi que l'installation et l'aménagement des services fiscaux locaux au niveau des localités.

On peut aussi citer l'imposition de certaines entreprises et prestataires de service, la hausse des prix de certains timbres fiscaux, les changements de conditions d'agrément de certaines activités, les mesures de facilitation pour l'obtention des attestations et des imprimés fiscaux pour les citoyens, les amendes fiscales sur certaines catégories de contribuables ...

La procédure des réponses ministérielles en matière fiscale est souvent utilisée comme un moyen de consultation, notamment concernant des difficultés et des problèmes rencontrés et constatés, ce qui permet aux parlementaires de pouvoir intervenir dans le domaine fiscal, par ailleurs, la procédure offre une belle aubaine pour une consultation juridique de la part de l'administration fiscale pour les contribuables, avec le parlementaire comme intermédiaire

¹⁰⁹DGFIP, BOFiP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

¹¹⁰ Ibid.

entre les deux parties, en outre, le caractère écrit de la procédure rend celle-ci relativement singulière et la sort du domaine des simples débats parlementaires.¹¹¹

En matière fiscale, la procédure des réponses ministérielles dépasse son cadre original relatif au contrôle parlementaire sur l'action gouvernementale et administrative, pour constituer un instrument d'information, de communication et d'interprétation de la norme fiscale pour les contribuables, ce rôle confère à une telle procédure une place au sein de la doctrine administrative fiscale et offre à celle-ci une dimension « extra administrative ».¹¹²

La procédure des réponses ministérielles confirme la faiblesse du Parlement dans le domaine fiscal, en voyant les parlementaires demander l'interprétation et le commentaire administratif, à travers le ministre chargé des finances, concernant des dispositions fiscales qu'ils ont eux-mêmes adoptés, cette situation paradoxale démontre le rôle diminué du pouvoir législatif en matière fiscale, dans la mesure où celui-ci fait appel à l'administration fiscale par rapport à des questions considérées comme faisant partie intégrante de ses prérogatives, ce qui expose cette procédure à la critique d'une partie de la doctrine classique.

En matière fiscale, la procédure des réponses ministérielles se détourne de son objectif initial de contrôle parlementaire sur l'action gouvernementale/administrative dans le domaine, pour devenir un moyen de communication, cela dit, une telle procédure contribue au contrôle parlementaire sur l'exécution de la norme fiscale, puisqu'elle porte principalement sur des demandes d'explication et d'interprétation, des doléances et des sollicitations, des difficultés rencontrées ou des insuffisances de la part de l'administration fiscale ...¹¹³

Si la procédure des réponses ministérielles dans la matière fiscale assure une complémentarité dans l'interprétation de la norme fiscale et la doctrine administrative fiscale en général, la place du parlementaire en tant qu'intermédiaire dans le cadre de la procédure des réponses ministérielles en matière fiscale, est, parfois, considérée comme desservant son pouvoir de contrôle sur l'action de l'administration fiscale au profit de cette dernière.

Toutefois, la procédure des réponses ministérielles peut renforcer le pouvoir législatif, mal en point, en matière fiscale, en donnant l'occasion aux parlementaires d'exercer un minimum

¹¹¹Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 151-152.

¹¹² Ibid. P. 150.

¹¹³SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 46.

d'influence et de contrôle sur la doctrine administrative fiscale, ce qui constitue un avantage non négligeable et inédit en dehors de l'administration fiscale.¹¹⁴

Sous-section 2 : Les prises de positions individuelles

L'administration fiscale est appelée dans le cadre de l'application de la loi fiscale à prendre position sur un bon nombre de questions d'ordre fiscal en rapport avec l'accomplissement des obligations fiscales des contribuables, cette pratique administrative courante donne lieu à des prises de positions de la part de l'administration fiscale dites « individuelles » puisque celles-ci portent sur la situation fiscale d'un contribuable en particulier.

Les prises de position individuelles de l'administration fiscale peuvent prendre plusieurs formes, comme les agréments fiscaux qui sont des décisions administratives individuelles, en matière fiscale, délivrés par le ministère chargé des finances ou par ses représentants, pour des personnes qui remplissent des conditions prévues par la loi, pour exercer les activités dites « réglementées » et bénéficier de certains avantages fiscaux liées à celles-ci.

On peut également citer d'autres types de prises de position individuelles comme les rescrits fiscaux, qui sont des prises de position formelles de l'administration sur l'appréciation de la situation de fait d'un contribuable au regard d'un texte fiscal, suite à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à sa situation de fait par rapport à la loi fiscale, cette procédure administrative a été consacrée par le législateur algérien.¹¹⁵

Néanmoins, ces différents types de prises de positions individuelles ne sont pas considérés comme faisant partie de la doctrine administrative fiscale, ainsi, même si les agréments et les rescrits fiscaux peuvent « verser » dans l'interprétation et le commentaire administratif des textes fiscaux, ces procédures n'ont pas vocation à intégrer la doctrine de l'administration fiscale, contrairement à un autre type de prises de positions individuelles.¹¹⁶

En effet, les « renseignements des contribuables » dits « réponses de l'administration fiscale aux demandes particulières des contribuables sur un point de droit » en France, et « réponses de l'administration fiscale aux demandes d'éclaircissement des contribuables » en Algérie, sont considérés comme faisant partie de la doctrine administrative fiscale en raison de leur

¹¹⁴OualidGadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, L'harmattan, Paris, 2007, P. 92.

¹¹⁵ Articles 174 bis et 174 ter, Code des procédures fiscales, 2020.

¹¹⁶ Sarah Benmouhamed, La nature juridique du rescrit fiscal, Revue sciences humaines et sociales, N°45, 2016, P. 107-126.

rôle potentiel dans l'interprétation et le commentaire administratif de la norme fiscale, ces prises de position expriment une autre forme originale de ce phénomène administratif.

En effet, dans le cadre de ce type de prises de position individuelles, l'administration fiscale est interpellée de la part des contribuables sur des questions qui concernent leurs situations fiscales, la réponse de cette dernière, sous forme de prise de position individuelle, se fait sur la base des dispositions fiscales et peut, en conséquence, comporter son interprétation et son commentaire de celles-ci, à ce titre, cette catégorie de prises de position individuelles est réputée comme appartenant à la doctrine de l'administration fiscale.

Les réponses de l'administration fiscale aux demandes d'éclaircissement des contribuables, appelées communément par raccourci prises de position individuelles, se distinguent des réponses ministérielles et des mesures administratives par leur caractère personnel, étant relative, seulement, à la situation fiscale d'un contribuable en particulier, contrairement aux deux autres catégories à la portée générale, toutefois, ces réponses sont comme les réponses ministérielles des réponses administratives en matière fiscale.

De même, les prises de position individuelles comme les réponses ministérielles constituent une doctrine administrative fiscale « sollicitée », dans la mesure où ces deux catégories ne résultent pas de la propre initiative de l'administration fiscale mais proviennent de la part des contribuables, que ce soit de façon indirecte, pour les réponses ministérielles, ou de façon directe, pour les prises de position individuelles, ainsi, ces deux formes de la doctrine de l'administration fiscale sont provoquées par les contribuables.¹¹⁷

Dans le droit fiscal français, les prises de position individuelles font partie des documents portant interprétation d'un texte fiscal, ainsi, les réponses de l'administration fiscale aux demandes individuelles des contribuables portant sur un point de droit sont considérées comme une source formelle d'interprétation de la norme fiscale, ainsi, ces prises de position sont distinguées, au même titre, que les mesures administratives et les réponses ministérielles pour leur rôle dans l'interprétation et le commentaire administratif de la loi fiscale.¹¹⁸

Dans ce cadre, les demandes individuelles formulées par les contribuables donnent lieu à des prises de position individuelles dites « formellement admises » par l'administration, sous

¹¹⁷Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Op.cit. P. 18-20.

¹¹⁸Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, 2020.

réserve de porter sur un point de droit fiscal, de portée générale, qui permet à l'administration de faire connaître le sens et la portée des textes fiscaux, ces prises de position incluent tous les documents par lesquels l'administration prend formellement position sur une question fiscale, la prise de position devant être suffisamment explicite et non équivoque.¹¹⁹

Dans le droit fiscal algérien, les prises de position individuelles peuvent donner lieu à confusion, puisque celles-ci peuvent être assimilées, à première vue, à la procédure du rescrit fiscal consacrée par le législateur qui porte sur l'existence d'une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, et implique la notion de prise de position formelle et admise par l'administration fiscale,¹²⁰ toutefois, cette procédure n'est pas considérée comme faisant partie de la doctrine administrative fiscale et ne doit pas être confondue avec la catégorie distincte des renseignements des contribuables.¹²¹

Cela est confirmé dans le droit fiscal français, qui considère que l'interprétation d'un texte fiscal ne peut consister en une simple appréciation des faits ou d'une situation au regard des dispositions du texte, ainsi, les prises de position individuelles qui se limitent à l'appréciation d'une situation de fait au regard de l'application des dispositions d'un texte fiscal, sans faire découler cette appréciation d'une solution de droit énoncée dans la réponse, ne constituent pas une source d'interprétation de la loi fiscale et donc de la doctrine administrative.¹²²

En pratique, l'administration fiscale algérienne élabore des prises de position individuelles qui font suite aux demandes dites d'éclaircissement des contribuables, par lesquelles, ceux-ci interpellent l'administration fiscale par rapport à leur situation fiscale.

Les réponses de l'administration fiscale aux demandes d'éclaircissement des contribuables donnent lieu, en général, à un « projet de réponse », qui est préparé et doit être validé et signé par le directeur de la direction centrale ou du service extérieur concerné, par ailleurs, le projet de réponse en question peut aussi être jugé important et envoyé directement au directeur général de la DGI ou au ministre en charge des finances pour être avalisé.

Néanmoins, les prises de position individuelles dans le système fiscal algérien ne bénéficient pas d'un cadre juridique précis qui encadre celles-ci, en conséquence, cette procédure souffre

¹¹⁹DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

¹²⁰ Articles 174 bis et 174 ter, Code des procédures fiscales, 2020.

¹²¹ Sarah Benmouhamed, La nature juridique du rescrit fiscal, Op.cit. P. 107-126.

¹²²DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

d'un caractère peu formel qui pose problème, sur le plan juridique, cette caractéristique devient, en outre, de plus en plus problématique avec le développement des nouvelles technologies de l'information et de la communication (TIC), qui peuvent constituer un mode de contact en matière fiscale pour les contribuables avec l'administration fiscale.

Par ailleurs, dans le droit fiscal français, l'existence d'une prise de position individuelle formellement admise par l'administration fiscale, suppose une réponse écrite et signée par un fonctionnaire qualifié pour engager celle-ci, qui correspond au grade minimum de contrôleur dans l'administration fiscale, en outre, certains actes sont exclus de la notion de prise de position comme le silence de l'administration sur les observations du contribuable et les courriers électroniques/courriels en réponse aux questions des contribuables.¹²³

En revanche, dans le droit fiscal algérien, de telles précisions importantes par rapport aux prises de position individuelles sont inconnues, à ce titre, les réponses de l'administration fiscale aux demandes d'éclaircissement des contribuables nécessitent un cadre légal dans le droit fiscal algérien comme c'est le cas dans le droit fiscal français.

Toutefois, il faut noter que le nouveau Décret exécutif N° 21-252 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances charge officiellement la sous-direction des publications et des supports fiscaux au sein de la direction centrale de la communication de la DGI de veiller à la prise en charge, au sein des services opérationnels, des demandes d'orientation ou d'éclaircissement formulées par les contribuables.¹²⁴

Le programme Référentiel Qualité de Service (RQS) de la DGI qui vise à améliorer la qualité du service de l'administration fiscale, explique que les courriers par lesquels l'administration fiscale répond aux demandes d'éclaircissement des contribuables, doivent être rédigés dans un langage adapté à la compréhension des destinataires avec l'utilisation d'un vocabulaire à la portée des contribuables, et que les services fiscaux doivent s'appuyer sur une argumentation dans leurs réponses, qui doit impérativement se référer à la législation et à la réglementation qui ont déterminé la position de l'administration fiscale.¹²⁵

Le contenu des prises de position individuelles est difficile à distinguer dans le droit fiscal algérien, notamment en raison du caractère personnel des réponses de l'administration, qui

¹²³DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

¹²⁴ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹²⁵ Direction générale des impôts (Algérie), Instruction générale N° 01 du 07/06/2012 sur le Référentiel Qualité de Service, P. 5.

sont réservées aux contribuables concernés ayant sollicité la prise de position individuelle, de son côté, la DGI ne diffuse pas ses prises de position pour le public.

Toutefois, on a pu constater que les prises de position individuelles de la DGI se rapportent, de manière principale, aux questions fiscales relatives aux grandes entreprises, qui sont très concernées par l'ensemble des questions d'ordre fiscal pouvant les toucher (régimes fiscaux applicables, contrôle fiscal, TVA, avantages fiscaux, taxes sur le chiffre d'affaires ...), en raison de l'importance des obligations et des charges fiscales de ces entreprises.

La DGI indique que ses prises de position individuelles comportent des réponses relatives aux questions de forme ainsi que des réponses relatives aux questions de fond et de droit, cette dernière catégorie étant importante et faisant, en général, l'objet d'une diffusion générale ou d'une note générale, pour les services fiscaux et les agents concernés, ainsi, on peut déduire que des prises de position individuelles relatives à des sujets importants, bénéficient d'une diffusion administrative interne et peuvent être adaptées en mesures administratives.

Le législateur algérien n'évoque pas les prises de position individuelles en matière fiscale, à ce titre, on peut intégrer ces réponses administratives seulement de manière indirecte dans le cadre de l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, dans ce cadre, le nouveau Décret exécutif N° 21-252 charge la DGI de veiller à l'amélioration des relations des services fiscaux avec les contribuables, d'étudier et de prendre les mesures appropriées visant à améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables et de veiller à leur mise en œuvre effective par l'ensemble des services.¹²⁶

Il a été constaté que les formes secondaires de la doctrine administrative fiscale, à savoir, les prises de position individuelles et les réponses ministérielles en matière fiscale, sont en retard et peu développées dans le droit fiscal algérien, notamment en comparaison avec les mesures administratives, cette situation se double d'un flou juridique qui entoure ces deux catégories et qui n'a pas été levé, à ce titre, la jurisprudence est particulièrement attendue.

Ce constat pose le problème de l'uniformisation et de la pauvreté de la doctrine administrative fiscale en Algérie, qui est dominée très majoritairement par les mesures administratives, la non-diversification de la doctrine de l'administration fiscale algérienne résulte de la forte carence des formes secondaires de celle-ci, en l'occurrence, les réponses ministérielles et les

¹²⁶ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

prises de position individuelles, alors que ces formes garantissent la richesse et la diversité de ce concept dans un cadre proche et accessible pour les contribuables.

Enfin, il existe d'autres formes « non confirmées » de la doctrine administrative fiscale qui ne sont pas considérées, en général, au sein du droit fiscal et de la doctrine spécialisée comme faisant partie de celle-ci, à ce titre, ces formes ne sont pas réputées comme appartenant à la doctrine de l'administration fiscale même si celles-ci peuvent, de manière incertaine, contenir l'interprétation et le commentaire administratif de la norme fiscale, de telles formes incluent notamment la charte du contribuable et la documentation fiscale.

La charte du contribuable est un document administratif à caractère pédagogique qui résume les droits et les obligations des contribuables, en Algérie, il existe une charte du contribuable générale pour l'ensemble des contribuables ainsi qu'une charte des droits et obligations du contribuable vérifié, cette dernière est évoquée par le législateur algérien et constitue une garantie des contribuables faisant l'objet d'un contrôle fiscal, devant être remise, de manière obligatoire, aux contribuables vérifiés par l'administration fiscale.¹²⁷

La documentation fiscale est un terme général qui désigne un grand nombre de documents administratifs à caractère pédagogique relatifs aux questions d'ordre fiscal, qui se destinent principalement aux contribuables ainsi qu'aux agents administratifs accessoirement, cette catégorie regroupe, en Algérie, notamment, les bulletins des impôts, les guides fiscaux, les notices explicatives destinées aux contribuables, le guide de déontologie des agents, les brochures fiscales, les bulletins d'information fiscale, les lettres de la DGI ...¹²⁸

La documentation fiscale comme la charte du contribuable sont supposées contenir de simples supports de communication et ne pas exprimer l'interprétation et le commentaire administratif des textes fiscaux, en effet, ces documents demeurent un moyen de promotion du dialogue fiscal afin de réduire le déséquilibre entre l'importance de l'arsenal répressif administratif et la faiblesse de l'effort de l'explication de l'impôt, ainsi, le droit fiscal français ne reconnaît ces documents comme une source d'interprétation de la loi fiscale.¹²⁹

Néanmoins, la doctrine administrative fiscale possède un caractère « hétéroclite » avec une multitude de formes, à ce titre, à côté des formes principales et secondaires étudiées, celle-ci

¹²⁷ Articles 20, 20 bis et 21, Code des procédures fiscales, 2020.

¹²⁸ Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 274-277.

¹²⁹ Christopher Charles, L'évolution de la Charte du contribuable vérifié, Bulletin fiscal Francis Lefebvre, N° 03, 2005, P. 186.

peut, aussi, s'exprimer dans la vaste catégorie de la documentation fiscale, qui se destine, de manière principale, aux contribuables,¹³⁰ c'est notamment le cas dans le système fiscal algérien encore largement dominé par l'administration, ou cette dernière peut véhiculer sa doctrine au moyen de formes exceptionnelles comme la documentation fiscale.

Chapitre II : La provenance de la doctrine administrative fiscale

La doctrine administrative fiscale exprime l'autorité et la hiérarchie administrative et possède, à ce titre, des auteurs qui pratiquent sa rédaction comme c'est le cas pour les textes juridiques, en procédant, de manière principale, à l'élaboration des mesures administratives fiscales, à ce titre, le Professeur *Marchessou* indique que « l'initiative de l'interprétation des textes se trouve localisée au sommet de la hiérarchie administrative, qui entend bien conserver la maîtrise du choix de la signification de chaque disposition fiscale ». ¹³¹

La rédaction de la doctrine administrative fiscale est une opération délicate et importante qui confère à son auteur un pouvoir considérable, dans la mesure où celui-ci va pouvoir mettre en œuvre son interprétation et son commentaire de la norme fiscale, qui vont s'imposer comme la lecture effective de cette dernière sur la scène fiscale, ainsi, l'élaboration de la doctrine de l'administration fiscale constitue une question cruciale au sein du système fiscal.

La distinction de la provenance de la doctrine administrative fiscale complète l'étude de ce concept et dévoile la nature de l'environnement dans laquelle celle-ci évolue, permettant de préciser les différentes structures administratives à l'origine de ce phénomène administratif atypique, dans ce cadre, les sources de la doctrine de l'administration fiscale se trouvent, tout d'abord, dans l'administration fiscale centrale, puis, dans le ministère des finances.

Section 1 : L'administration fiscale centrale

La doctrine administrative fiscale est associée, de manière classique, à l'administration fiscale centrale qui constitue sa source principale, ainsi, l'importance de ce phénomène administratif sur le plan juridique et administratif fait que sa production est une opération sensible qui n'est pas laissée au hasard, celle-ci étant assurée, de manière générale, par les structures centrales de l'administration fiscale algérienne, à savoir, la direction générale des impôts (DGI).

¹³⁰Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 268-274.

¹³¹Philippe Marchessou, L'interprétation des textes fiscaux, Economica, Paris, 1980, P. 44.

La doctrine administrative fiscale forme, avant tout, l'expression d'un pouvoir hiérarchique qui s'exerce de la part du sommet de la hiérarchie de l'administration fiscale sur sa base, dans ce cadre, la rédaction de la doctrine administrative reflète une telle hiérarchie en partant des structures centrales de l'administration fiscale, notamment les plus importantes, à destination des différents services fiscaux régionaux et locaux et des agents administratifs.

Dans le cadre de la mise en œuvre de la norme fiscale et l'exécution de l'action administrative en matière fiscale, l'administration centrale est à l'origine de la doctrine administrative et élabore la majorité des mesures administratives fiscales, cette opération importante est prise en charge, en premier lieu, par la direction de la législation et de la réglementation fiscales, et en second lieu, par les autres directions centrales de l'administration fiscale.

Sous-section 1 : La direction de la législation et de la réglementation fiscales

La structure administrative classique qui se rapporte, de manière générale, à l'élaboration de la doctrine administrative fiscale au sein de toute administration fiscale est celle relative à la législation fiscale, en Algérie, il s'agit de la direction de la législation et de la réglementation fiscales (DLRF), qui constitue la première source de la doctrine de l'administration fiscale algérienne et la « base de production » de la majorité des mesures administratives fiscales, notamment, les plus importantes, qui se relatent aux lois de finances.

La DLRF était une direction centrale de la DGI sur la base de l'ancien Décret exécutif N° 07-364 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, avant de devenir une direction centrale rattachée à la division de la législation et de la réglementation fiscales et des affaires juridiques sur la base du nouveau Décret exécutif N° 21-252 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances.

La division de la législation et de la réglementation fiscales et des affaires juridiques est chargée selon le nouveau Décret exécutif N° 21-252 :

- de mettre en œuvre la politique fiscale et d'élaborer les mesures législatives et réglementaires à caractère fiscal ;
- de préparer et de coordonner les mesures de lois de finances et les textes d'application y afférents, de participer à l'étude, à l'élaboration et aux négociations des projets de conventions et accords fiscaux internationaux et de veiller à leur mise en œuvre ;

- et de veiller à la bonne application de la législation et de la réglementation fiscales dans le traitement des affaires contentieuses.¹³²

La direction de la législation et de la réglementation fiscales est chargée selon le nouveau Décret exécutif N° 21-252 :

- de réaliser les travaux d'élaboration des textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal ;
- d'élaborer les avant-projets de lois de finances et les textes d'application y afférents ;
- de réaliser toutes études et analyses en rapport avec la matière fiscale ;
- et d'effectuer les études sur les dispositifs fiscaux incitatifs.¹³³

La DLRF est composée selon le nouveau Décret exécutif N° 21-252 de quatre sous-directions, la sous-direction de la préparation des lois de finances, la sous-direction de la fiscalité directe, la sous-direction de la fiscalité indirecte et la sous-direction des régimes fiscaux particuliers.¹³⁴

En premier lieu, la sous-direction de la préparation des lois de finances est chargée :

- d'examiner et de consolider les mesures relatives aux projets de lois de finances et d'en assurer le suivi ;
- de centraliser les études fiscales relatives aux mesures de lois de finances proposées ;
- d'élaborer les textes réglementaires à caractère fiscal ;
- et d'examiner les projets de textes législatifs et réglementaires soumis pour avis et observations de la DGI.¹³⁵

En second lieu, la sous-direction de la fiscalité directe est chargée :

- d'élaborer toutes études sur les incidences de changement de la législation fiscale ;
- de proposer, de préparer et d'élaborer les mesures de lois de finances et les textes réglementaires y relatifs ;
- et d'interpréter la législation fiscale et de traiter les problèmes d'application des dispositions législatives et réglementaires se rapportant à la fiscalité directe.¹³⁶

¹³² Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹³³ Ibid.

¹³⁴ Ibid.

¹³⁵ Ibid.

¹³⁶ Ibid.

En troisième lieu, la sous-direction de la fiscalité indirecte est chargée :

- d'entreprendre les études fiscales afférentes aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux impôts indirects ;
- de proposer et d'élaborer les mesures de lois de finances et les textes réglementaires inhérents aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux impôts indirects ;
- et d'interpréter la législation fiscale et de traiter les problèmes d'application des dispositions légales régissant les taxes sur le chiffre d'affaires et les impôts indirects.¹³⁷

En quatrième lieu, la sous-direction des régimes fiscaux particuliers est chargée :

- de réaliser les études d'impact afférentes aux propositions d'amendements législatifs relatifs aux droits d'enregistrement et de timbre et à la fiscalité des activités extractives et à celles des dispositifs fiscaux incitatifs ;
- de participer aux travaux d'élaboration des textes législatifs et réglementaires afférents aux droits d'enregistrement et de timbre et à la fiscalité des activités extractives ;
- et de prendre en charge l'interprétation de la législation fiscale et le traitement des questions relatives à l'application des régimes fiscaux particuliers.¹³⁸

La DLRF était chargée selon l'ancien Décret exécutif N° 07-364 :

- de mettre en application la politique fiscale ;
- de réaliser les travaux d'élaboration des textes législatifs et réglementaires de fiscalité ;
- et de préparer les propositions de mesures de lois de finances et de tous les textes d'application y afférents et les conventions et accords internationaux.¹³⁹

La DLRF se composait selon l'ancien Décret exécutif N° 07-364 de quatre sous-directions, la sous-direction de la législation, de la réglementation et des procédures fiscales, la sous-direction des études de fiscalité, la sous-direction des relations fiscales internationales et la sous-direction des incitations fiscales et des régimes fiscaux spécifiques.

¹³⁷ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ Article 5, Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, Journal Officiel N° 75 du 02/12/2007.

Il faut noter que la sous-direction de la législation, de la réglementation et des procédures fiscales était chargé selon l'ancien Décret exécutif N° 07-364 :

- d'étudier et d'élaborer les projets de textes législatifs et réglementaires relatifs à tous impôts, droits et taxes de toute nature, y compris les taxes parafiscales dont la perception relève de l'administration fiscale et de l'administration douanière ;
- de coordonner les travaux préparatoires des projets de lois des finances ;
- et d'étudier, d'élaborer et de proposer tous textes, circulaires et notes d'application se rapportant à la législation et à la réglementation fiscales ou ayant un rapport avec celles-ci.¹⁴⁰

Ainsi, le nouveau Décret exécutif N° 21-252 octroie la compétence de l'interprétation de la législation fiscale pour trois sous-directions de la DLRF, tandis que l'ancien Décret exécutif N° 07-364 attribuait la compétence de l'étude et de l'élaboration de l'ensemble des mesures administratives relatives à la législation et la réglementation fiscale.

En conséquence, la DLRF constitue la structure administrative compétente par excellence pour élaborer la doctrine administrative fiscale, qui possède une base juridique solide pour la conception de celle-ci, ayant été chargée par le législateur algérien de l'interprétation de la législation fiscale, et qui prépare, de façon effective, la majorité des mesures administratives fiscales, notamment, celles qui se rapportent aux textes fiscaux et aux lois de finances, ainsi que les mesures administratives classiques ou les notes d'application.

Ainsi, la DLRF assure, pour chaque loi de finance, la rédaction des mesures administratives qui interprètent et commentent les nouvelles dispositions fiscales introduites par le législateur, à ce titre, cette direction produit la partie la plus importante de la doctrine administrative fiscale en Algérie, par ailleurs, le rôle original de la DLRF par rapport à l'élaboration des dispositions fiscales dans le cadre la préparation des lois de finances, fait de cette dernière la structure administrative la plus importante dans le droit fiscal algérien.

Le rôle majeur de la DLRF dans l'élaboration de la doctrine administrative fiscale n'est pas une spécificité du système fiscal algérien, dans la mesure où une telle situation existe aussi dans les pays ayant un système fiscal similaire, dans le Maghreb et la France, ainsi, ces pays possèdent également une structure administrative similaire de législation fiscale au sein de leur administration fiscale nationale qui domine la production de la doctrine administrative.

¹⁴⁰ Article 5, Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007, Op.cit.

Dans ce cadre, on peut citer, notamment, la direction de la législation fiscale (DLF) en France, dans le cadre de l'administration fiscale française, en l'occurrence, la direction générale des finances publiques (DGFIP), la direction de la législation fiscale fut le premier service fiscal central créé en 1977 qui a été chargé de rédiger les dispositions fiscales et la doctrine administrative fiscale, ayant inspiré la création de structures administratives similaires relatives à la législation fiscale dans plusieurs autres pays.

Dans le système fiscal français, la DLF est une direction de la DGFIP dite de « conception et d'études » qui permet au gouvernement de mettre en œuvre sa politique fiscale, celle-ci conçoit et élabore les dispositions législatives et réglementaires à caractère fiscal, assiste les ministres lors des débats parlementaires sur les sujets fiscaux, rédige les circulaires générales d'application de la loi fiscale, répond aux demandes de solution adressées par les contribuables ou leurs conseils, négocie les conventions fiscales liant la France aux autres Etats et représente la France dans les instances internationales en matière fiscale.¹⁴¹

Dans le Maghreb, on peut citer la direction générale des études et de la législation fiscales (DGELF) au sein de l'administration fiscale tunisienne, qui est chargée d'élaborer les projets des textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal ainsi que les notes communes relatives au commentaire de la législation fiscale, de veiller à la codification de la législation et de la doctrine fiscale et à leur mise à la disposition des utilisateurs, de suivre l'application de la législation fiscale et de réaliser les études du système fiscal.¹⁴²

On peut, également, citer la direction de la législation, des études et de la coopération internationale (DLECI) au sein de l'administration fiscale marocaine, qui est chargée d'étudier et d'élaborer les projets de textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal, d'étudier, d'élaborer et de diffuser les notes circulaires d'application relatives aux textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal, ainsi que d'étudier et d'informer sur les questions de principe et de l'interprétation des dispositions fiscales.¹⁴³

Sous-section 2 : Les autres directions centrales de l'administration fiscale

En dehors de la DLRF, les autres directions centrales de l'administration fiscale constituent une source importante de la doctrine administrative fiscale, en intervenant, de manière active,

¹⁴¹Délégation interministérielle à l'encadrement supérieur de l'État (France), Direction de la législation fiscale, 2020, Disponible sur : <https://www.diese.gouv.fr/directeur-de-la-legislation-fiscale>.

¹⁴² Article 18, Décret N° 91-556 du 23/04/1991 portant organisation du ministère des finances (Tunisie).

¹⁴³ Ministère de l'économie et des finances (Maroc), Guide du ministère de l'économie et des finances, 2010, P. 31.

pour fournir des mesures administratives fiscales en fonction de la compétence de la structure émettrice et du domaine concerné par les mesures, ainsi, ces structures centrales assurent une bonne part dans la production de la doctrine de l'administration fiscale.

La DGI se compose d'une puissante administration centrale ayant des compétences larges et nationales au dessus d'une administration déconcentrée importante promue par des réformes, permettant à l'administration fiscale d'exécuter ses missions assignées par le législateur sur l'ensemble du territoire national, à ce titre, la doctrine administrative constitue le « ciment » qui assure la cohérence de cette vaste organisation administrative.

Les autres directions centrales de l'administration fiscale en dehors de la DLRF élaborent les mesures administratives fiscales relatives à leur propre domaine de compétence, notamment, en matière de notes d'application, sur la base de leur pouvoir hiérarchique, dans ce cadre, il convient de mentionner les missions attribuées aux autres directions centrales de la DGI par le législateur ainsi que leurs organes afin de saisir leur domaine de compétence.

Actuellement, l'administration fiscale centrale ne se compose plus, seulement, des directions centrales comme c'était le cas avec l'ancien Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, puisque, désormais, les directions centrales sont rattachées à des structures « super centrales » appelées « divisions » qui englobent celles-ci, sur la base du nouveau Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances.

La DGI comporte trois divisions, la division de la législation et de la réglementation fiscales et des affaires juridiques, la division de la gestion, du recouvrement et de la modernisation des processus métiers et la division du contrôle et des enquêtes fiscales.

D'abord, la division de la législation, de la réglementation fiscale et des affaires juridiques qui inclut la direction de la législation et de la réglementation fiscales, comporte également la direction des relations fiscales internationales ainsi que la direction du contentieux fiscal.

En premier lieu, la direction des relations fiscales internationales est chargée :

- de participer à l'étude, à l'élaboration et aux négociations des projets de conventions et accords fiscaux internationaux ;
- de prendre en charge en matière fiscale, les questions afférentes à l'application et au suivi des privilèges fiscaux accordés aux représentations diplomatiques et consulaires

et de prendre en charge le règlement des différends issus de l'application des conventions et accords fiscaux internationaux ;

- et d'assurer et de coordonner les actions de coopération internationale bilatérales et multilatérales.¹⁴⁴

La direction des relations fiscales est composée de quatre sous-directions, la sous-direction des études fiscales internationales, la sous-direction des conventions fiscales internationales, la sous-direction de règlement des différends fiscaux internationaux et la sous-direction de la coopération fiscale internationale.

En second lieu, la direction du contentieux fiscal est chargée :

- d'assurer l'application de la législation et de la réglementation en vigueur, dans le traitement des affaires contentieuses relatives aux différents impôts et taxes ;
- de veiller au bon fonctionnement des commissions de recours et d'évaluer leurs activités ;
- d'évaluer les activités des services en matière contentieuse et gracieuse ;
- et de suivre le traitement des contentieux soumis aux juridictions.¹⁴⁵

La direction du contentieux fiscal est composée de cinq sous-directions, la sous-direction du contentieux des contrôles fiscaux, la sous-direction des commissions de recours, la sous-direction du contentieux de l'assiette, du recouvrement et du remboursement des crédits de TVA, la sous-direction du recours gracieux et la sous-direction du contentieux juridictionnel.

Ensuite, la division de la gestion, du recouvrement et de la modernisation des processus métiers, est chargée :

- de définir et de simplifier les procédures fiscales relatives à la gestion de l'assiette et du recouvrement ;
- de veiller au suivi de l'activité des services, au titre de la fiscalité des personnes, des entreprises ainsi que de la fiscalité immobilière ;
- d'assurer la prise en charge, au plan opérationnel, du volet relatif à la fiscalité des hydrocarbures et celle afférente à l'activité minière ;
- et d'élaborer la stratégie de modernisation des processus et procédures métiers de la direction générale des impôts, visant la facilitation de leur informatisation.¹⁴⁶

¹⁴⁴ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹⁴⁵ Ibid.

La division de la gestion, du recouvrement et de la modernisation des processus métiers inclut trois directions, la direction de la gestion fiscale, la direction du recouvrement et des ressources fiscales locales et la direction de la modernisation des processus métiers.

En premier lieu, la direction de la gestion fiscale est chargée :

- de définir et de simplifier les procédures fiscales, de concevoir et de suivre les opérations relatives à l'assiette et à la liquidation des impôts et taxes afférents à la fiscalité directe et à la fiscalité des taxes sur le chiffre d'affaires ;
- d'animer, d'analyser et d'évaluer l'activité des services extérieurs, notamment au titre des résultats des travaux liés au recensement et au contrôle formel des déclarations ;
- d'assurer la prise en charge, au plan opérationnel, du volet relatif à la fiscalité des hydrocarbures et celle afférente à l'activité minière ;
- de suivre, de contrôler et d'évaluer l'application de la législation et de la réglementation régissant les différents impôts et taxes ;
- et d'opérer le suivi des dispositifs relatifs aux régimes privilégiés et d'en assurer l'évaluation périodique.¹⁴⁷

La direction de la gestion fiscale est composée de cinq sous-directions, la sous-direction de la fiscalité des personnes physiques, la sous-direction de la fiscalité des sociétés, la sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures et des activités extractives, la sous-direction de la garantie et des régimes fiscaux particuliers et la sous-direction du suivi des avantages fiscaux.

En second lieu, la direction du recouvrement et des ressources fiscales locales est chargée :

- d'élaborer les procédures relatives au recouvrement amiable et forcé de l'impôt et de tous autres taxes et produits ;
- de définir en relation avec la direction générale chargée de la comptabilité, les modalités de prise en charge des rôles, des titres de recettes, des titres de perception et tout autre support administratif de créance du Trésor public et de fixer les modalités de comptabilisation des produits pris en charge par les receveurs des impôts ;
- et de suivre l'apurement des comptes et d'établir les synthèses portant sur le niveau et les conditions de recouvrement de la fiscalité affectée aux collectivités locales.¹⁴⁸

¹⁴⁶ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹⁴⁷ Ibid.

¹⁴⁸ Ibid.

La direction du recouvrement et des ressources fiscales locales est composée de trois sous-directions, la sous-direction des procédures de recouvrement, la sous-direction des poursuites et de l'apurement des comptes et la sous-direction des ressources fiscales locales.

En troisième lieu, la direction de la modernisation des processus métiers est chargée :

- de définir la stratégie de modernisation des processus et procédures métiers, en vue de faciliter leur informatisation et d'assurer la conduite du changement dans le cadre des projets de modernisation ;
- de coordonner et de piloter les actions d'uniformisation et de normalisation des modes et des méthodes de gestion ;
- de procéder aux études relatives à l'organisation, aux attributions et à la définition de la compétence technique et territoriale des services fiscaux, ainsi qu'à l'élaboration des textes réglementaires y relatifs ;
- de collecter, de centraliser et d'interpréter l'information statistique relative à la fiscalité et à la parafiscalité ;
- et de piloter et d'évaluer le dispositif de la gestion par la performance.¹⁴⁹

La direction de la modernisation des processus métiers est composée de quatre sous-directions, la sous-direction du pilotage de la stratégie de modernisation, la sous-direction des relations avec les métiers, la sous-direction de la normalisation et des méthodes et la sous-direction des prévisions et des évaluations de la performance.

Enfin, la division du contrôle et des enquêtes fiscales, est chargée, notamment :

- de définir et de simplifier les procédures relatives au contrôle et aux enquêtes fiscales ;
- de concevoir les stratégies de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ainsi que de leur mise en œuvre ;
- et d'assurer le suivi des activités de contrôle fiscal et d'en évaluer les résultats.¹⁵⁰

La division du contrôle et des enquêtes fiscales inclut deux directions, la direction du contrôle fiscal et la direction de la gestion de l'information et des enquêtes fiscales.

En premier lieu, la direction du contrôle fiscal est chargée :

¹⁴⁹ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹⁵⁰ Ibid.

- de mettre en place les règles de procédures, les critères et les normes encadrant les différents contrôles fiscaux et d'arrêter le programme annuel y relatif ;
- de suivre les conditions de réalisation des contrôles et des vérifications de comptabilité des entreprises, des sociétés et des établissements assimilés ;
- et de suivre les opérations de contrôle sur pièces et sur place des revenus et des patrimoines et d'en évaluer les résultats.¹⁵¹

La direction du contrôle fiscal est composée de quatre sous-directions, la sous-direction des normes et procédures, la sous-direction de la programmation, la sous-direction du suivi du contrôle fiscal des entreprises et la sous-direction du suivi du contrôle fiscal des revenus.

En second lieu, la direction de la gestion de l'information et des enquêtes fiscales est chargée :

- de coordonner, avec les autres structures de la direction générale des impôts, les missions de collecte de l'information fiscale opérées dans le cadre de l'exercice du droit de communication ;
- de constituer les bases de données relatives aux patrimoines, aux revenus et aux activités et leur traitement et de veiller à leur mise à jour ainsi qu'à leur accessibilité par les services utilisateurs ;
- de réaliser et de suivre les enquêtes à caractère fiscal effectuées, notamment dans le cadre de l'exercice du droit d'enquête, du droit de visite et de la flagrance fiscale ;
- de définir les procédures régissant les modalités d'enclenchement des enquêtes internationales exercées dans le cadre de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales transnationales ;
- de prendre en charge les demandes formulées par les services, relatives aux échanges d'informations et d'assistance prévues par les conventions fiscales ;
- et d'élaborer les fiches descriptives des procédés et des courants de fraude détectés à l'international, de proposer et de mettre en œuvre les mesures de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.¹⁵²

La direction de la gestion de l'information et des enquêtes fiscales est composée de quatre sous-directions, la sous-direction des fichiers et des bases de données, la sous-direction du traitement et de l'analyse de l'information fiscale, la sous-direction des interventions et des enquêtes fiscales et la sous-direction de la lutte contre la fraude et l'évasion fiscales.

¹⁵¹ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹⁵² Ibid.

La DGI comporte, aussi, quatre directions centrales d'appui et de soutien, la direction des systèmes d'information, la direction du personnel et de la formation, la direction des moyens, des infrastructures et des opérations budgétaires et la direction de la communication.

Il faut mentionner, notamment, que la direction de la communication est chargée :

- d'étudier et de prendre les mesures appropriées visant à améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables et de veiller à leur mise en œuvre effective par l'ensemble des services ;
- d'élaborer et de diffuser les documents tendant à la vulgarisation de la législation et de la réglementation fiscales, en direction des citoyens et des personnels de la direction générale des impôts ;
- et d'élaborer et de diffuser les informations et avis, en direction des contribuables, relatifs à leurs droits et obligations en matière fiscale.¹⁵³

La direction de la communication est composée de deux sous-directions, la sous-direction de la communication et la sous-direction des publications et des supports fiscaux.

Notons enfin que la direction de la communication, appelée direction des relations publiques et de la communication selon l'ancien Décret exécutif N° 07-364, avait une sous-direction des requêtes fiscales qui était chargée d'élaborer et de diffuser des notes d'interprétation de portée générale en direction des services centraux ou extérieurs de la DGI.¹⁵⁴

La production de la doctrine administrative fiscale concerne également d'autres structures importantes de la DGI, en raison de leur rôle central au sein de l'administration fiscale et de leur statut hiérarchique supérieur, à ce titre, ces structures élaborent bon nombre de mesures administratives fiscales qui possèdent une importance notable.

On peut citer, d'abord, l'inspection générale des services fiscaux (IGSF) qui est chargée de procéder à des contrôles, inspections et enquêtes sur l'organisation et le fonctionnement des services, la qualité de leur gestion et l'utilisation du potentiel humain et matériel mis à leur disposition, ainsi que, dans la limite de ses compétences, de toute autre enquête particulière et d'orienter les actions des inspections des services fiscaux institués à l'échelon local et d'en

¹⁵³ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹⁵⁴ Article 5, Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007, Op.cit.

apprécier l'efficacité, l'inspection générale des services fiscaux est organisée en inspections régionales des services fiscaux et en brigades de vérification de gestion.¹⁵⁵

De même, on peut citer la direction des grandes entreprises (DGE) qui est chargée pour les entreprises qui relèvent de son champ de compétence, des missions d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux des impôts et taxes dus par les personnes morales et physiques ou groupements de droit ou de fait ou entités quelle qu'en soit la forme juridique et quel que soit le lieu de leur principal établissement, de leur direction effective ou de leur siège social, la direction des grandes entreprises regroupe la sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures, la sous-direction de gestion, la sous-direction du contrôle et des fichiers, la sous-direction du contentieux et la sous-direction des moyens.¹⁵⁶

Section 2 : Le ministère des finances

Si la majeure partie de la doctrine administrative fiscale provient de l'administration fiscale centrale à travers le DLRF et les autres directions centrales de la DGI, celle-ci n'exerce pas un monopole dans la matière et n'accapare pas la rédaction des mesures administratives fiscales, à ce titre, d'autres sources de ce phénomène administratif existent, y compris en dehors de l'administration fiscale centrale, notamment, au sein du ministère des finances.

En sa qualité d'expression du pouvoir hiérarchique, l'élaboration de la doctrine administrative fiscale trouve son origine, de manière obligatoire, dans une autorité administrative supérieure qui possède un pouvoir hiérarchique élevé, pouvant interpréter et commenter la norme fiscale pour les services administratifs inférieurs chargés de la mise en œuvre de cette norme, ainsi, cette opération ne peut se limiter à une grande structure administrative centrale.

Dans ce cadre, le ministère des finances en sa qualité de ministère tutelle de l'administration fiscale ne peut être exclu des sources de la doctrine administrative fiscale, étant le ministère économique par excellence qui possède la compétence pour intervenir dans l'élaboration des mesures administratives fiscales, cette intervention implique, tout d'abord, le ministre chargé des finances, et ensuite, d'autres structures centrales du ministère des finances.

Sous-section 1 : Le ministre chargé des finances

¹⁵⁵ Article 2, Décret exécutif N° 98-230 du 13/07/1998 fixant les attributions et l'organisation de l'inspection générale des services fiscaux, Journal Officiel N° 51 du 15/07/1998.

¹⁵⁶ Article 3, Décret exécutif N° 06-327 du 18/09/2006 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale, Journal Officiel N° 59, 24/09/2006.

Conformément au Décret exécutif N° 95-54 du 15/02/1995 fixant les attributions du ministre des finances, celui-ci propose les éléments de la politique nationale en matière financière et en assure la mise en œuvre, selon les lois et règlements en vigueur, à ce titre, le ministre des finances exerce ses attributions, notamment, dans le domaine des finances publiques, ce qui comprend la fiscalité, la douane, le domaine national et les affaires foncières ainsi que les dépenses publiques, le budget et la comptabilité publique.¹⁵⁷

Le Décret exécutif N° 95-54 indique que le ministre des finances a pour mission, en matière fiscale, notamment :

- d'initier tout texte relatif à la fiscalité et à l'administration fiscale ;
- de proposer les réformes fiscales ;
- d'étudier, de proposer et de prendre toutes mesures relatives à l'assiette, à la liquidation, au recouvrement et au contentieux des impôts, droits et taxes de toute nature ;
- de proposer les modalités de répartition du produit fiscal entre l'Etat et les collectivités locales et d'en assurer la mise en œuvre ;
- d'entreprendre toute action de nature à insérer les mesures fiscales dans la réalisation des objectifs économiques et sociaux du programme du gouvernement ;
- d'organiser les actions de l'administration fiscale en vue d'assurer à l'Etat, d'une manière régulière et permanente les ressources financières ;
- et de mettre en œuvre les moyens de contrôle nécessaires à la lutte contre l'évasion et la fraude fiscales.¹⁵⁸

Par ailleurs, le ministre des finances doit, sur la base du Décret exécutif N° 95-54, s'assurer du bon fonctionnement des structures centrales, des services extérieurs et des établissements publics placés sous sa tutelle, de même, le ministre des finances doit assurer la cohérence des actions publiques relevant du domaine de sa compétence.¹⁵⁹

Sur la base du nouveau Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, ainsi que l'ancien Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances,

¹⁵⁷ Articles 1 et 2, Décret exécutif N° 95-54 du 15/02/1995 fixant les attributions du ministre des finances, Journal Officiel N° 15 du 19/03/1995.

¹⁵⁸ Article 3, Décret exécutif N° 95-54 du 15/02/1995, Op.cit.

¹⁵⁹ Articles 15 et 19, Décret exécutif N° 95-54 du 15/02/1995, Op.cit.

la direction générale des impôts constitue une structure au sein de l'administration centrale du ministère des finances qui est sous l'autorité du ministre chargé des finances.¹⁶⁰

La DGI est chargée sur la base du nouveau Décret exécutif N° 21-252, notamment :

- de veiller à l'étude, à la proposition et à l'élaboration des textes législatifs et réglementaires ;
- d'assurer la mise en œuvre des mesures nécessaires pour l'établissement de l'assiette, la liquidation et le recouvrement des impôts, droits et taxes fiscales, ainsi que la perception des taxes parafiscales et autres produits ;
- de définir et de simplifier les procédures fiscales relatives à la gestion de l'assiette, du contrôle, du recouvrement et du contentieux de l'impôt ;
- d'élaborer les programmes stratégiques de modernisation et de s'assurer de leur mise en œuvre ;
- de développer et de déployer le système d'information et de mettre en place les interfaces et les outils de communication ;
- d'assurer la maîtrise d'ouvrages des référentiels en matière des technologies d'information et de communication ;
- de veiller à la préparation et à la négociation des conventions fiscales internationales et des accords internationaux comportant des dispositions fiscales ;
- de mettre en œuvre les mesures nécessaires de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales ;
- de veiller à la prise en charge du contentieux administratif et judiciaire relatif aux impôts, droits et taxes de toute nature ;
- de mettre en place les instruments d'analyse et de contrôle de gestion de la performance des services fiscaux ;
- et de veiller à l'amélioration des relations des services fiscaux avec les contribuables.¹⁶¹

A ce titre, le ministre chargé des finances constitue le chef de service de l'administration fiscale et le premier chef hiérarchique de cette dernière, sur laquelle il exerce un pouvoir hiérarchique à tous les échelons administratifs, de l'administration centrale jusqu'aux services

¹⁶⁰ Article 1, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹⁶¹ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

extérieures de la DGI, couvrant tous les services fiscaux, notamment régionaux et locaux, ainsi que l'ensemble des agents administratifs des services fiscaux.

En sa qualité de chef de service de l'administration fiscale, le ministre chargé des finances forme la première autorité compétente pour élaborer les mesures administratives fiscales en particulier et la doctrine administrative fiscale en général, ainsi, celui-ci possède l'autorité hiérarchique ainsi que la base juridique pour assumer une telle tâche.

Par ailleurs, les ministres, y compris celui des finances, bénéficient en leur qualité de chef de service, de façon basique, d'un pouvoir réglementaire limité qui s'exerce même en l'absence d'un texte, pour la réglementation, l'organisation et le fonctionnement des services publics sous leur autorité, un pouvoir qui s'exprime notamment à travers les mesures administratives, sur la base de la tradition de la jurisprudence administrative française.¹⁶²

Toutefois, on peut constater que le ministre chargé des finances exerce, dans la pratique, relativement peu, ses compétences pour élaborer des mesures administratives fiscales ou la doctrine administrative fiscale dans son ensemble, ainsi, ce dernier intervient, seulement de façon occasionnelle, dans l'action administrative fiscale pour laisser celle-ci principalement aux mains du directeur général de la DGI et de l'administration fiscale centrale.

En effet, le ministre chargé des finances déploie en réalité, de manière essentielle, un pouvoir réglementaire au moyen des arrêtés dans les domaines sur lesquels il exerce ses attributions, y compris dans la matière fiscale, en conséquence, le ministre chargé des finances émet peu de mesures administratives fiscales, en dépit du fait que celui-ci dispose pleinement du pouvoir administratif/hiérarchique pour élaborer la doctrine administrative fiscale.

Dans ce cadre, le ministre chargé des finances qui est représenté au sein de l'administration fiscale par le directeur général de la DGI, délègue, de façon courante, par arrêté, sa signature à ce dernier, dans la limite de ses attributions, à l'effet de signer, au nom du ministre des finances, tous actes et décisions y compris les arrêtés, par ailleurs, cette délégation de signature de la part du ministre chargé des finances concerne également les chefs de divisions, les directeurs et les sous directeurs de l'administration fiscale centrale.

En pratique, le ministre chargé des finances ne peut pas assurer, de manière pleine, le pouvoir administratif/hiérarchique en matière fiscale, puisque celui-ci est chargé par le législateur de multiples autres domaines que la fiscalité et ayant ainsi plusieurs autres structures centrales

¹⁶²CE, Arrêt du 07/02/1936, Jamart, N° 43321.

sous sa tutelle, comme la direction générale des douanes, la direction générale du domaine national, la direction générale du budget, la direction générale du Trésor et de la gestion comptable des opérations financières de l'Etat, la direction générale de la prévision et des politiques, la direction générale des relations économiques et financières extérieures ...¹⁶³

Toutefois, en sa qualité de chef hiérarchique de l'administration fiscale, le ministre chargé des finances ainsi que son représentant au sein de celle-ci, à savoir, le directeur général de la DGI, émettent, de façon régulière, des mesures administratives fiscales, notamment, celles qui se rapportent aux questions jugées comme importantes, nécessitant l'intervention de la première autorité hiérarchique de l'administration fiscale, ces mesures concernent aussi bien les textes fiscaux et les lois de finances que l'organisation et le fonctionnement de la DGI.

A ce titre, l'élaboration de la doctrine de l'administration fiscale ne peut être évoquée sans mentionner le chef hiérarchique de cette dernière, le ministre chargé des finances comme le directeur général de la DGI devant être considérés comme une source principale de la doctrine administrative fiscale, dans ce cadre, les mesures administratives prises par le ministre chargé des finances et le directeur général de la DGI se distinguent, notamment, par l'importance de leur contenu en dépit du petit nombre de mesures élaborées par ceux-ci.

En effet, si le ministre chargé des finances et le directeur général de la DGI prennent, de façon épisodique, des mesures administratives fiscales, celles-ci sont considérées comme les mesures les plus importantes sur le plan administratif/hiérarchique, ayant une destination très large qui couvre toute l'administration fiscale, que ce soit au niveau central, déconcentré, régional ou local et un contenu sensible qui justifie l'intervention de telles autorités.

Sous-section 2 : Les autres structures centrales du ministère des finances

En dehors de la direction générale des impôts, l'administration centrale du ministère des finances comporte de multiples structures centrales en matière de finances publiques, comme la direction générale des douanes, la direction générale du domaine national, la direction générale du budget, la direction générale du Trésor et de la gestion comptable des opérations financières de l'Etat, l'inspection générale des finances, la direction générale de la prévision et des politiques, la direction générale des relations économiques et financières extérieures ...¹⁶⁴

¹⁶³ Article 1, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹⁶⁴ Ibid.

Dans ce cadre, quelques structures centrales du ministère des finances peuvent élaborer des mesures administratives en matière fiscale, en raison de certaines attributions assignées par le législateur de nature fiscale à ces structures, à ce titre, la doctrine administrative fiscale peut émaner même en dehors de l'administration fiscale centrale et de son ministre de tutelle, ce qui constitue une autre originalité de ce phénomène administratif.

Cette situation provient de l'interdépendance et l'enchevêtrement des réglementations et des domaines de finances publiques, qui donnent lieu à des compétences en matière fiscale qui ne relèvent pas de l'administration fiscale ce qui n'est pas inhabituel au sein du système fiscal, en effet, partout dans le monde, les autorités administratives nationales de douanes et de comptabilité publique notamment possèdent des missions d'ordre fiscal.

A ce titre, certains pays ont opté pour le transfert des missions fiscales de l'administration de la comptabilité publique au profit de l'administration des impôts, ou ont opté pour la fusion complète de l'administration de la comptabilité publique avec l'administration des impôts, comme c'est le cas en France où l'ancienne direction générale des impôts a été formellement dissoute, et fusionnée avec l'ancienne direction générale de la comptabilité publique en 2008 pour former la direction générale des finances publiques (DGFIP).¹⁶⁵

L'Algérie ne fait pas exception dans la matière, ainsi, l'administration des douanes, à savoir, la direction générale des douanes (DGD) comme l'administration de la comptabilité publique, en l'occurrence, la direction générale du Trésor et de la gestion comptable des opérations financières de l'Etat, qui forme une fusion nouvelle entre l'ancienne direction générale du trésor (DGT) et l'ancienne direction générale de la comptabilité (DGC), possèdent toutes les deux des missions en matière fiscale dans le cadre de leur domaine de compétence.

En premier lieu, la direction générale des douanes est chargée, notamment :

- de la mise en œuvre les dispositions légales et réglementaires en vigueur permettant d'assurer l'application de la loi douanière et de la loi tarifaire ;
- de participer à l'élaboration des textes législatifs et d'initier les textes réglementaires relatifs au droit douanier et à l'administration des douanes et de les mettre en œuvre ;
- de participer à la protection de l'économie nationale de concert avec les autorités concernées par la mise en œuvre de la politique tarifaire et non tarifaire ;

¹⁶⁵ Sénat (France), La fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique, une réforme payée à son juste prix ? Rapport d'information, N° 60, 2011, P. 11-12.

- de participer à l'étude et à l'élaboration des projets de conventions et accords internationaux intéressant l'action douanière ;
- et de mettre en œuvre les dispositions légales et réglementaires applicables aux échanges internationaux et au contrôle douanier.¹⁶⁶

La direction générale des douanes possède une multitude de missions importantes en matière fiscale, à ce titre, cette dernière est chargée, notamment :

- de recouvrer les droits et taxes auxquels sont soumises les marchandises à leur importation ;
- de recouvrer les redevances douanières spécifiques (redevance pour prestation de services et redevance d'utilisation du système d'information et de gestion automatisée des douanes) ;
- de suivre et contrôler les avantages fiscaux institués par les lois de finances et les lois spécifiques afin d'éviter le détournement des biens importés de leur destination privilégiée, ainsi que les avantages fiscaux prévus par les accords tarifaires préférentiels pour s'assurer des conditions de leur bénéfice légal ;
- de suivre et contrôler la production et de la commercialisation des hydrocarbures ;
- de recouvrer les pénalités (amendes et confiscations) dues à la violation des lois et règlements que l'administration est chargée d'appliquer ;
- d'assurer l'application de la loi douanière régissant la circulation des marchandises à l'entrée ou à la sortie du territoire douanier et réprimer tous les actes des personnes morales ou physiques qui enfreignent cette loi ;
- de veiller à l'application de la législation des changes lors du passage physique des frontières ou en matière de valeur en douane des marchandises déclarées à l'importation ou à l'exportation ;
- de lutter contre la fraude douanière par la justification de l'origine des marchandises, leur espèce et leur valeur en douane, pour le contrôle de l'assiette des droits et taxes;
- et d'appliquer les mesures de rétorsion édictées à l'encontre des pays qui pourraient soumettre les produits nationaux à des mesures discriminatoires et moins favorables que celles appliquées à d'autres pays (surtaxes).¹⁶⁷

¹⁶⁶ Article 2, Décret exécutif N° 17-90 du 20/02/2017 portant organisation et attributions de l'administration centrale de la direction générale des douanes, Journal Officiel N° 13 du 26/02/2017.

¹⁶⁷ Aimene Fatima et Tighedine Ouiza, Les procédures de dédouanement à l'importation, Mémoire de Master en finances et commerce international, Université de TiziOuzou, 2019, P. 32-32.

En pratique, la DGD produit, de manière régulière, des mesures administratives fiscales que ce soit en rapport avec les dispositions fiscales ou le fonctionnement administratif, ainsi, ces mesures portent souvent sur l'interprétation, le commentaire, l'application, le rappel et la communication de nouvelles dispositions fiscales apportées par les lois de finances, ou divers objets relatifs au bon fonctionnement de services à vocation fiscale au sein de la DGD,

La production de la doctrine administrative fiscale par la direction générale des douanes trouve sa source également dans des directions centrales de celle-ci, comme la direction de la législation, de la réglementation et des régimes douaniers (la DLRD douanière), la direction de la fiscalité et des bases de taxation, la direction du contentieux et de l'encadrement des recettes des douanes ou le directeur général de la DGD lui-même.

Par ailleurs, la direction générale des impôts fait, de temps à autre, front commun avec la direction générale des douanes pour la détermination des modalités de mise en œuvre de certains textes ou mesures en matière fiscale, cette opération se fait au moyen de mesures administratives « conjointes » entre les deux directions du ministère des finances, avec des circulaires, instructions ou notes de service « conjointes » entre la DGI et la DGD.¹⁶⁸

A ce titre, on peut citer l'instruction conjointe fixant les modalités d'établissement, d'exploitation et de suivi des autorisations d'acquisition en franchise de TVA Série F20 (Instruction du 08/12/2016 N° 1784/MF/DGI/DOFR/SDEF/B4).¹⁶⁹

En second lieu, la direction générale du Trésor et de la gestion comptable des opérations financières de l'Etat est chargée, notamment :

- d'élaborer les règles et les procédures relatives à la comptabilité ;
- d'entreprendre toute action, étude ou recherche visant à développer et à moderniser les services du Trésor et à normaliser les systèmes comptables ;
- de centraliser, de consolider et de produire les informations financières, comptables et budgétaires ;
- de gérer le système d'information du Trésor ;
- d'initier et de proposer tout texte législatif ou réglementaire relevant de son domaine de compétence ;
- d'émettre tout avis juridique relevant de son domaine de compétence ;

¹⁶⁸Bachir YellesChauouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 278.

¹⁶⁹ Ibid.

- et de gérer tout contentieux relevant de l'activité comptable du Trésor.¹⁷⁰

En pratique, l'ex direction générale de la comptabilité élabore des mesures administratives en matière fiscale, notamment concernant certaines impositions, droits, taxes et leurs modalités, par l'intermédiaire de l'ex direction de la réglementation et de l'exécution comptable des budgets dans l'ex direction générale de la comptabilité, ces mesures à caractère comptable s'appliquent dans le domaine fiscal et intègrent la doctrine administrative fiscale.

¹⁷⁰ Article 4, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

Titre 2 : La place paradoxale de la doctrine administrative fiscale

La doctrine administrative fiscale constitue le fer de lance de l'administration fiscale dans le cadre de l'accomplissement de ses missions assignées par le législateur, notamment, avec la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif des dispositions fiscales, cette pratique administrative s'impose sur la scène fiscale comme un outil juridico-administratif majeur et manifeste l'autorité administrative en matière fiscale, néanmoins, celle-ci se caractérise par une place paradoxale dans le droit et le système fiscal.

D'un côté, la doctrine de l'administration fiscale est un outil fondamental au sein du système fiscal sur le plan pratique, dont l'importance trouve sa source dans les fonctions exercées par celle-ci, notamment, celle de l'interprétation administrative des textes fiscaux, de l'autre côté, ce phénomène administratif forme une « curiosité juridique » dans le droit fiscal qui pose question sur le plan juridique, étant une créature administrative qui est venue se coller au droit au point que ce dernier ne peut désormais plus se passer de celle-ci.¹⁷¹

Le paradoxe relatif à la doctrine administrative fiscale se manifeste par cette ambivalence entre son impact pratique à l'intérieur et à l'extérieur de l'administration fiscale, notamment, par rapport à la mise en œuvre de la norme fiscale, et sa fragilité juridique qui interroge, particulièrement, dans le cadre de la théorie juridique et de la doctrine classique, la place paradoxale de la doctrine administrative fiscale s'exprime, ainsi, d'abord, par rapport à son rôle important (chapitre 1), puis, par rapport à sa problématique juridique (chapitre 2).

¹⁷¹OualidGadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 22.

Chapitre I : Le rôle important de la doctrine administrative fiscale

Le droit et le système fiscal sont un milieu qui se caractérise par une nécessité pratique de haut niveau et qui doit s'adapter, de manière rapide, avec son environnement économique, dans ce cadre, la doctrine administrative fiscale représente l'action administrative en matière fiscale et forme un phénomène administratif notable dans ce domaine, relativement inédit par rapport aux autres champs de l'action administrative, cette « originalité fiscale » est, en effet, un acteur clé et actif de la matière fiscale que ce soit dans le droit ou dans la pratique.¹⁷²

La doctrine de l'administration fiscale constitue un outil fondamental dans le système fiscal qui exerce une influence notoire en raison de la place même de son administration, à savoir, l'administration fiscale, dans la matière fiscale, ainsi, l'exercice de l'autorité administrative fiscale offre une place stratégique pour la doctrine de l'administration fiscale, qui constitue le fer de lance de cette administration dans le cadre de l'accomplissement de ses missions assignées par le législateur, notamment, celle de l'application de la loi fiscale.

A ce titre, la doctrine de l'administration fiscale possède un rôle important et considérable, qui couvre l'ensemble de la matière fiscale et concerne tous les acteurs de la scène fiscale, ayant un impact conséquent pas seulement à l'intérieur de l'administration fiscale, où se trouve sa vocation principale, mais aussi à l'extérieur de cette dernière, avec les contribuables, ce rôle important s'exprime, tout d'abord, à travers la fonction interprétative de la doctrine administrative fiscale, puis, à travers la fonction relationnelle de celle-ci.

Section 1 : La fonction interprétative de la doctrine administrative fiscale

La mise en œuvre de la norme juridique fiscale constitue un processus complexe qui combine le droit et la technicité dont dépend la bonne marche du système fiscal, ce processus est effectué, notamment, par l'administration qui possède un rôle prééminent dans la mise en exécution de la loi, cependant, tout organe qui applique le droit doit établir, de manière préalable, le sens des textes juridiques à appliquer,¹⁷³ dans ce cadre, la doctrine administrative fiscale intervient par l'intermédiaire de la « pratique de l'interprétation administrative ».

En effet, la doctrine de l'administration fiscale est principalement connue dans le droit fiscal par l'interprétation et le commentaire qu'elle fournit des textes juridiques, à ce titre, cette

¹⁷² Julien Guez, L'interprétation en droit fiscal, Op.cit. P. 21-23.

¹⁷³Jacques Chevallier, Les interprètes du droit, Dans : Centre Universitaire de Recherches Administratives et Politiques, La doctrine juridique, Presses Universitaires de France, Paris, 1993, P. 262.

pratique constitue la matière fondamentale et la fonction principale de ce phénomène administratif, étant même la définition que l'on trouve de celui-ci dans la doctrine fiscale, un tel mécanisme permet, alors, non seulement, de saisir le cœur de la doctrine administrative fiscale, mais aide aussi à comprendre la spécificité du droit fiscal dans son ensemble.¹⁷⁴

L'interprétation administrative dite « fiscale » se destine à donner sens à la norme fiscale et permet d'aménager, de manière remarquable, les relations entre la méthode juridique et la pratique administrative en rapport avec cette norme, en faisant rejoindre le sens juridique et le sens pratique de cette dernière,¹⁷⁵ ce qui se révèle être d'une importance névralgique pour le système fiscal, cette fonction interprétative de la doctrine administrative fiscale peut être appréhendée, en premier lieu, dans le droit et, en second lieu, dans la pratique.

Sous-section 1 : Dans le droit

L'interprétation est un phénomène, aussi ancien que le droit lui-même, qui relève, avant tout, de la « pratique juridique », l'objectif de cette opération est de permettre à la règle de droit générale et abstraite, encore, à l'état initial d'encre sur papier d'aboutir, de manière effective, et d'être concrétisée sur le terrain, l'interprétation, se révèle, alors, comme un « dispositif de normalisation » indissociable de la nature même du droit, ainsi qu'un processus intellectuel qui accompagne toujours le processus d'application du droit.¹⁷⁶

La théorie dite « réaliste » de l'interprétation au sein de la doctrine administrative considère celle-ci comme l'acte qui détermine la signification d'une chose et implique que c'est un acte de volonté,¹⁷⁷ cette opération peut être valide ou non valide, sur la base de la compétence juridique, explicite ou implicite, de l'auteur, la théorie réaliste de l'interprétation distingue, alors, une interprétation dite « authentique » qui est considérée comme créant du droit et conforme à la volonté du législateur, cette interprétation provient généralement du juge.¹⁷⁸

La théorie réaliste de l'interprétation distingue aussi une interprétation « légitime » pratiquée par des organes d'application du droit comme l'administration ainsi qu'une interprétation « scientifique » pratiquée par la doctrine, ainsi, une interprétation « administrative » existe

¹⁷⁴ Julien Guez, L'interprétation en droit fiscal, Op.cit. P. 21-23.

¹⁷⁵ Geneviève Koubi, Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français, Op.cit. P. 4 et 5.

¹⁷⁶ Jacques Chevallier, Les interprètes du droit, Op.cit. P. 262 et 282.

¹⁷⁷ Wafa Tamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 472-473.

¹⁷⁸ Frédéric Rolland, L'interprétation juridique administrative et la théorie réaliste de l'interprétation, Revue juridique de l'Ouest, 2003-4, P. 352-353.

dans le cadre de l'interprétation juridique, cette « pratique » interprétative de l'administration constitue un sujet juridique notable, notamment au sein du droit administratif.¹⁷⁹

Dans le droit fiscal, l'opération interprétative est assurée, de manière principale, par deux organes d'application, qui jouent un rôle majeur dans l'application de la norme fiscale, à savoir, le juge administratif et l'administration fiscale, les deux organes offrent une double interprétation des textes fiscaux, juridictionnelle et administrative, qui se distinguent sur le plan juridique, puisque l'interprétation juridictionnelle est considérée comme « authentique » alors que l'interprétation administrative est vue seulement comme « légitime ».¹⁸⁰

L'interprétation en matière fiscale est une opération cruciale en raison du caractère complexe des textes qui peuvent facilement arriver à un haut degré d'inintelligibilité et d'obscurité, d'autant plus avec l'inflation normative et de l'instabilité juridique qui touchent ce domaine, en plus, la volonté du législateur est, parfois, difficile à saisir en matière fiscale, ainsi, l'interprète doit effectuer une tâche sensible pour fournir une interprétation correcte et applicable, sans laquelle le droit fiscal aura bien du mal à être exécuté sur le terrain.

La pratique de l'interprétation administrative permet à l'administration fiscale, de fournir une interprétation et un commentaire pratique, uniforme et continu de la norme fiscale pour sa mise en exécution, à destination de ses services fiscaux et de ses agents administratifs sur l'ensemble du territoire national, une telle interprétation est véhiculée au moyen des mesures administratives en particulier et de la doctrine administrative en général.

L'interprétation administrative des textes fiscaux constitue une opération indispensable pour le bon fonctionnement du système fiscal, qui permet, notamment, d'éviter les divergences d'interprétation de la norme fiscale qui pourraient voir le jour au moment de sa mise en œuvre et mettre en péril cette dernière, en proposant une interprétation qui présente les avantages d'être centralisée sur le plan hiérarchique et compétente sur le plan technique.

A ce titre, la DGI reconnaît que l'imprécision de la norme fiscale lui donne un large pouvoir d'appréciation, tout en précisant que le problème de clarté des textes fiscaux peut être à l'origine d'une importante ambiguïté qui provoque de difficultés d'interprétation de la norme fiscale ainsi que des divergences d'interprétation entre les différents services administratifs chargés de l'application de la loi fiscale, en conséquence, la DGI indique que cette situation

¹⁷⁹Frédéric Rolland, L'interprétation juridique administrative et la théorie réaliste de l'interprétation, Op.cit. P. 352-353.

¹⁸⁰ Julien Guez, L'interprétation en droit fiscal, Op.cit. P. 10 et 11.

cause un grand nombre de réclamations contentieuses auprès de ses services et appelle à améliorer la rédaction de la loi fiscale pour éviter la divergence d'interprétations.¹⁸¹

La recherche de l'uniformité de l'interprétation de la norme fiscale se base sur le principe d'égalité des contribuables devant la loi fiscale issu du principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt,¹⁸² le principe d'égalité devant la loi fiscale vise à ce que les contribuables placés dans des situations identiques soient traités de manière identique par la loi,¹⁸³ la centralisation et la diffusion de l'interprétation administrative fiscale contribuent, ainsi, à faire respecter ce principe en particulier et le principe de d'égalité devant l'impôt en général.¹⁸⁴

Le Professeur *Marchessou* estime que la pratique de l'interprétation administrative fiscale constitue une véritable fonction autonome d'interprétation assumée par l'administration au moyen de sa doctrine, c'est une fonction « pédagogique » nécessaire pour l'application d'une législation fiscale complexe et technique, qui consiste à commenter et préciser le sens des textes fiscaux et leurs modalités d'application, ainsi, c'est un instrument de méthodologie juridique qui permet d'établir la signification de la norme fiscale et de poser sa portée.¹⁸⁵

La pratique de l'interprétation administrative fiscale constitue une fonction essentielle de la doctrine de l'administration fiscale et forme sa vocation principale sur le plan juridique, cette doctrine est connue, par ailleurs, de manière essentielle, par cette fonction, à ce titre, les deux notions sont totalement indissociables même si elles ne sont pas équivalentes, puisque toute l'interprétation administrative fiscale ne peut que faire partie de la doctrine administrative fiscale, alors que cette dernière ne contient pas seulement pas cette pratique.

L'interprétation administrative fiscale et la doctrine de l'administration fiscale puisent leur force dans la place de l'administration fiscale en tant qu'organe d'application spécial, dans la mesure où celle-ci occupe un rôle majeur dans la préparation et l'application de la norme fiscale, en outre, les organes d'application qualifiés pour donner une interprétation « valide » en matière fiscale ne sont que deux, à savoir, le juge administratif qui est qualifié sur le plan juridique et l'administration fiscale qui est qualifiée sur le plan pratique.

¹⁸¹Direction générale des impôts (Algérie), Assises nationales sur la réforme fiscale, Rapport, 2020, P. 21-28.

¹⁸² Article 82, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

¹⁸³Olivier Fouquet, Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, Nouveau cahiers du Conseil Constitutionnel, N° 33, 2011, P. 8.

¹⁸⁴Philippe Marchessou, L'interprétation des textes fiscaux, Op.cit. P. 37.

¹⁸⁵ Ibid. P. 25.

Pour la norme fiscale, l'administration fiscale constitue l'institution la mieux placée, sur le plan technique, pour réaliser l'interprétation de celle-ci, puisque le législateur algérien charge la DGI, selon le nouveau Décret exécutif N° 21-252, de veiller à l'étude, à la proposition et à l'élaboration des textes législatifs et réglementaires sur le plan national, ainsi que de veiller à la préparation et à la négociation des conventions fiscales internationales et des accords internationaux comportant des dispositions fiscales sur le plan international.¹⁸⁶

Dans le cadre de la DGI, la division de la législation, de la réglementation fiscale et des affaires juridiques est chargée selon le nouveau Décret exécutif N° 21-252 de mettre en œuvre la politique fiscale et d'élaborer les mesures législatives et réglementaires à caractère fiscal, de préparer et de coordonner les mesures de lois de finances et les textes d'application y afférents et de participer à l'étude, à l'élaboration et aux négociations des projets de conventions et accords fiscaux internationaux et de veiller à leur mise en œuvre.¹⁸⁷

Par ailleurs, le législateur charge la DLRF de réaliser les travaux d'élaboration des textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal et d'élaborer les avant-projets de lois de finances et les textes d'application y afférents et institue une sous-direction dédiée à la préparation des lois de finances dans celle-ci, tout en chargeant une autre direction de la DGI (direction des relations fiscales internationales) de participer à l'étude, à l'élaboration et aux négociations des projets de conventions et accords fiscaux internationaux et institue une sous-direction dédiée aux conventions fiscales internationales au sein de celle-ci.¹⁸⁸

Ainsi, c'est l'administration fiscale qui est la plus apte, du moins sur le plan pratique, à interpréter en aval la norme fiscale, qu'elle soit nationale ou internationale, qu'elle a préparé en amont, ce poids décisif de l'administration dans le processus normatif fiscal, où elle élabore la norme fiscale en premier lieu avant de l'interpréter en second lieu, laisse planer un doute sur l'existence d'une véritable volonté du législateur en matière fiscale, et démontre que la procédure législative ne suffit vraisemblablement pas dans le droit fiscal.

La faiblesse du Parlement en matière fiscale, qui sévit par ailleurs partout dans le monde, constitue un argument solide en faveur de la pratique de l'interprétation administrative fiscale, qui va, de manière naturelle, s'imposer et apparaître comme la meilleure interprétation, sinon

¹⁸⁶ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

¹⁸⁷ Ibid.

¹⁸⁸ Ibid.

la seule, sur la scène fiscale, ainsi, cette lacune du pouvoir législatif en matière fiscale renforce considérablement la démarche de l'interprétation administrative fiscale.

L'interprétation administrative fiscale bénéficie, également, du pouvoir hiérarchique au sein de l'administration fiscale, qui fait appliquer cette interprétation de manière continue, directe et impérative aux services fiscaux et aux agents administratifs, la pratique démontre, par ailleurs, que la norme fiscale n'est pas appliquée par ces derniers sans que cette norme ne soit reprise par les différentes mesures administratives de la doctrine administrative fiscale, l'interprétation et le commentaire sont, alors, indispensables au plan interne.

L'interprétation administrative fiscale se distingue comme un « acte de volonté de la part de l'administration fiscale, qui choisit une seule signification pour la considérer comme l'interprétation officielle de la norme fiscale »¹⁸⁹, par ailleurs, une telle pratique doit aussi être considérée comme un acte d'autorité, puisque l'administration centrale affirme, par celle-ci explicitement, son autorité en matière fiscale, ainsi, « l'initiative de l'interprétation des textes se trouve localisée au sommet de la hiérarchie administrative, qui entend bien conserver la maîtrise du choix de la signification de chaque disposition fiscale ».¹⁹⁰

En outre, l'interprétation administrative fiscale est un acte général, impersonnel, concret et ponctuel, qui ne lie pas l'administration fiscale de manière définitive, puisque celle-ci peut toujours changer son interprétation de la norme fiscale,¹⁹¹ enfin, la pratique est véhiculée par différents supports au sein de la doctrine administrative fiscale, qui permettent de la faire connaître à ses destinataires, à l'intérieur et à l'extérieur de l'administration fiscale.

La fonction principale de la doctrine de l'administration fiscale consiste dans l'interprétation et le commentaire des textes fiscaux, même si celle-ci se contente, souvent, d'informer les agents sur les actions administratives ou d'exposer l'état du droit suite à une norme sur une question précise, par ailleurs, on peut se poser la question de savoir si on peut distinguer l'interprétation d'un côté et le commentaire d'un autre côté, néanmoins, il est admis, de façon générale, par la doctrine fiscale qu'il est bien difficile de distinguer entre les deux opérations ou même lorsque ces opérations dépassent la ligne et créent du droit.¹⁹²

¹⁸⁹SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 45.

¹⁹⁰ Philippe Marchessou, L'interprétation des textes fiscaux, Op.cit. P. 44.

¹⁹¹SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 45.

¹⁹²Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 271-272.

En principe, l'interprétation administrative fiscale doit veiller, de manière stricte, à rester dans le cadre interprétatif pour ne pas créer de nouvelles règles juridiques et ne pas modifier l'ordonnement juridique,¹⁹³ dans ce cadre, l'administration fiscale algérienne recommande de respecter la hiérarchie des textes et éviter de déroger à ce qui est prévu par la loi fiscale et de légiférer par des circulaires, des instructions ou des notes de service.¹⁹⁴

Ainsi, l'interprétation administrative fiscale doit respecter la volonté du législateur, rester fidèle à l'esprit des textes juridiques, et ne pas méconnaître le sens et la portée de ceux-ci, ni contrevenir aux exigences de la hiérarchie des normes juridiques, autrement, une telle interprétation devient illégale et en dehors de la compétence administrative.¹⁹⁵

L'interprétation administrative fiscale et la doctrine administrative fiscale constituent pour la doctrine une source de risque fiscal, en raison de la possibilité pour l'administration de déformer le contenu des normes fiscales et à imposer la vision de l'administration qui peut différer de celle du législateur, dans ce cadre, le juge fiscal est compétent pour le contrôle de la conformité de l'interprétation administrative fiscale par rapport à la norme fiscale traitée, pouvant, par ailleurs, être la source d'une interprétation plus neutre.¹⁹⁶

La doctrine fiscale reconnaît que la pratique de l'interprétation administrative fiscale constitue une tâche délicate, en raison de la difficulté de la manœuvre pour éclaircir, expliciter et mettre en application la volonté du législateur tout en respectant la norme interprétée et en évitant le dévoiement du sens de celle-ci, même si la doctrine précise que la doctrine administrative fiscale tend à dépasser sa fonction interprétative pour se poser comme un législateur bis en matière fiscale et à devenir une source indépendante du droit fiscal.¹⁹⁷

Cela dit, la pratique de l'interprétation administrative fiscale ne s'éloigne pas, en général, de la volonté du législateur, même si ce terme reste anecdotique en matière fiscale, ce qui rend difficile la critique d'une telle pratique sur cette base, en outre, si celle-ci tend à avantager les intérêts de l'administration, parfois, au dépend des contribuables, ce n'est pas toujours le cas,

¹⁹³ Bachir Yelles Chaouch, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 14.

¹⁹⁴ DGI, Assises nationales sur la réforme fiscale, Op.cit. P. 29.

¹⁹⁵ Geneviève Koubi, Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français, Op.cit. P. 2.

¹⁹⁶ Atroun Farah Yasmine et Kerkadene Cyria, Audit fiscal, Cadre conceptuel et démarche pratique, Mémoire de Master en Sciences de Gestion, Université de Bejaia, 2021, P. 38.

¹⁹⁷ Ibid. P. 38.

puisque l'interprétation administrative s'avère, souvent, bien accommodante avec les intérêts de ceux-ci, parfois, même, plus que peut l'être l'interprétation juridictionnelle.¹⁹⁸

Sur le plan théorique, l'administration fiscale doit, seulement, veiller à l'application stricte de la norme fiscale, et ne peut, en aucun cas, modifier cette dernière, en application du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, ainsi que du principe de légalité administrative,¹⁹⁹ cependant, il faut souligner que jusqu'à 2021, l'interprétation administrative n'avait aucun fondement juridique dans le droit fiscal algérien, dans la mesure où aucun texte législatif ou réglementaire ne conférait à l'administration une telle compétence.

Ainsi, l'ancien Décret exécutif N° 07-364 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, ne prévoyait pas, de manière explicite, la compétence des directions centrales de la DGI pour l'interprétation de la loi fiscale, à l'exception vague d'une sous-direction de la Direction des relations publiques et de la communication (DRPC), chargée par le Décret exécutif N° 07-364 de l'élaboration et la diffusion des notes d'interprétation de portée générale en direction des services centraux ou extérieurs de la DGI.²⁰⁰

De cette manière, le législateur algérien ne reconnaissait pas, de façon directe, la pratique de l'interprétation administrative fiscale, de plus, lorsque celui-ci traitait de cette pratique, c'était par rapport à la DRPC, une direction centrale secondaire de la DGI, et non dans le cadre de la DLRF, la direction centrale principale en matière d'interprétation administrative fiscale.

Toutefois, le législateur algérien a rectifié récemment cette anomalie avec le nouveau Décret exécutif N° 21-252 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, qui charge, de manière explicite, trois sous-direction de la DLRF de l'interprétation de la législation fiscale,²⁰¹ c'est la première fois que le législateur algérien reconnaît la pratique de l'interprétation administrative fiscale qui possède désormais une base juridique, ainsi, la reconnaissance *de jure* de la doctrine administrative fiscale algérienne est très récente.

A ce titre, après des décennies de vide juridique, l'interprétation administrative fiscale en particulier et la doctrine de l'administration fiscale en général, est reconnue, de manière directe et claire, au sein du droit fiscal algérien par un texte juridique, cela dit, il faut noter que la prérogative de l'interprétation de la législation fiscale introduite par le législateur à été

¹⁹⁸Gilles Dedeurwaerder, *Théorie des finalités de l'interprétation et droit fiscal*, Thèse de doctorat en Droit fiscal, Université Panthéon-Assas (Paris II), 2008, P. 114.

¹⁹⁹ Julien Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, Op.cit. P. 16-17.

²⁰⁰Article 5, Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007, Op.cit.

²⁰¹ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

réservée à la seule DLRF, cette prérogative n'ayant pas été accordée aux autres directions centrales de la DGI, y compris, la Direction des relations fiscales internationales.

L'interprétation administrative fiscale est évoquée, également, de manière implicite, par le législateur algérien dans les articles 174 bis et 174 ter du CPF dans le cadre de la procédure du rescrit fiscal, qui établissent une garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, l'appréciation en question étant, en réalité, une interprétation administrative en matière fiscale.

La pratique interprétative administrative forme une problématique importante au sein du droit administratif, en effet, cette pratique est reconnue dans le droit et la doctrine administrative comme participant à une « activité juridique administrative », toutefois, aucun caractère juridique normatif ou créateur n'est reconnu à une telle pratique et l'existence de celle-ci est liée aux impératifs de l'application du droit, étant considérée comme une réponse à une nécessité juridico-technique et un moyen d'application de la loi.²⁰²

Ainsi, si le droit dénie toute qualité juridique à la pratique de l'interprétation administrative, l'administration étant dépourvue de toute compétence normative, il admet, par contre, cette pratique de façon implicite, sur la base de la qualité d'organe d'application de l'administration et sa nécessité fonctionnelle pour l'application de ses missions,²⁰³ c'est notamment le cas en matière fiscale, où l'interprétation administrative s'inscrit dans un processus technique et pragmatique que le cadre fiscal permet en raison de sa nature complexe.²⁰⁴

Cela dit, la pratique de l'interprétation administrative trouve un fondement juridique dans la notion de la circulaire à caractère interprétatif, qui peut être définie comme la circulaire qui commente et rappelle les textes juridiques pour les services administratifs, celle-ci propose une « lecture administrative » de la loi afin de cadrer la pratique administrative avec le droit, tout en ne créant pas de règle juridique et en ne modifiant pas l'ordonnement juridique, la circulaire administrative fait, ainsi, joindre le sens juridique et le sens pratique.²⁰⁵

²⁰²Frédéric Rolland, L'interprétation juridique administrative et la théorie réaliste de l'interprétation, Op.cit. P. 341.

²⁰³ Ibid. P. 342-343.

²⁰⁴ Julien Guez, L'interprétation en droit fiscal, Op.cit. P. 16-17.

²⁰⁵ Geneviève Koubi, Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français, Op.cit. P. 2 et 4.

Sur la base de la jurisprudence administrative française *Institution Notre Dame du Kreisker*²⁰⁶ et *Mme Duvignères*,²⁰⁷ la circulaire à caractère interprétatif constitue la règle au sein de l'ensemble du concept des circulaires administratives,²⁰⁸ les autres circulaires qui débordent et créent de nouvelles règles de droit devant être annulées par le juge administratif, la jurisprudence attribue, ainsi, le caractère interprétatif pour le composant majeur de l'ensemble de la doctrine administrative et reconnaît la pratique interprétative administrative.

Bien entendu, il est bien difficile de faire un constat général sur la pratique de l'interprétation administrative fiscale, notamment par rapport à la qualité de cette pratique, dans la mesure où les appréciations peuvent différer et varier sur ce sujet,²⁰⁹ ainsi que les supports « doctrinaux » qui peuvent véhiculer une telle pratique, néanmoins, il est constaté, que sur le plan de la quantité, on assiste à une croissance continue de la masse de l'interprétation administrative fiscale en particulier et de la doctrine de l'administration fiscale en général.

Ainsi, le nombre des nouvelles mesures administratives élaborées ne cesse d'augmenter chaque année, venant s'ajouter à la grande quantité des mesures existantes, dans le cadre d'un phénomène d'accumulation, cette évolution se fait sur la base des nouveaux textes fiscaux adoptés et peut alors décupler lorsque le législateur adopte plus d'une loi de finance annuelle (initiale+complémentaire), ou quand ce dernier opère un changement de cap au niveau économique (la loi de finance complémentaire de 2009 par exemple).

Sous-section 2 : Dans la pratique

Le droit fiscal constitue par sa nature un terrain fertile et avant-gardiste pour l'interprétation juridique, puisque cette branche juridique connaît un « véritable système d'interprétation » sans lequel celle-ci serait inapplicable autrement, dans lequel, la pratique de l'interprétation administrative exerce un rôle majeur et occupe une position stratégique que l'administration ne possède pas dans les autres domaines, dans ce cadre, l'interprétation administrative fiscale se confond, de manière totale, avec la doctrine administrative fiscale.²¹⁰

En matière fiscale, l'administration est sans cesse appelée à commenter, interpréter et préciser le sens d'une norme juridique souvent vague et générale, une démarche qui peut voir le jour

²⁰⁶CE, Arrêt du 29/01/1954, *Institution Notre Dame du Kreisker*, N° 07134.

²⁰⁷CE, Arrêt du 18/12/2002, *Mme Duvignères*, N° 233618.

²⁰⁸ Geneviève Koubi, *Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français*, Op.cit. P. 5.

²⁰⁹Gilles Dedeurwaerder, *Théorie des finalités de l'interprétation et droit fiscal*, Op.cit. P. 113.

²¹⁰ Julien Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, Op.cit. P. 209.

grâce à la doctrine administrative,²¹¹ à ce titre, l'interprétation administrative constitue la substance fondamentale de la doctrine administrative fiscale, et la fonction interprétative de cette doctrine administrative exerce un impact considérable au sein du droit fiscal.²¹²

Dans la pratique, l'interprétation administrative domine les usages fiscaux et constitue *de facto* la quasi unique source opérante d'interprétation de la norme fiscale, à ce titre, cette pratique occupe une place éminente dans le système fiscal et influence fortement les textes juridiques qu'elle traite, ayant une portée qui touche tous les acteurs sur la scène fiscale, que ce soit à l'intérieur de l'administration fiscale ou à l'extérieur de cette dernière.²¹³

En matière fiscale, l'administration forme un organe d'application « spécial », ainsi, après avoir préparé la norme fiscale en amont, qui est ensuite adoptée par le Parlement, elle s'active en aval pour effectuer les « réglages » et les « ajustements », qui vont paraître nécessaires ou utiles aux yeux de l'administration dans la phase de la mise en œuvre de la norme fiscale,²¹⁴ ce processus se réalise grâce à la pratique de l'interprétation administrative, qui constitue l'une des fonctions les plus importantes de la doctrine de l'administration fiscale.

La pratique de l'interprétation administrative fiscale vise à fournir une interprétation et un commentaire uniforme des textes juridiques de la part de l'administration fiscale, à destination des services fiscaux et des agents administratifs sur l'ensemble du territoire national pour la mise en œuvre de ces textes, par l'intermédiaire des mesures administratives en particulier et de la doctrine administrative en général, cette pratique parvient à s'imposer en matière fiscale, comme l'interprétation effective rattachée à l'application de la norme fiscale.

En tant qu'expression du pouvoir hiérarchique, la doctrine de l'administration fiscale, reflète une centralisation très forte et une subordination bien stricte au sein de son administration, ceci s'illustre, de manière particulière, pour l'interprétation administrative fiscale qui est véhiculée par ce pouvoir hiérarchique comme la norme effective à respecter et à appliquer pour les subordonnés sur les contribuables,²¹⁵ ainsi, cette pratique bénéficie du pouvoir hiérarchique interne de l'administration fiscale pour s'imposer sur la scène fiscale.

²¹¹SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 44.

²¹² Geneviève Koubi, Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français, Op.cit. P. 2.

²¹³SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 51.

²¹⁴ Ibid.

²¹⁵Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 329-340.

L'interprétation administrative fiscale possède plusieurs fonctions et connaît un niveau développé inédit dans le droit, ce qui peut s'expliquer par le fait que la norme fiscale souffre plus que les autres normes juridiques des problèmes normatifs, tels que les complexités, les instabilités, la technicité, les ambiguïtés, les insuffisances ..., ce qui rend la pratique interprétative indispensable et pousse l'interprète à adopter une attitude de « systématisation de l'interprétation », afin de compléter et d'éclaircir la norme fiscale.²¹⁶

La démarche interprétative administrative en matière fiscale participe à une fonction de « systématisation du droit », qui cherche à donner une cohérence à l'ensemble du corpus normatif fiscal malgré son caractère disparate et ambigu, cette démarche participe aussi à une fonction d'« adaptation du droit », qui cherche à corriger des situations dans lesquelles l'application de la loi fiscale peut conduire à des cas problématiques, une adaptation qui peut concerner les situations réelles tout comme les situations temporelles.²¹⁷

La fonction de systématisation du droit vise à approfondir le sens de la norme juridique dans sa forme initiale, ce qui entraîne une conservation du droit, en revanche, la fonction de l'adaptation du droit vise à faire évoluer la norme juridique avec son environnement, ce qui entraîne une mutation du droit, ce qui indique, par ailleurs, que l'évolution du droit ne provient pas seulement du changement normatif par le législateur, mais peut aussi provenir de la modification de l'interprétation de la part de l'interprète administratif.²¹⁸

Ainsi, l'interprétation administrative peut entraîner une mutation du droit, qui ne se réalise pas au niveau formel et littéral mais au niveau matériel et effectif, cette démarche exerce, alors, une grande influence sur l'évolution du droit fiscal, qui se fait dans différents sens, puisqu'elle est susceptible, aussi bien, d'accélérer l'évolution de la loi fiscale ou, au contraire, de la ralentir, ce qui offre à l'administration fiscale, au même titre que le juge administratif, son mot à dire, sur la norme fiscale, en sa qualité d'organe d'application spécial.²¹⁹

L'interprétation administrative fiscale se caractérise par la fonction adaptative qui trouve son fondement dans les impératifs de l'action administrative et se base sur le décalage, parfois notable, entre les textes juridiques, généraux et abstraits, et la situation réelle sur le terrain, avec ses complications, l'administration procède, alors, à l'adaptation de la règle de droit aux

²¹⁶ Julien Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, Op.cit. P. 210.

²¹⁷ Ibid. P. 23 et 215-216.

²¹⁸ Ibid. P. 24 et 217.

²¹⁹ Ibid.

faits par son interprétation,²²⁰ dans l'objectif d'« éliminer une partie de la contradiction fatale entre les textes, par définition rigide, et la fluidité de la vie sociale ».²²¹

La fonction adaptative de l'interprétation administrative fiscale peut se réaliser en étendant le champ d'application de la règle de droit ou en réduisant ce champ d'application, ce dernier cas donne lieu au phénomène des dérogations administratives, qui consiste dans l'écartement partiel ou total de l'application du texte juridique pour certains cas et situations, afin de satisfaire l'intérêt général ou sans porter atteinte à ce dernier, les dérogations doivent être distinguées des exceptions qui sont prévues à la base par le législateur.²²²

Par ailleurs, la fonction adaptative de l'interprétation administrative fiscale permet aussi d'intervenir dans le moment d'application des textes fiscaux, puisque même si les dispositions sont supposées entrer en vigueur au moment de leur publication officielle, l'administration fiscale peut « aménager » les dates et les délais d'application, néanmoins, si cette pratique donne l'occasion d'accommoder les textes juridiques aux situations réelles, elle peut conduire, toutefois, à des situations anormales, notamment celles des textes inappliqués.

La démarche de l'interprétation administrative fiscale possède d'autres caractéristiques, ainsi, certains textes qui semblent simples au départ, donnent pourtant lieu à une interprétation qui complique leur sens juridique, tandis que d'autres textes qui semblent plus complexes initialement donnent lieu à une interprétation qui simplifie leur sens juridique, en outre, cette démarche influence les textes par les variations de l'environnement politique et économique et cherche, souvent, à formaliser et à préserver les orientations de ceux-ci.²²³

La démarche de l'interprétation administrative fiscale possède une double fonction au sein de la pratique fiscale, une première fonction interne, nécessaire pour le bon fonctionnement de l'administration fiscale et du système fiscal en général, en assurant l'efficacité de l'action administrative et l'application uniforme de la norme fiscale, ainsi qu'une seconde fonction externe, importante pour le droit fiscal, en facilitant la lecture de la norme fiscale et en permettant de connaître la position de l'administration fiscale au regard de celle-ci.²²⁴

²²⁰ Bachir Yelles Chaouch, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 14-15.

²²¹ Ibid. P. 15.

²²² Ibid.

²²³ Geneviève Koubi, Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français, Op.cit. P. 5.

²²⁴ Julien Guez, L'interprétation en droit fiscal, Op.cit. P. 213.

L'intérêt de l'interprétation administrative fiscale provient de la place de l'administration en matière fiscale, en sa qualité d'organe d'application spécial qui est à l'origine de l'élaboration de la norme fiscale en plus d'être chargé de sa mise en œuvre, à ce titre, l'administration peut être logiquement considérée comme la partie la mieux placée et la plus compétente pour donner l'interprétation de la norme fiscale, puisqu'il s'agit bien plus que de l'interprétation d'un simple organe d'application, mais de celle d'un organe d'application extra ordinaire.²²⁵

La pratique de l'interprétation administrative fiscale est considérée comme un véritable « service public » d'interprétation, puisque l'administration fiscale assume, à travers celle-ci, une fonction pédagogique essentielle, pour une destination interne de façon principale ainsi que pour une destination externe de façon accessoire, cette fonction pédagogique contribue à la réalisation du principe d'égalité devant l'impôt, et constitue une méthode organisationnelle interne efficace et prévient bon nombre de conflits avec les contribuables.²²⁶

Les avantages de l'interprétation administrative fiscale sont nombreux puisque cette pratique contribue à « la simplification de la pratique fiscale, en s'efforçant de dissiper rapidement les incertitudes, et de combler les lacunes que la loi fiscale laisse subsister »,²²⁷ par ailleurs, une telle pratique peut aussi « desserrer les contraintes de la loi fiscale, pour des considérations d'équité ou d'opportunité économique, et aussi parfois pour corriger des discriminations injustifiées suscitées par une rédaction défectueuse du texte de loi ». ²²⁸

L'interprétation administrative fiscale en particulier et la doctrine de l'administration fiscale en général est cruciale pour le système fiscal en déclenchant, notamment, l'opération de mise en exécution effective de la loi fiscale, puisque la pratique démontre, notamment en Algérie, que la loi reste inapplicable tant que les services fiscaux n'ont pas été instruits par leur hiérarchie pour procéder à sa application, ce qui illustre, de façon particulière, le caractère « subversif » de cette pratique administrative qui conditionne l'application de la norme fiscale et s'interpose entre celle-ci et les services chargés de son exécution.²²⁹

A ce titre, la DGI algérienne classe dans son site web les mesures administratives directement dans le cadre de la catégorie de la législation fiscale, au dessous des conventions fiscales, des lois de finances, des codes fiscaux et des textes réglementaires fiscaux, en prenant bien soin

²²⁵ Julien Guez, L'interprétation en droit fiscal, Op.cit. P. 213.

²²⁶ Ibid. P. 214-215.

²²⁷ Gilles Dedeurwaerder, Théorie des finalités de l'interprétation et droit fiscal, Op.cit. P. 114.

²²⁸ Ibid. P. 117.

²²⁹ Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 270.

de distinguer ces mesures de la catégorie de la documentation fiscale, ce qui indique la place des mesures administratives en particulier et de la doctrine administrative en général dans le système fiscal algérien, en constituant un « prolongement » de la législation fiscale.²³⁰

De cette manière, la pratique de l'interprétation administrative fiscale participe, de manière active, à un phénomène d'effacement de la loi fiscale derrière la doctrine administrative fiscale, en établissant un écran entre la loi fiscale et ses destinataires avec un effet de substitution où c'est l'interprétation administrative qui va prévaloir au dépend de la loi.²³¹

Ce phénomène s'observe, de façon claire, chez les agents administratifs, qui n'appliquent pas la norme fiscale sans les mesures administratives qui y correspondent, ainsi que de façon moins manifeste, chez les contribuables, qui, de manière générale, cherchent à connaître l'interprétation administrative et préfèrent se fonder sur celle-ci.²³²

L'interprétation administrative fiscale en particulier et la doctrine de l'administration fiscale en général, participent, aussi, de manière active, à la connaissance du droit, puisque si le principe juridique qui implique que nul n'est censé ignorer la loi régit la connaissance du droit et exclut, à première vue, la doctrine administrative, la fonction interprétative de celle-ci dans la pratique fiscale, rend, néanmoins, difficile la connaissance de la loi fiscale sans avoir une connaissance minimale de cette doctrine et de l'interprétation qu'elle fournit.

Ainsi, l'interprétation administrative se révèle un « additif » nécessaire pour la connaissance de la loi fiscale, notamment, pour les contribuables, en effet, contrairement aux textes fiscaux particulièrement difficile à appréhender, la pratique de l'interprétation administrative peut permettre aux contribuables d'acquérir un minimum de compréhension de la loi fiscale, qui leur sera utile pour la protection de leurs intérêts, dans la mesure où le contribuable peut assurer une bonne défense de ses intérêts lorsqu'il connaît la loi fiscale.²³³

La fonction interprétative de la doctrine administrative fiscale tend à mettre en place un système qui vise à ne laisser aucune faille et que chaque situation puisse trouver une réponse adéquate, toutefois, aucun texte ne peut prévenir toutes les situations factuelles à lesquelles il va être confronté, et c'est encore plus le cas en matière fiscale où le nombre de situations sur

²³⁰Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 268.

²³¹SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 51.

²³²Julien Guez, L'interprétation en droit fiscal, Op.cit. P. 213.

²³³Maximilien Messi, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale, La recherche de la règle applicable, Tome 1, L'Harmattan, 2007, P. 11, 14 et 32.

le terrain peut dépasser l'entendement, ainsi, l'interprétation administrative n'est pas exempte, elle aussi, de failles, et peut contenir des lacunes et entretenir des vides juridiques.²³⁴

L'interprétation administrative fiscale constitue un outil précieux pour les praticiens et les professionnels de la fiscalité, qui sont des grands consommateurs de cette pratique et de la doctrine administrative fiscale en général, considérant celle-ci comme indispensable au bon accomplissement de leur missions et à la protection des intérêts de leurs clients-contribuables, ce qui se manifeste à travers l'engouement de ces acteurs pour les mesures administratives relatives aux nouvelles lois de finances pour en prendre connaissance.

L'interprétation administrative fiscale fait partie de certains enjeux fiscaux importants, notamment par rapport aux relations entre l'administration fiscale et les contribuables, ainsi, l'interprétation administrative offre une interprétation simple et uniforme de la norme fiscale tant aux agents de l'administration fiscale qu'aux simples contribuables, permettant alors la bonne application de la norme fiscale dans tout le pays pour les premiers, et l'accessibilité à une norme fiscale compréhensive et intelligibles pour les seconds.²³⁵

Parmi les autres enjeux fiscaux majeurs suscités par l'interprétation administrative fiscale, on peut évoquer celui du processus de la mutation du droit dans lequel la pratique interprétative de l'administration fiscale joue un rôle de premier ordre, ainsi que celui de l'exercice d'un pouvoir « quasi normatif » et considérable de la part de cette dernière grâce à sa pratique interprétative, autant de phénomènes qui présentent de multiples avantages sur le plan pratique comme des nombreuses problématiques sur le plan juridique.²³⁶

La pratique de l'interprétation administrative fiscale modifie en raison de son poids pratique « la répartition du pouvoir de décision fiscale », en intervenant activement dans la manière de lire, de dire et de faire la loi fiscale, ainsi, cette pratique possède une singularité propre qui la distingue des autres pratiques interprétatives administratives, tout comme c'est le cas pour la doctrine de l'administration fiscale en général, l'importance de la fonction interprétative ne fait, en conséquence, pas débat, notamment sur le plan pratique.²³⁷

²³⁴ Laurence Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, Op.cit. P. 358.

²³⁵ Julien Guez, *L'interprétation en droit fiscal*, Op.cit. P. 21-23.

²³⁶ *Ibid.* P. 22-23.

²³⁷ *Ibid.* P. 17-23.

L'interprétation administrative est un phénomène unique dans le droit qui démontre le rôle « juridique » de la doctrine administrative fiscale,²³⁸ cette pratique produit des conséquences relativement contrastées, ainsi, d'un côté, elle ouvre un « espace d'incertitude » dans le droit, en déstabilisant les principes juridiques et en s'interposant entre la règle du droit et son application, et d'un autre côté, elle referme d'autres « espaces d'incertitudes » dans le droit, en précisant la règle du droit et en traitant les ambiguïtés relatives à celle-ci.²³⁹

Section 2 : La fonction relationnelle de la doctrine administrative fiscale

L'administration fiscale constitue le bras armé du pouvoir exécutif en matière fiscale dont le visage est représenté par la doctrine administrative fiscale, ce phénomène administratif majeur se caractérise, de façon principale, par sa fonction interprétative qui possède une importance cruciale dans le fonctionnement du système fiscal, étant le moyen qui permet de réaliser l'adaptation de la règle juridique à la nécessité administrative, même si celui-ci ne détient aucune qualité normative tout en ne formant pas un procédé juridique clandestin.²⁴⁰

Cela dit, la doctrine de l'administration fiscale se caractérise, aussi, par une autre fonction importante mais moins connue, en effet, en raison de son poids dans la matière fiscale, celle-ci exerce un rôle essentiel sur le plan relationnel au sein du système fiscal, que ce soit à l'intérieur de l'administration avec les services et les agents administratifs ou à l'extérieur de cette dernière avec les contribuables, la fonction relationnelle de la doctrine administrative fiscale exprime, alors, une « gouvernance administrative » en matière fiscale.

Le concept de la gouvernance fiscale concurrence le concept plus connu de politique fiscale qui renvoie à l'usage de l'impôt pour des objectifs socio-économiques, par contre, la gouvernance fiscale est un concept plus large qui regroupe toutes les politiques publiques en matière fiscale dont l'action administrative forme une part importante, dans le cadre de l'Etat de droit,²⁴¹ la fonction relationnelle de la doctrine administrative fiscale s'exprime en premier lieu en matière de communication et en second lieu en matière de dialogue fiscal.

Sous-section 1 : En matière de communication

²³⁸Jacques Chevallier, Les interprètes du droit, Op.cit. 259 et 282.

²³⁹ Ibid.

²⁴⁰Frédéric Rolland, L'interprétation juridique administrative et la théorie réaliste de l'interprétation, Op.cit. P. 343-354.

²⁴¹Bernard Castagnède, La politique fiscale, Presses Universitaires de France, Paris, 2008, P. 3.

Dans le cadre de l'organisation et le fonctionnement de l'administration fiscale, la doctrine administrative intervient, de manière massive et continue, au niveau interne, sur la base du pouvoir hiérarchique, dans l'objectif de maintenir l'ordre interne administratif, le rôle administratif de la doctrine de l'administration fiscale en sa qualité de véritable moyen de fonctionnement, révèle que celle-ci constitue un instrument de communication fondamental, que ce soit à l'intérieur ou à l'extérieur de l'administration fiscale.

La mise en œuvre uniforme de la norme fiscale qui se base sur la pratique de l'interprétation administrative fiscale, ne peut être atteinte sans la transmission de la doctrine administrative fiscale à ses destinataires, à l'intérieur et à l'extérieur de l'administration fiscale,²⁴² en effet, l'uniformité de l'application du droit fiscal « ne peut être réalisée que si les différents protagonistes, agents de l'administration et contribuables, se conforment à l'information communiquée par l'administration au moyen de la doctrine administrative ».²⁴³

La doctrine administrative fiscale est un instrument à vocation interne, étant « la reprise et la paraphrase de la loi » qui se destine aux services fiscaux et aux agents administratifs qui ne connaissent, souvent, la loi fiscale qu'au moyen de cette doctrine,²⁴⁴ afin que ceux-ci puissent assurer une application facile et uniforme de la norme fiscale qui leur est interprétée et commentée pour la rendre plus claire et compréhensible, ainsi, la nature pédagogique de la doctrine l'impose sur le plan interne sur la base du pouvoir hiérarchique.²⁴⁵

En sa qualité de moyen de communication, la doctrine de l'administration fiscale transmet des informations de nature fiscale pour une large destination, ce processus de communication se distingue de la communication administrative classique, puisqu'il ne s'agit pas d'un processus neutre qui se limite à la simple transmission des informations, mais d'un processus complexe qui possède une multitude de caractéristiques et d'objectifs,²⁴⁶ à ce titre, la communication administrative en matière fiscale participe à la cohésion de l'action administrative.

On constate que la « communication administrative fiscale » se divise en deux catégories, la communication principale, qui se pratique à l'intérieur de l'administration fiscale pour les services fiscaux et des agents administratifs, il s'agit de la communication « interne » de la doctrine qui forme un instrument de fonctionnement administratif fondamental, ainsi que la

²⁴²Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 21.

²⁴³ Ibid.

²⁴⁴ Bernard Plagnet, Existe-t-il vraiment une doctrine de l'administration fiscale ?, Revue de droit fiscal, N° 24, 2006, P. 1170.

²⁴⁵ Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, Droit fiscal général, Op.cit. P. 42.

²⁴⁶Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 257.

communication secondaire, qui se pratique à l'extérieur de l'administration fiscale pour les contribuables, il s'agit de la communication « externe » de la doctrine qui forme un élément important dans les relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

La communication interne de la doctrine administrative fiscale s'impose, de façon naturelle, comme la communication majeure dans le domaine, en raison de sa vocation et de son poids dans le fonctionnement administratif, toutefois, la communication externe de la doctrine administrative fiscale est également vitale, en raison de son rôle déterminant dans la qualité des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, par ailleurs, cette dernière permet aux contribuables de prendre connaissance de la doctrine.

La communication administrative fiscale manifeste, en premier lieu, le caractère pédagogique de la doctrine administrative fiscale, ainsi, la communication administrative fiscale structure et organise, aussi bien, le travail de l'agent de l'administration fiscale que la discussion entre celui-ci et le contribuable, notamment, grâce à la communication de l'interprétation administrative fiscale qui permet d'éviter les éventuelles divergences du sens de la norme fiscale, ce qui confirme le rôle important de ce caractère pédagogique.²⁴⁷

La communication administrative fiscale manifeste, en second lieu, le caractère hiérarchique de la doctrine administrative fiscale, ainsi, la communication administrative fiscale se base sur le pouvoir hiérarchique au sein l'administration fiscale, avec les services centraux comme source de la doctrine à destination des services extérieurs pour son application, ce qui indique, clairement, la pyramide hiérarchique en place et démontre la volonté de l'administration centrale d'affirmer son pouvoir hiérarchique sur les services décentralisés.²⁴⁸

La communication administrative fiscale possède un intérêt considérable sur le plan pratique et se distingue par deux caractéristiques importantes dans son contenu, une caractéristique impérative qui se base sur l'utilisation d'un langage juridique ainsi qu'une caractéristique technique qui se base sur l'utilisation d'un langage technique, ainsi, la communication de la doctrine de l'administration fiscale permet à celle-ci d'acquérir une position avantageuse avec ses destinataires et constitue une véritable « mise en condition » de ses interlocuteurs.²⁴⁹

En effet, la communication administrative fiscale utilise, de façon méthodique, un vocabulaire et une terminologie juridique, proche de ceux employés par le législateur dans les textes

²⁴⁷OualidGadhoul, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 228.

²⁴⁸Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 329-340.

²⁴⁹Ibid. P. 257-258.

juridiques, cette pratique crée une véritable confusion entre le législateur et l'administration fiscale, renforce le caractère impératif de la doctrine de l'administration fiscale et donne une qualité juridique, du moins en apparence, à cette dernière, l'emploi du « langage du droit » consolide, alors, l'assise juridique de cette doctrine auprès de ses destinataires.²⁵⁰

Ce phénomène est accentué par certains éléments de langage utilisés par l'administration fiscale et communs à ceux utilisés par le législateur dans la loi, comme l'usage d'une forme rédactionnelle et syntaxique avec un caractère intemporelle et impersonnelle, l'emploi d'une stylistique législative avec reprise directe ou indirecte des textes fiscaux, l'utilisation de la technique du monologue législatif ou le renvoi constant aux textes juridiques, le bénéfice de ce « maquillage juridique » est considérable pour la doctrine administrative fiscale, qui va pouvoir développer un « discours autonome » et fusionner avec le texte interprété.²⁵¹

La vocation interne de la communication administrative fiscale implique que celle-ci s'adresse, d'abord, à des interlocuteurs qui maîtrisent le langage de la doctrine et son vocabulaire juridique et technique, cependant, ceci peut compliquer la compréhension de la doctrine par des interlocuteurs indirects et non-initiés comme les contribuables, et diminue l'intérêt de la communication « externe » de cette dernière, cela dit, les contribuables épaulés par des professionnels en matière fiscale peuvent sortir de cette impasse.²⁵²

De même, la communication administrative fiscale emploie, de manière forte, un vocabulaire technique inhérent à la matière fiscale, le caractère technique de la doctrine consacre une véritable spécialisation de celle-ci et exprime les objectifs poursuivis par l'administration fiscale, en outre, dans le cadre de l'application et de l'interprétation de la norme fiscale, la doctrine peut être, elle-même, considérée comme une norme technique, vu la finalité technique du droit fiscal et la technicité nécessaire à l'application de la loi fiscale.²⁵³

La compréhension du langage spécialisé de la doctrine administrative fiscale nécessite un minimum de connaissance en matière fiscale, ainsi, l'aspect juridico-technique de la doctrine et la vocation interne de sa communication limite la sphère de maîtrise de la doctrine aux « spécialistes », à savoir, les agents de l'administration fiscale, ainsi, la communication

²⁵⁰ Laurence Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, Op.cit. P. 258-259.

²⁵¹ *Ibid.* P. 265-278.

²⁵² *Ibid.* P. 261.

²⁵³ *Ibid.* P. 280-294.

administrative fiscale consacre une inégalité entre les destinataires initiés et non-initiés à son langage et révèle une distinction entre des spécialistes et des non spécialistes.²⁵⁴

Le double caractère juridico-technique de la doctrine administrative fiscale fait apparaître une « communauté de langage », qui regroupe des personnes, ne faisant pas nécessairement partie de l'administration fiscale, qui sont capables de comprendre et de maîtriser cette doctrine, il va sans dire que ce n'est pas le cas de la majorité des contribuables qui sera tout simplement soumise au discours de la doctrine,²⁵⁵ en conséquence, la doctrine de l'administration fiscale peut vite être hors de portée de compréhension pour les simples contribuables.

La communication administrative fiscale peut bénéficier d'un important dispositif de publication comme c'est le cas en France, où la doctrine administrative fiscale fait l'objet d'une publication formelle dans le Bulletin officiel des finances publiques-impôts (BOFiP-Impôts), dans ce cas, la communication de la doctrine est consacrée par le droit fiscal et trouve un fondement juridique en plus de son intérêt pratique initial, puisque seule la doctrine publiée peut être opposable pour les contribuables, faute de quoi, la doctrine est considérée comme non applicable et sans objet, comme le confirme le Conseil d'Etat français.²⁵⁶

Le Bulletin officiel des finances publiques-impôts en France constitue une base documentaire administrative consolidée, opposable et publiée sur Internet,²⁵⁷ cette base documentaire assure la diffusion de la doctrine administrative fiscale et contient, notamment, les interprétations et les commentaires administratifs des dispositions législatives et réglementaires de portée fiscale, les décisions de rescrit de portée générale, les réponses ministérielles innovantes ainsi que les commentaires administratifs des décisions de jurisprudence.²⁵⁸

En Algérie, la communication de la doctrine administrative fiscale se limite à son intérêt pratique original, celle-ci elle est assurée, notamment, par la direction de la communication, une direction centrale de la DGI qui s'occupe de la communication en général, aussi bien, interne à destination des agents l'administration fiscale qu'externe à destination des contribuables, dans ce cadre, la direction de la communication est liée, de manière forte, à l'aspect communicationnel relatif à la doctrine administrative fiscale.

²⁵⁴ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 294-300.

²⁵⁵ Ibid.

²⁵⁶ CE, Arrêt du 27/02/2013, N° 357537.

²⁵⁷ Jocelyn Pierre, Mettre en ligne du droit : l'expérience BOFiP-Impôts, des réponses informatiques à des questions juridiques, Op.cit.

²⁵⁸ Ministère de l'Economie (France), BOFiP-Impôts, la documentation fiscale en ligne, 2017, Disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/bofip-impots-documentation-fiscale-en-ligne>.

La direction de la communication est chargée d'étudier et de prendre les mesures appropriées pour améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables et de veiller à leur mise en œuvre effective par les services, d'élaborer et de diffuser les documents tendant à la vulgarisation de la législation et de la réglementation fiscales, en direction des citoyens et des personnels de la DGI et d'élaborer et de diffuser les informations et avis, en direction des contribuables, relatifs à leurs droits et obligations en matière fiscale.²⁵⁹

La communication externe de la doctrine administrative fiscale pratiquée par la DGI se fait de manière classique au sein des services fiscaux et de manière virtuelle au niveau du site web de la DGI, cette dernière méthode prend d'avantage en compte de l'évolution des technologies de l'information et de la communication (TIC) et permet aux contribuables algériens de prendre connaissance des mesures administratives fiscales les plus récentes.

Cependant, la DGI reconnaît que le fonds documentaire mis en ligne en rapport avec la doctrine administrative fiscale est insuffisant et que l'effort de communication de la part de l'administration fiscale avec les contribuables en général est insuffisant, à ce titre, la DGI recommande le renforcement de l'action de communication et l'enrichissement des supports informationnels par un recours accru aux nouveaux modes de communication de masse.²⁶⁰

En effet, on constate que la vocation interne de la doctrine administrative fiscale marginalise fortement la communication externe de celle-ci en Algérie, en effet, la communication externe de la doctrine est le parent pauvre de la communication administrative fiscale en Algérie, en raison de la présence d'une administration fiscale particulièrement bureaucratique qui préfère, de manière habituelle, réserver sa doctrine pour elle seule, certains agents refusant même de la communiquer aux tiers sous le prétexte que c'est des documents internes.

A ce titre, la communication externe de la doctrine administrative fiscale demeure limitée dans le système fiscal algérien en dépit de la volonté exprimée par l'administration fiscale d'améliorer la communication avec les contribuables, beaucoup de circulaires, instructions et notes de services en matière fiscale n'étant pas publiées par l'administration et mises à la disposition du public, alors que de telles mesures administratives peuvent être importantes et comporter l'interprétation administrative des dispositions fiscales.²⁶¹

²⁵⁹ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

²⁶⁰ DGI, Assises nationales sur la réforme fiscale, Op.cit. P. 18 et 23.

²⁶¹ Bachir YellesChaouche, La gouvernance fiscale, le statut du contribuable face au pouvoir fiscal, Revue Droit, société et pouvoir, N° 03, 2014, P. 10.

In fine, la politique de communication de l'administration fiscale semble, en conséquence, d'avantage, tournée vers l'aide aux contribuables pour remplir leurs obligations fiscales, afin de mobiliser le maximum de ressources fiscales dans le seul intérêt du trésor public,²⁶² ainsi, la communication externe de la doctrine administrative fiscale demeure mineure et une grande partie de celle-ci reste en dehors de la portée des contribuables algériens, qui sont, de cette manière, mis à l'écart et se retrouvent dans une insécurité juridique.

Néanmoins, on peut constater récemment des efforts importants de l'administration fiscale dans le domaine, à ce titre, on peut notamment citer la publication régulière de recueils des circulaires d'application pour chaque loi de finance sur le site web de la DGI depuis 2018.

Le législateur algérien reconnaît la communication des mesures administratives au public comme une obligation de l'administration, ainsi, le Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés indique que l'administration est tenue d'informer les administrés sur les règlements et mesures qu'elle édicte, avec tout support approprié de diffusion et d'information à cet effet, de même, sous réserve de la réglementation sur les informations classées et protégées par le secret professionnel, les administrés peuvent accéder aux documents administratifs.²⁶³

Ainsi, le législateur algérien est sans équivoque sur le devoir de communication de l'administration au public et le droit à l'information des administrés relatif aux mesures administratives, par ailleurs, le Décret présidentiel N° 88-131 précise que les fonctionnaires ne doivent, sous aucun prétexte, notamment, faire obstacle à l'accès aux documents administratifs lorsqu'il est autorisé, tout manquement intentionnel à une telle obligation pouvant entraîner, pour son auteur, l'application d'une sanction administrative.²⁶⁴

Par ailleurs, les services fiscaux destinataires de la doctrine administrative sont, tout le temps, instruits de leur assurer une large diffusion, puisque les mesures administratives se terminent, très souvent, par la formule : Vous voudrez bien assurer une large diffusion de la présente Circulaire/Instruction/note, même s'il reste à savoir si cette diffusion est strictement interne et

²⁶² Bachir YellesChaouche, La gouvernance fiscale, le statut du contribuable face au pouvoir fiscal, Op.cit. P. 10.

²⁶³ Articles 8 et 10, Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés, Journal Officiel N° 27 du 06/07/1988.

²⁶⁴ Article 30, Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés, Op.cit.

concerne seulement les services et les agents administratifs, ou si elle concerne, également, les contribuables, cette seconde possibilité semble, en tout cas, peu probable.²⁶⁵

Enfin, il faut noter que le règlement interne de l'administration fiscale en matière de communication externe de la doctrine administrative est bien flou, en effet, la DGI considère que ses fonctionnaires sont tenus à l'obligation de satisfaire aux demandes d'information du public sans évoquer sa doctrine dans ce cadre sauf pour la documentation fiscale, tout en conditionnant l'exercice de ce devoir d'information avec le respect des règles de la discrétion professionnelle, les fonctionnaires étant dans l'obligation d'observer celle-ci.²⁶⁶

Le manque de communication externe de la doctrine administrative fiscale en Algérie n'est pas sans conséquences sur le plan juridique, puisque les contribuables et les entreprises qui peuvent se permettre de bénéficier de l'expertise fiscale se tiennent, de manière optimale, au courant de la norme et de la doctrine administrative fiscale, notamment, par les procédures de veille fiscale, contrairement aux simples contribuables qui ne peuvent pas s'offrir un tel luxe, ce qui met à mal le principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt.

Sous-section 2 : En matière de dialogue fiscal

La relation entre l'administration fiscale et les contribuables est connue au sein du droit fiscal comme étant particulièrement inégale et antagonique, il s'agit d'un rapport inhérent à la matière fiscale qui fige les relations entre les deux parties, en consacrant l'administration fiscale comme la partie puissante et le contribuable comme la partie faible,²⁶⁷ le dialogue dit « fiscal » permet d'adoucir cet antagonisme classique entre le contribuable et l'administration, c'est dans ce cadre qu'intervient la doctrine administrative fiscale.

La doctrine administrative fiscale est un paramètre important dans le dialogue fiscal et la relation entre l'administration et les contribuables en général, sur lequel s'appuie celle-ci pour réaliser ses objectifs dans ce domaine, à ce titre, c'est un outil pratique pour l'administration fiscale pour « gérer » sa relation avec les contribuables et réguler l'échange qui va naître de ce

²⁶⁵Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 279.

²⁶⁶ Direction générale des impôts (Algérie), Guide de déontologie des fonctionnaires de la DGI, 2009, P. 21, 22 et 34.

²⁶⁷Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 397.

rapport, à savoir, un dialogue fiscal relativement fragile qui est entretenu, de manière délicate, par la doctrine, et manifeste, également, la fonction relationnelle de cette dernière.²⁶⁸

La position de la doctrine administrative dans le fonctionnement de l'administration fiscale lui accorde une place importante dans l'échange entre celle-ci et les contribuables, et lui permet de poser les bases du dialogue qui va avoir lieu entre les deux parties, grâce à cette action, l'administration fiscale peut, alors, intégrer les interlocuteurs de la doctrine et du dialogue fiscal dans le système fiscal, au moyen d'un processus actif dit de « socialisation », qui révèle une autre part de la gouvernance administrative en matière fiscale.²⁶⁹

L'action de la doctrine administrative sur le dialogue fiscal est vaste en raison de sa position essentielle dans le fonctionnement de l'administration fiscale, qui lui accorde une place importante dans l'échange entre cette administration et les contribuables, et lui permet de poser les bases du dialogue qui va avoir lieu entre les deux parties, ainsi, grâce à cette action, l'administration fiscale peut intégrer les interlocuteurs de la doctrine et d'un tel dialogue dans le système fiscal, au moyen d'un processus actif dit de « socialisation ».²⁷⁰

Ce processus de socialisation, concerne, en premier lieu, les agents de l'administration fiscale, en effet, en tant qu'expression du pouvoir hiérarchique, la doctrine administrative fiscale exerce une socialisation poussée de l'agent administratif, dans ce cadre, celle-ci est un moyen décisif de cohésion de l'administration et offre aux agents administratifs une référence pour pouvoir agir dans le cadre des textes juridiques et des objectifs poursuivis, ceux-ci vont, alors, pouvoir légitimer et maîtriser leur actions pour adhérer et intégrer le système fiscal.²⁷¹

La doctrine administrative fiscale n'est pas un simple outil de communication mais participe à l'apprentissage et à la transmission d'un ensemble de règles qui inscrivent l'agent dans les objectifs poursuivis, la doctrine comme un code commun, permet à l'administration fiscale de soumettre son personnel à une socialisation importante et nécessaire pour sa propre cohésion, elle lui permet, aussi, d'asseoir son autorité hiérarchique sur les subordonnés, de garder la cohérence de sa chaîne de commandement et de développer sa propre autonomie.²⁷²

Avec les contribuables, la doctrine administrative fiscale entretient une relation atypique et représente, en même temps, le fondement et la limite du dialogue qu'ils vont entretenir avec

²⁶⁸Laurence Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, Op.cit. P. 341 et 406.

²⁶⁹Ibid. P. 341.

²⁷⁰ Ibid.

²⁷¹ Ibid. P. 342-364.

²⁷²Ibid. P. 349-357.

l'administration fiscale,²⁷³ dans ce cadre, la doctrine est présente dans toutes les relations avec l'administration et permet d'intégrer le contribuable dans le système fiscal en tant que partie qui se situe à l'extérieur de l'administration, l'objectif poursuivi étant d'entretenir avec celui-ci un rapport plus axé sur la collaboration et moins marqué par l'antagonisme.²⁷⁴

La socialisation du contribuable opérée par la doctrine administrative fiscale peut se faire, car celle-ci est présente dans toutes les étapes du processus fiscal, le contribuable subit, alors, tout le temps la doctrine, y compris, dans les sujets qui le concerne, de façon personnelle, de cette manière, la doctrine s'impose *de facto* et non *de jure* aux contribuables et s'immisce par sa présence dans tous les points qui les touchent directement, notamment, dans le cadre des obligations et des procédures fiscales (assiette, liquidation, recouvrement ...).²⁷⁵

L'action de socialisation du contribuable trouve ses limites dans la volonté d'échapper à l'impôt, en effet, la recherche du contribuable à éluder l'impôt et à se soustraire de ses obligations fiscales, notamment, par l'intermédiaire de l'utilisation de la loi fiscale et de la doctrine administrative fiscale, marque la limite du consentement à l'impôt du contribuable et sa sortie du système fiscal, dans ce cadre, le développement de la doctrine peut profiter à une telle recherche du contribuable qui va se baser sur cette doctrine.²⁷⁶

En effet, les stratégies d'optimisation et de fraude fiscale peuvent s'appuyer sur la doctrine administrative fiscale, cependant, si la fraude sort complètement le contribuable de la légalité, l'optimisation dévoile, au contraire, une « habileté fiscale » du contribuable qui répond à la complexité du droit fiscal et utilise ce système à son profit, cette habileté fiscale indique un haut degré d'intégration du contribuable dans le système fiscal, même si elle ne débouche pas sur une soumission totale à ce système mais à une utilisation active de celui-ci.²⁷⁷

En outre, le processus de la socialisation du contribuable exercé par la doctrine administrative fiscale concerne, également, la participation au processus fiscal, ainsi, le contribuable peut participer, de manière indirecte, à la production de cette doctrine, notamment, dans le cadre des procédures de demandes d'éclaircissement des contribuables et de questions aux parlementaires en matière fiscale, qui permettent d'interroger l'administration.²⁷⁸

²⁷³Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 367.

²⁷⁴Philippe Marchessou, L'interprétation des textes fiscaux, Op.cit, P. 44.

²⁷⁵Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 367-369.

²⁷⁶ Ibid. P. 375.

²⁷⁷Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 378-394.

²⁷⁸ Ibid.

Notons que le détournement de la loi fiscale pour échapper ou diminuer l'impôt est proscrit par le législateur dans le droit fiscal, y compris en Algérie, avec la procédure de l'abus de droit fiscal qui permet à l'administration de remettre en cause les actes qualifiés d'actes constitutifs d'un abus de droit par celle-ci et de leur restituer leur véritable caractère,²⁷⁹ en revanche, la jurisprudence fiscale française considère que cette procédure ne concerne pas la doctrine administrative fiscale, puisque celle-ci n'est pas du droit dont on pourrait abuser (CE, Arrêts du 08/04/1998, N° 189180 et N° 190556, *Fonds turbo*).²⁸⁰

L'action de socialisation des contribuables trouve, également, ses limites dans la relation classique inégale entre les deux parties du dialogue fiscal, ainsi, celui-ci se trouve limité par la doctrine administrative qui participe à l'antagonisme entre le contribuable et l'administration et accroît ce rapport inégal en faveur de cette dernière, les actions poursuivies par la doctrine ne pouvant pas changer un rapport inégal par défaut, par ailleurs, ce rapport déséquilibré est difficile à réformer malgré les interventions de l'administration et du législateur.²⁸¹

Si la doctrine de l'administration fiscale participe à une « distanciation » avec les contribuables, les spécificités de celle-ci, notamment, son rôle pédagogique, exerce des effets positifs pour les contribuables en permettant de les assister et de les guider en matière fiscale, cette fonction « didactique » de la doctrine renforce la prédominance de l'interprétation administrative fiscale et améliore l'image de l'administration auprès des contribuables, même si l'aspect technique de la doctrine consacre, encore, une relation inégale.²⁸²

La complexité de la matière fiscale handicape le dialogue fiscal et accroît l'inégalité de la relation entre les contribuables et l'administration fiscale, cependant, le service public assuré par l'interprétation administrative fiscale permet d'atténuer ce phénomène et de limiter l'antagonisme classique entre les deux parties, cependant, cet apport est insuffisant et ne suffit pas l'Etat de droit contemporain, où l'administration doit se développer dans le cadre du droit et où les contribuables doivent être considérés comme de vrais usagers.

La doctrine administrative fiscale participe à la complexification et l'inintelligibilité de la norme fiscale, à travers le nombre conséquent des mesures administratives pouvant être édictées pour un seul texte fiscal et le langage spécifique et très spécialisé employé par ces mesures, les contribuables ressentent bien ces « effets secondaires » de la doctrine, ce qui

²⁷⁹ Article 19 bis, Code des procédures fiscales, 2022.

²⁸⁰ CE, Arrêts du 08/04/1998, Fonds turbo, N° 189180 et N° 190556.

²⁸¹ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit, P. 397-405.

²⁸² Ibid. P. 426-431.

brouille les rapports avec l'administration fiscale et détériore le consentement à l'impôt, avec toutes les conséquences possibles dans ce cas, notamment, la fraude fiscale.²⁸³

L'action de la doctrine administrative fiscale en matière de dialogue fiscal couvre, aussi, le thème de l'amélioration des rapports avec les contribuables, qui constitue une préoccupation majeure de la fiscalité moderne et un paramètre important de la politique fiscale, présentant plusieurs bénéfices sur le plan socio-économique et juridique avec le renforcement du principe du consentement à l'impôt et la limitation de la fraude fiscale, dorénavant, la position d'infériorité de l'usager de l'administration fiscale moderne doit être minimisée.²⁸⁴

La fiscalité contemporaine implique que le système fiscal ne peut être modernisé, et que la bonne gouvernance fiscale ne peut être atteinte, sans améliorer le dialogue fiscal et les relations avec les contribuables, c'est pourquoi, l'administration, confinée jusque-là dans des missions traditionnelles d'assiette, de recouvrement et de contrôle, doit, désormais intégrer la dimension « relations publiques » dans ses pratiques et ses échanges avec le public.²⁸⁵

La doctrine administrative fiscale participe, de manière active, au processus de l'amélioration des relations avec les contribuables, notamment, en permettant d'organiser les services fiscaux et les agents administratifs dans ce domaine, on peut citer dans ce cadre, la note N° 144/MF/DGI/SP/96 relative à l'amélioration des relations administration-citoyens, la note N° 580/MF/DGI/DLF relative aux nouvelles règles et procédures d'amélioration des relations administration-usagers et l'instruction générale N° 01 sur le référentiel qualité de service.

Par ailleurs, la recherche de l'amélioration de l'acceptation de l'impôt et du développement du civisme fiscal, a permis d'introduire de nombreuses réformes importantes en matière de relations avec les contribuables au sein de la DGI, des réformes impossible à mettre en œuvre sans le concours de la doctrine de l'administration fiscale, on peut citer à ce titre, le guichet fiscal unique, le référentiel de qualité de service, la dématérialisation et la simplification des procédures fiscales, les dispositifs contractuels, le rescrit fiscal ...²⁸⁶

En outre, la doctrine administrative fiscale joue un rôle essentiel par rapport à la déontologie, le respect des règles déontologiques par les agents administratifs ayant un impact confirmé sur

²⁸³Cour des comptes (France), Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, Rapport, La documentation française, Paris, 2012, P. 29-30.

²⁸⁴Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 397-405.

²⁸⁵ DGI, Instruction générale N° 01 du 07/06/2012 sur le Référentiel Qualité de Service, P. 3.

²⁸⁶Yanat Abdelmadjid, Un état actuel des relations administration fiscale-contribuables, Les Annales de l'université d'Alger1, N° 29, Tome II, 2016, P. 23-31.

le dialogue fiscal, ainsi, on peut citer la circulaire N° 002 MF/DGI et la note N° 109/MF/DG relatives à la dynamisation de la lutte contre la corruption, la note N° 464/MF/DGI/DG relative à la moralisation du personnel de l'administration fiscale, l'instruction N° 580/MF/DGI/DLF relative à l'amélioration des relations entre les usagers et l'administration fiscale, en plus de la diffusion de valeurs éthiques dans diverses mesures.²⁸⁷

Enfin, la doctrine administrative fiscale peut, elle-même, faire l'objet d'un dialogue fiscal, ainsi, l'administration fiscale française met, parfois, en ligne des « projets d'instructions », la procédure permet d'exposer certaines instructions pour une consultation publique et ouverte, à destination des contribuables qui pourront exprimer leur avis sur l'instruction en question, ce qui peut modifier le texte initial de l'instruction proposé par l'administration fiscale.²⁸⁸

Une telle procédure qui permet de faire participer les contribuables, de manière directe, dans l'élaboration de la doctrine de l'administration fiscale, constitue une pratique innovante dans le droit fiscal et elle est appréciée par le public, notamment par les opérateurs économiques, le bénéfice de cette pratique sur le dialogue fiscal est, alors, tout à fait remarquable.²⁸⁹

L'impact de la doctrine administrative fiscale sur le dialogue fiscal est vaste et se développe en fonction de l'importance que prend celle-ci dans le droit et le système fiscal, la fonction relationnelle de cette doctrine est, ainsi, appelée à prendre de plus en plus de poids, même si elle reste relativement méconnue et peu étudiée, en outre, certains éléments proches de la doctrine, comme la procédure du rescrit fiscal, participent au dialogue fiscal et à l'amélioration des relations avec les contribuables, les procédures de « bilatéralisation » contribuant activement à pacifier ces relations et à développer le civisme fiscal.²⁹⁰

La communication externe de la doctrine administrative fiscale constitue, également, un élément important du dialogue fiscal et de l'amélioration des relations avec les contribuables, la connaissance de la loi fiscale étant liée, de façon forte, à l'accessibilité à cette doctrine, c'est le droit pour le contribuable d'être informé sur l'interprétation administrative de la norme fiscale et, par conséquent, sur l'application qui lui sera faite de cette norme, ainsi,

²⁸⁷ Direction générale des Impôts (Algérie), La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 49, 2011, P. 2-4.

²⁸⁸ Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, Op.cit. P. 85.

²⁸⁹ Ibid.

²⁹⁰ Yanat Abdelmadjid, Un état actuel des relations administration fiscale-contribuables, Op.cit. P. 28-29.

tout document de la doctrine relatif à un texte et à ses modalités d'application devrait, en principe, faire l'objet d'une publication pour éclairer les contribuables.²⁹¹

Ainsi, il est nécessaire de développer la communication externe de la doctrine administrative fiscale, qui forme un aspect des relations entre les deux parties du dialogue fiscal souvent négligé, comme c'est notamment le cas en Algérie, où l'accessibilité de la doctrine au public reste limitée malgré les réformes engagées, par ailleurs, pour répondre aux besoins des contribuables en matière de documentation fiscale, plusieurs dispositifs sont mis en place comme la charte du contribuable qui constitue un document pratique en matière de dialogue fiscal, même si celui-ci ne fait pas partie formellement de la doctrine administrative.

Chapitre II : La problématique juridique de la doctrine administrative fiscale

Forte d'une importance considérable, la doctrine de l'administration fiscale tient une place prépondérante au sein du droit et du système fiscal, et s'arroge un véritable pouvoir normatif qui ne porte pas son nom se basant, notamment, sur la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale, ce qui est relativement loin de la place initiale de ce phénomène administratif qui est censé « seulement » rendre les textes fiscaux plus compréhensibles et intelligibles et participer à la leur mise en œuvre sur le terrain.²⁹²

Toutefois, contrairement au plan pratique, la doctrine administrative fiscale semble avoir ses limites sur le plan juridique, puisque l'étude de celle-ci indique, de manière immanquable, plusieurs problèmes de droit qui lui sont spécifiques et qui sont bien importants, cette situation a été identifiée depuis longtemps par la doctrine classique qui estime, notamment, que « la place occupée par la doctrine administrative fiscale en droit fiscal n'est pas sans poser d'importantes questions théoriques aujourd'hui encore non résolues ».²⁹³

Ainsi, il existe une vraie problématique juridique relative à la doctrine de l'administration fiscale, qui détient une place importante au sein du droit fiscal en raison des questions et des enjeux qu'elle comprend, et concerne aussi bien cette pratique administrative elle-même en particulier que les conséquences potentielles dans le champ du droit, cette problématique

²⁹¹Conseil d'Etat (France), Sécurité juridique et complexité du droit, Rapport, La documentation française, Paris, 2006, P. 332.

²⁹²SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 50 et 52.

²⁹³ Vanessa Barbe, L'essentiel de l'introduction au système fiscal français, 3ème édition, Gualino, Paris, 2015, P. 56.

juridique se manifeste, en premier lieu, par rapport au statut juridique de cette doctrine administrative et en second lieu, par rapport au risque juridique relatif à celle-ci.

Section 1 : Le statut juridique de la doctrine administrative fiscale

L'étude de la doctrine administrative fiscale pose, de manière insistante, la question de son statut juridique, puisqu'il n'est pas possible de bien identifier ce phénomène administratif sans le situer sur le plan juridique, ainsi, il est indispensable d'examiner la position de ce dernier dans le cadre du droit et de discerner la vraie place qu'il occupe au sein du droit fiscal, notamment, après avoir constaté l'ampleur de la portée de celui-ci sur le plan pratique, dans l'objectif de prendre une vue générale et équilibrée sur un tel phénomène.

En dépit de sa qualité d'instrument d'action privilégié de l'administration fiscale et de sa large portée indispensable dans le système fiscal, la doctrine de l'administration fiscale pose problème sur le plan juridique en raison des « interactions » qui existent entre celle-ci et la pratique fiscale d'un côté et le droit fiscal d'un autre côté, cette situation qui caractérise par ailleurs ce phénomène administratif est à l'origine d'une vague d'interrogations sur le plan juridique théorique, notamment, de la part de la doctrine classique.

Le statut juridique de la doctrine de l'administration fiscale rassemble l'essentiel de ces interrogations, notamment, la question de la place de celle-ci au sein du droit fiscal, qui va révéler une confrontation entre la logique théorique du droit et le dogme juridique abstrait d'un côté, et la pratique effective du droit et les nécessités du service public d'un autre côté, le statut juridique de la doctrine administrative fiscale peut être distingué, en premier lieu, par rapport à la valeur juridique, et en second lieu, par rapport au caractère non contraignant.

Sous-section 1 : Par rapport à la valeur juridique

La valeur juridique est une question qui se pose, de manière récurrente, pour l'ensemble des règles et objets qui ne font pas partie du corpus juridique classique, à savoir, les textes juridiques traditionnels et connus à l'image de la loi, cette valeur dite juridique permet, ainsi, de situer celles-ci au sein du système juridique et de distinguer le droit du non droit, la valeur juridique de la doctrine administrative fiscale peut être approchée, notamment, par la distinction de son fondement juridique et de son statut comme de source du droit.

Dans le droit fiscal algérien, le fondement juridique de la doctrine administrative fiscale est l'article 5 du nouveau Décret exécutif N° 21-252 qui donne la compétence de l'interprétation

de la législation fiscale pour certaines sous-directions de la DLRF,²⁹⁴ ainsi que l'article 5 de l'ancien Décret exécutif N° 07-364 qui charge une sous-direction de la DLRF d'étudier, d'élaborer et de proposer tous textes, circulaires et notes d'application se rapportant à la législation et à la réglementation fiscales ou ayant un rapport avec celles-ci.²⁹⁵

A ce titre, avant 2021, la doctrine administrative fiscale en Algérie ne possédait pas une base juridique claire, puisque aucun texte ne conférait à l'administration fiscale une quelconque compétence pour interpréter la loi fiscale, le législateur ne prévoyant pas, explicitement, la compétence des directions centrales de la DGI pour l'interprétation de la loi fiscale, qui constitue la base de la doctrine de l'administration fiscale, et se contentant, seulement, de charger celle-ci de l'élaboration des mesures administratives en matière fiscale.

En conséquence, la base juridique de la doctrine administrative fiscale en Algérie pouvait être qualifiée de « sommaire », puisque le législateur traitait de celle-ci de manière indirecte, dans le cadre de l'élaboration des mesures administratives en matière fiscale, une telle base juridique était, ainsi, précaire, toutefois, le législateur algérien a rectifié, récemment, cette situation avec le nouveau Décret exécutif N° 21-252, qui octroie, de façon distincte, la compétence de l'interprétation de la législation fiscale pour l'administration fiscale.

De cette manière, le nouveau Décret exécutif N° 21-252 constitue une reconnaissance juridique de la doctrine administrative fiscale, puisque le législateur admet pour la première fois la pratique de l'interprétation administrative de la norme fiscale, même si le législateur ne fait que reconnaître une pratique historique de l'administration fiscale, ainsi, le législateur agréé, désormais, de manière claire, la doctrine de l'administration fiscale et le fondement juridique de celle-ci est, dorénavant, solide, contrairement au passé.

La reconnaissance juridique récente de la doctrine administrative fiscale en Algérie remet le droit fiscal algérien au niveau dans la matière, notamment, par rapport à la situation dans les autres pays, dans ce cadre, on peut citer l'administration fiscale marocaine chargée d'élaborer les notes circulaires d'application relatives aux textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal et d'étudier les questions de principe et de l'interprétation des dispositions fiscales.²⁹⁶

²⁹⁴ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

²⁹⁵ Article 5, Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007, Op.cit.

²⁹⁶ Article 8, Décret N° 2-07-995 du 23/10/2008 relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'économie et des finances (Maroc).

De même, on peut citer l'administration fiscale tunisienne chargée d'élaborer les notes communes relatives au commentaire de la législation fiscale,²⁹⁷ ainsi que l'administration fiscale française chargée d'élaborer les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité ainsi que les instructions générales interprétatives nécessaires à leur application.²⁹⁸

On observe que le traitement de la doctrine administrative fiscale par le législateur, que ce soit dans le droit fiscal national ou comparé, se fait toujours, de manière générale, dans le cadre des missions de l'administration fiscale et du service de la législation fiscale, une caractéristique qu'on retrouve chez l'ensemble des législations dans le domaine, même si certains législateurs vont plus loin en instituant un cadre juridique relatif à l'opposabilité de la doctrine de l'administration fiscale, comme c'est le cas en France ou en Tunisie.

Toutefois, il faut préciser qu'aucun législateur n'offre un statut juridique propre à la doctrine administrative fiscale, les différentes législations observées sur le sujet octroyant seulement une reconnaissance juridique à celle-ci qui justifie son existence sur le plan juridique, en effet, le législateur s'intéresse, au mieux, à la doctrine de l'administration fiscale pour établir son opposabilité pour les contribuables comme le législateur français, ou se contente de traiter celle-ci de façon globale dans le cadre des missions de l'administration fiscale comme le législateur algérien, qui reconnaît ce phénomène mais ne le consacre pas.

En effet, le législateur, y compris en Algérie, ne consacre pas la doctrine administrative fiscale sur le plan juridique, ne lui attribuant aucune force juridique dans le cadre des sources du droit fiscal ou la législation fiscale, cette situation entraîne de lourdes conséquences pour ce phénomène administratif puisqu'elle condamne celui-ci sur le plan juridique, avec une valeur juridique nulle et une non reconnaissance juridique, par ailleurs, la jurisprudence fiscale ne reconnaît pas non plus une valeur juridique à ce phénomène.

A ce titre, il convient de noter que le Conseil d'Etat français, à l'occasion de la complexe affaire des « Fonds turbo » (CE, Arrêt du 08/04/1998, N° 192539), a refusé de considérer l'abus de la doctrine administrative fiscale de la part des contribuables comme un abus de droit, dans l'objectif de redresser ceux-ci par l'administration fiscale,²⁹⁹ ainsi, la jurisprudence fiscale ne reconnaît pas l'exercice de la doctrine administrative comme celui du droit.

²⁹⁷Article 18, Décret N° 91-556 du 23/04/1991 portant organisation du ministère des finances (Tunisie).

²⁹⁸ Article 2, Décret N° 2008-310 du 03/04/2008 relatif à la direction générale des finances publiques (France).

²⁹⁹CE, Arrêts du 08/04/1998, Fonds turbo, N° 189180 et N° 190556.

De son côté, l'administration fiscale, ne dispose pas d'un pouvoir normatif juridique, que ce soit dans le domaine législatif ou réglementaire, ainsi, la doctrine administrative de cette dernière est exclue, de manière claire, du champ de la normativité, le pouvoir législatif en matière fiscale étant la propriété du Parlement,³⁰⁰ par ailleurs, le pouvoir réglementaire en général est du ressort du Président de la République et du Premier ministre.³⁰¹

En conséquence, l'administration fiscale ne peut prétendre à une quelconque compétence normative en matière fiscale, ce qui est confirmé par la doctrine fiscale qui considère sur cette base, la doctrine administrative fiscale comme du non droit et non comme du droit.³⁰²

L'un des critères principaux utilisés pour distinguer le droit est celui de l'autorité émettrice, ainsi, une règle qui possède un caractère normatif et une valeur juridique doit provenir de la part d'une autorité normative qui est prévue par les textes juridiques, notamment dans la constitution et les actes législatifs et réglementaires, ce qui consacre cette règle, de manière définitive, comme une disposition juridique qui détient une valeur juridique confirmée,³⁰³ cependant, ce n'est pas le cas de l'administration en général et de l'administration fiscale en particulier, ce qui ôte toute valeur juridique possible à la doctrine de celle-ci.

Dans un avis du Conseil d'Etat français, il a été estimé que la loi et la doctrine administrative ne peuvent, en aucun cas, être mises sur le même plan par rapport à la hiérarchie des normes et en tant que sources de droit, dans la mesure où il ne s'agit pas de « normes concurrentes » et que le législateur détient le monopole législatif en matière fiscale, par ailleurs, l'impôt peut être établi, seulement, sur la base de la loi et les mesures administratives ne peuvent fonder une imposition sur le plan juridique, ce qui explique le fait que l'examen de la situation du contribuable s'effectue, toujours d'abord au regard de la loi fiscale.³⁰⁴

En outre, contrairement aux dispositions juridiques qui font l'objet d'une publication officielle pour les porter à la connaissance des citoyens, ce qui constitue, également, un critère de distinction des règles juridiques, la doctrine administrative fiscale ne fait pas l'objet d'une publication officielle même si elle est diffusée en direction des contribuables.³⁰⁵

³⁰⁰ Articles 82 et 139, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

³⁰¹ Article 141, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

³⁰² Slim Besbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 49.

³⁰³ Oualid Gadhoum, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 130.

³⁰⁴ Ibid. P. 132 et 160.

³⁰⁵ Ibid. P. 133.

Avec l'absence d'un pouvoir normatif administratif, qu'il soit législatif ou réglementaire, il est bien difficile d'affirmer que la doctrine administrative, qu'elle soit générale ou fiscale, constitue une source de droit établie au même titre que la loi et le règlement,³⁰⁶

Toutefois, il est admis, de manière globale, que les expressions classiques de la doctrine administrative en général, c'est-à-dire, les mesures administratives dans le cadre des actes administratifs, font partie de la hiérarchie des normes même si elles se situent tout en bas de cette pyramide, après la Constitution, le bloc de conventionalité (traités et conventions internationales ratifiés), le bloc de légalité (lois organiques, lois ordinaires et ordonnances) et le bloc réglementaire (décrets présidentiels, décrets exécutifs et arrêtés).

La pyramide de la hiérarchie des normes en droit fiscal est constituée de sources juridiques formelles selon le principe de la légalité de l'impôt, qui commence par la constitution tout en haut et se termine par les règlements tout en bas, cependant, le droit fiscal possède une spécificité notoire puisqu'il complète cette pyramide avec une innovation ingénieuse qui est la doctrine administrative fiscale, une création « juridico-administrative » qui forme la bordure qui entoure la pyramide de la hiérarchie des normes en droit fiscal.

Dans ce cadre, le Professeur *YellesChaouche* estime, notamment, que la doctrine administrative fiscale constitue un « prolongement » de la fonction législative en matière fiscale, cependant, cette dernière doit être considérée avec précaution dans la mesure où l'administration fiscale ne dispose pas d'un pouvoir normatif.³⁰⁷

Si la valeur juridique de la doctrine administrative fiscale est absente, celle-ci est, néanmoins, confortée sur le plan juridique par son statut comme source du droit fiscal, ainsi, à côté des sources juridiques formelles classiques et communes aux branches de droit, la doctrine de l'administration fiscale constitue une source « infra juridique » du droit fiscal, cette source se distingue des sources juridiques classiques, notamment, par son absence de caractère juridique, ne devant, en principe, pas produire de nouvelles normes de droit.³⁰⁸

Dans le droit fiscal, les sources dites formelles sont identifiées par le système et leur validité ne souffre pas de doute, en revanche, les autres sources sont dites non formelles, puisqu'elles interviennent, de manière indirecte, dans la production de la norme juridique, tout en restant à

³⁰⁶WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 445.

³⁰⁷Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 280.

³⁰⁸Bachir YellesChaouche, Introduction au droit fiscal, Op.cit. P. 10-20.

la périphérie du système sans pouvoir prétendre l'intégrer,³⁰⁹ cela dit, de façon générale, la doctrine fiscale distingue seulement les sources formelles du droit fiscal et ignore les sources non formelles de celui-ci sur la base du principe de la légalité de l'impôt.

En matière fiscale, la doctrine administrative ne constitue, en dépit de son importance, qu'une source matérielle et non formelle du droit, ainsi, si la hiérarchie des normes en droit fiscal serait incomplète sans elle, la doctrine administrative fiscale ne constitue, en aucune manière, une source formelle du droit fiscal mais seulement une source non formelle et matérielle, puisqu'elle intervient, effectivement, dans la production de la norme juridique, de façon indirecte, en restant à la périphérie du système sans pouvoir intégrer celui-ci.³¹⁰

Cette situation particulière peut expliquer le traitement de la doctrine administrative en général dans la doctrine comme une hérésie et du non droit qui n'a pas sa place dans le système juridique,³¹¹ dans ce cadre, la doctrine administrative fiscale serait un « pseudo pouvoir réglementaire fiscal »,³¹² qui se prétend légal et participe de manière active à l'application de la norme fiscale, mais qui ne pourrait pas être reconnu sur le plan juridique entièrement et jouir de la valeur juridique qui va avec ce pouvoir réglementaire.

Le constat sur la valeur juridique de la doctrine administrative en général, y compris celle de l'administration fiscale est sans appel, « au mieux, elle est un pseudo pouvoir réglementaire, au pire, elle n'est que du non droit et n'a pas sa place dans le système juridique ». ³¹³

Ainsi, la doctrine administrative fiscale « nourrit une prétention normative, s'impose comme telle dans la pratique, mais ne saurait pourtant se voir reconnaître une telle portée juridique », ³¹⁴ ce qui fait apparaître, de manière crue, son absence de valeur juridique et le condamne sur ce point et sur le plan juridique dans son ensemble, à ce titre, la doctrine de l'administration fiscale ne serait, en réalité, que de l'« infra droit ».

In fine, la doctrine administrative fiscale ne relève pas de l'ordonnement juridique mais du « discours juridique », ³¹⁵ même si elle peut parvenir à s'imposer sur le plan juridique grâce à

³⁰⁹Valérie Vernerot, Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources, les sources non formelles du droit fiscal, Archives de philosophie du droit, N° 46, 2002, P. 142.

³¹⁰ Ibid.

³¹¹ Ibid. P.144.

³¹² Patrick Serlooten, Droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 13^{ème} édition, 2014, P. 10.

³¹³WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 460.

³¹⁴ Valérie Vernerot, Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources, les sources non formelles du droit fiscal, Op.cit. P.144.

³¹⁵ Geneviève Koubi, Les circulaires administratives, Economica, Paris, 2003, P. 1.

la pratique de l'interprétation administrative des textes fiscaux, ainsi, celle-ci peut seulement « prétendre à être du droit, sans parvenir réellement à atteindre cet état ».³¹⁶

Par ailleurs, si on ne peut pas dénier la qualité de source de droit à la doctrine administrative, notamment sur le plan matériel, la doctrine classique s'accorde sur le fait qu'elle ne peut et ne fait pas partie des sources formelles du droit, qu'il soit administratif ou fiscal.³¹⁷

Un courant de la doctrine estime que la question de la valeur juridique de la doctrine administrative en général n'a pas lieu d'être posée, en faisant une distinction totale entre le droit et la doctrine administrative, ainsi, celle-ci serait un « non droit » condamné à rester à la périphérie du droit, qui ne peut constituer aucun type de source de droit ni contenir un caractère juridique possible, cependant, ce courant « puriste » ne prend pas en compte les autres méthodes de production du droit qui peuvent prétendre au statut de source de droit ou qui le constituent, déjà, en pratique, comme la doctrine administrative fiscale.³¹⁸

Un autre courant de la doctrine estime qu'il est plus judicieux de considérer la doctrine administrative fiscale comme une partie intégrante du droit fiscal, en raison de son rôle important au sein du champ juridique fiscal, prenant en compte la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif des dispositions fiscales, et la capacité administrative pour effectuer cette opération nécessaire pour l'application de la norme fiscale.³¹⁹

Ainsi, la doctrine de l'administration fiscale serait le complément et la bordure de la pyramide de la hiérarchie des normes dans le domaine fiscal, tout en restant sous le contrôle de légalité du juge dont la mission consiste à protéger au mieux les contribuables.³²⁰

Les qualificatifs juridiques employés par la doctrine pour décrire la doctrine administrative sont similaires, on parle, alors, généralement d'un ensemble de règles « méta juridiques », « para juridiques » ou « infra juridiques », sans aucune valeur juridique, évoluant « à la périphérie du droit » et constituant une « excroissance du droit ».³²¹

³¹⁶WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 464.

³¹⁷ Ibid. P. 520.

³¹⁸ Ibid. P. 57-58.

³¹⁹Patrick Serlooten, Droit fiscal des affaires, Op.cit. P. 11.

³²⁰ Ibid.

³²¹WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 461.

A ce titre, la doctrine administrative est exclue du champ juridique formel et condamnée à rester dans le champ juridique matériel, elle serait, ainsi, une source de droit « inavouable et honteuse » dont les règles ne peuvent avoir qu'une « valeur d'emprunt ». ³²²

Cela dit, si on relativise la théorie juridique pure et on prend en considération l'importance substantielle de la doctrine administrative dans le droit fiscal, on peut estimer que celle-ci possède une valeur juridique « factuelle » ou une « normativité fonctionnelle », alimentée par sa pratique interprétative de la norme fiscale, qui la rapproche de la valeur juridique reconnue des sources juridiques formelles, ce qui pose la question de la pertinence de la théorie classique des sources du droit, notamment, en matière fiscale. ³²³

Dans ce cadre, il faut, également, noter que si la doctrine administrative en général « peut apparaître comme une source formelle du droit, elle ne peut être que dérivée ou secondaire, en ce qu'elle est conditionnée par l'existence d'une autre source formelle de droit qui lui est extérieure et sur laquelle elle fait porter sa réflexion, autrement dit, le pouvoir doctrinal est dérivé d'un autre pouvoir, législatif, réglementaire ou juridictionnel ». ³²⁴

C'est notamment le cas en matière fiscale, où la doctrine administrative est subordonnée et destinée, de manière principale, à l'application des dispositions fiscales, à ce titre, il faut se résigner à ne voir dans la doctrine administrative fiscale, malgré son importance, qu'une « source de droit imparfaite », ³²⁵ ainsi que de l'infra droit qui tourne dans l'orbite du droit fiscal sans pouvoir intégrer celui-ci et n'ayant aucun caractère juridique.

Cela dit, on peut se demander si cette « négation » manifestée par la doctrine, à juste titre, de la valeur juridique de la doctrine de l'administration fiscale n'est pas une fuite en avant, qui vise à masquer la réelle ampleur de ce phénomène administratif et éviter la remise en cause des principes juridiques qui peut avoir lieu avec une reconnaissance de celui-ci. ³²⁶

La position juridique « précaire » de la doctrine administrative fiscale, en raison de l'absence d'une valeur juridique formelle qu'on peut attacher à ce phénomène administratif, pourtant si important en matière fiscale, implique que ce pseudo pouvoir réglementaire n'arrive pas à traduire son importance considérable sur le plan administratif et pratique vers un équivalent sur le plan juridique et théorique, ce qui indique le statut juridique de cette dernière.

³²²OualidGadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 129 et 131.

³²³WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 467 et 491.

³²⁴ Ibid. P. 495.

³²⁵ Ibid. P. 464.

³²⁶OualidGadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 129-132.

Enfin, il faut noter que la doctrine administrative fiscale peut évoluer de l'état de l'infra droit vers l'état de véritable droit, cette mutation peut se faire de manière indirecte, lorsque le juge valide l'interprétation ou la position de l'administration fiscale, en effet, le recours de l'administration fiscale au juge dans le cadre du contentieux fiscal confirme souvent sa doctrine, ce qui permet de légaliser celle-ci à travers la jurisprudence.³²⁷

La mutation de la doctrine de l'administration fiscale peut aussi se faire de manière directe, lorsque l'interprétation administrative d'un texte fiscal est validée et légalisée par le législateur, au moyen des lois dites de « validation » et d'« interprétation » notamment si cette doctrine est particulièrement importante ce qui permet même de contrer le juge, dans ce cas, celle-ci devient tout simplement de la loi et sa valeur juridique est assurée.³²⁸

Sous-section 2 : Par rapport au caractère non contraignant

Compte tenu de l'absence d'une valeur juridique en particulier et d'un pouvoir normatif administratif en général, il est admis au sein du droit fiscal que la doctrine administrative fiscale ne possède aucune autorité, force ou caractère juridique contraignant, étant, seulement, de l'infra droit qui évolue à la périphérie du droit, du moins sur le plan théorique, le caractère non contraignant de la doctrine de l'administration fiscale trouve sa source dans la nature juridique de cette dernière, néanmoins, ce caractère est limité en pratique.

En effet, en sa qualité de phénomène administratif qui s'impose de fait dans le champ juridique fiscal, la doctrine administrative fiscale confirme son statut de source matérielle et non formelle au sein de la hiérarchie des normes du droit fiscal, toutefois, il n'en demeure pas moins qu'il n'est pas possible de reconnaître à ce phénomène administratif une force juridique propre, devant se contenter d'un caractère non contraignant sur le plan juridique.³²⁹

Le caractère non contraignant de la doctrine administrative fiscale provient de la nature juridique de celle-ci, dans la mesure où le concept général de la doctrine administrative est rattachée, de manière classique, sur le plan juridique, à la notion de la circulaire dite « interprétative » dans le cadre du droit administratif, qui offre un cadre juridique à la doctrine administrative en général et aux mesures administratives en particulier, sans, toutefois, fournir un véritable caractère juridique en raison de ses caractéristiques.

³²⁷ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 102-125.

³²⁸ Ibid.

³²⁹ Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 282.

La notion de la circulaire interprétative est développée par la jurisprudence administrative et la doctrine classique, celle-ci voit le jour à l'occasion de la décision du Conseil d'Etat français *Institution Notre Dame du Kreisker* (CE, Arrêt du 29/01/1954, N° 07134), qui distingue la catégorie des circulaires à caractère interprétatif et la catégorie des circulaires à caractère réglementaire,³³⁰ avant d'évoluer par la décision du Conseil d'Etat français *Mme Duvignères* (CE, Arrêt du 18/12/2002, N° 233618), qui distingue la catégorie des circulaires à caractère impératif et la catégorie des circulaires à caractère non impératif.³³¹

La circulaire interprétative ou non impérative est définie par la doctrine classique comme celle qui se contente de rappeler et de commenter les dispositions juridiques en ne faisant pas grief et en ne modifiant pas l'ordonnement juridique, à ce titre, cette catégorie des actes administratifs n'est pas susceptible de faire l'objet d'un contrôle de légalité de la part du juge administratif, contrairement à la circulaire dite « réglementaire » ou « impérative » qui est considérée comme faisant grief et modifiant l'ordonnement juridique.³³²

La circulaire interprétative ou non impérative constitue la règle en matière de circulaires selon la jurisprudence administrative et la doctrine classique, ainsi, la doctrine administrative en général doit se composer, en principe, seulement, de mesures à caractère interprétatif ou non impératif qui ne créent pas de nouvelles règles et ne possèdent pas de caractère juridique, ce qui est le cas, en pratique, pour la majorité de la doctrine administrative qui est à caractère interprétatif ou non impératif, ce qui confirme le caractère non contraignant de celle-ci.³³³

En revanche, la circulaire réglementaire ou impérative constitue l'exception en matière de circulaires, en effet, celle-ci modifie des éléments des dispositions juridiques qu'elle doit, en principe, uniquement commenter et crée, en conséquence, de nouvelles règles, la doctrine administrative peut contenir des mesures à caractère réglementaire ou impératif, cependant, cette catégorie d'actes administratifs est, théoriquement, illégale, et le juge annule, de manière générale, celle-ci pour excès de pouvoir de la part de l'administration.³³⁴

Le caractère non contraignant de la doctrine administrative fiscale rapproche celle-ci du concept du « soft law » ou « droit mou » au sein du droit fiscal international, qui constitue un

³³⁰ CE, Arrêt du 29/01/1954, *Institution Notre Dame du Kreisker*, N° 07134.

³³¹ CE, Arrêt du 18/12/2002, *Mme Duvignères*, N° 233618.

³³² Wafa Tamzini, *Recherches sur la doctrine de l'administration*, Op.cit. P. 374.

³³³ Ibid. P. 374 et 381.

³³⁴ Ibid. P. 374.

concept nouveau englobant un ensemble de règles ayant un caractère non contraignant, mais pouvant produire des effets juridiques et se substituer au « *hard law* » ou « droit dur ». ³³⁵

L'obligation du respect des textes juridiques par les mesures administratives est confirmée par le législateur, en effet, le Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés indique que l'action de l'autorité administrative doit s'inscrire dans le cadre des lois et règlements en vigueur, à ce titre, les instructions, circulaires, notes et avis doivent être édictés dans le respect des textes qui les impliquent. ³³⁶

Le Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 précise que l'abus d'autorité dans ce domaine donne lieu à réparation selon la législation en vigueur et expose son auteur à des sanctions pénales, civiles et disciplinaires, ³³⁷ ainsi, le législateur considère que les mesures administratives doivent respecter les textes traités sous peine d'un abus d'autorité sanctionné.

La vocation principale de la doctrine administrative en général est l'interprétation et le commentaire administratif des normes, ce qui implique que celle-ci ne doit pas, en principe, avoir un caractère réglementaire ou impératif, d'autant plus que l'administration ne détient aucun pouvoir normatif et que la matière fiscale est subordonnée strictement par le principe de légalité, ainsi, si la doctrine de l'administration fiscale dépasse son cadre pour créer du droit, elle devient recevable pour le contrôle de légalité et illégale *in fine*. ³³⁸

Le droit fiscal algérien présente certaines mesures administratives à caractère réglementaire, on peut citer, par exemple, l'Instruction DCX du 02/04/2013 relative aux modalités d'application du dispositif de la remise conditionnelle introduit par la LF 2013, qui distingue entre les demandes de remise conditionnelle pour lesquelles le contribuable s'engage à s'acquitter, de façon immédiate, des droits à sa charge avec un taux de remise conditionnelle déterminé, et les demandes pour lesquelles le contribuable s'engage à s'acquitter des droits selon un calendrier de paiement avec un autre taux de remise conditionnelle. ³³⁹

³³⁵Nassima YellesChaouche, Le développement par l'OCDE d'un droit fiscal international de type soft law, Revue européenne et internationale de droit fiscal, N° 02, 2019, P. 236-238.

³³⁶ Article 4, Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés, Op.cit.

³³⁷ Article 5, Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés, Op.cit.

³³⁸WafaTamzini, Recherches sur la doctrine de l'administration, Op.cit. P. 374-375.

³³⁹ Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 282.

De son côté, les textes fiscaux ne distinguent pas les demandes de remise conditionnelle selon les modalités de paiement et ne déterminent pas un taux de remise conditionnelle, à ce titre, l'Instruction de la DCX du 02/04/2013 fixe les modalités d'application du dispositif de la remise conditionnelle introduit par la LF 2013, en instituant les conditions du bénéfice du taux de remise conditionnelle pour les contribuables, une telle mesure administrative possède, ainsi, de manière claire, un caractère réglementaire, créateur de droit ou normatif.³⁴⁰

Par ailleurs, on peut noter qu'avant 2012, le législateur ne précisait pas le fait générateur de la taxe sur l'activité professionnelle (TAP), qui était précisé par la doctrine administrative, au moyen inhabituel du guide pratique du contribuable, cette détermination importante pour la fiscalité algérienne était applicable sans être contestée par les contribuables ce qui n'a pas donné l'occasion au juge de se prononcer, toutefois, le législateur n'a pas validé cette doctrine administrative et a fourni une nouvelle détermination dans la LF 2012.³⁴¹

Enfin, il faut souligner que même la documentation fiscale qui est censée se limiter à l'information des contribuables sans créer ou modifier quoi que ce soit, ne va pas, toujours, dans ce sens, ainsi, la charte du contribuable vérifié prévoyait des obligations pour les contribuables non précisées par la loi fiscale, comme l'élargissement de la vérification de comptabilité aux contribuables qui sont soumis au régime de l'IFU tenant, seulement, un registre et non une comptabilité, alors que le CPF n'intègre pas cette catégorie de contribuables, de manière formelle, dans le cadre de la vérification de comptabilité.³⁴²

En pratique, la jurisprudence fiscale française a sanctionné, à plusieurs reprises, les mesures administratives fiscales considérées comme réglementaires ou impératives, dans ce cadre, on peut citer la décision du Conseil d'Etat français *Association freudienne* (CE, Arrêt du 04/05/1990, N° 55124 et 55137), qui annule une instruction administrative qui prévoyait, contrairement aux textes fiscaux, l'exonération de la TVA des prestations effectuées par les psychanalystes, non médecins, titulaires de certains diplômes de psychologie.³⁴³

On peut aussi citer la Décision du Conseil d'Etat français *CCI Dunkerque* (CE, Arrêt du 08/08/1990, N° 68387), qui annule une instruction administrative qui prévoyait, contrairement

³⁴⁰Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 282.

³⁴¹MeknassiLahouari, L'application de la loi fiscale dans le temps, Mémoire de Magister en droit, Université Oran 2, 2016, P. 87.

³⁴² Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 285.

³⁴³CE, Arrêt du 04/05/1990, Association Freudienne, N° 55124 et 55137.

aux textes fiscaux, l'exonération de la TVA pour des organismes de droit privé exerçant une activité de formation professionnelle continue, l'administration ne s'étant pas bornée à expliciter les textes, mais ajoutant des dispositions nouvelles, de caractère réglementaire.³⁴⁴

Le caractère non contraignant de la doctrine administrative fiscale est confirmé par une jurisprudence fiscale française constante et claire, à ce titre, on peut citer notamment la décision du Conseil d'Etat français *SCI Résidence du Bocage* (CE, Arrêt du 27/02/1989, N° 57066), qui rejette le recours du ministre délégué chargé du budget qui s'est basé des instructions administratives pour justifier des cotisations supplémentaires à l'impôt sur les sociétés et à la contribution exceptionnelle sur ladite société, considérant que le ministre ne peut utilement invoquer, pour justifier l'imposition, des instructions administratives.³⁴⁵

La jurisprudence fiscale française considère, aussi, que l'administration fiscale ne peut pas effectuer un redressement ou un rehaussement d'imposition sur le contribuable en se fondant sur sa doctrine administrative, notamment lorsque son interprétation est jugée comme modifiant l'ordonnement juridique en ajoutant ou en contredisant la loi, sous peine d'annulation de la part du juge (CAA Nancy, Arrêt du 31/05/2012, N° 11NC00159, TA Lyon, Arrêt du 21/03/2017, N° 1405462 et TA Grenoble, Arrêt du 14/11/2016, N° 1403397).³⁴⁶

La jurisprudence fiscale algérienne est, également, intervenue dans ce domaine, ainsi, la décision de la Cour suprême algérienne du 23/02/1985, N° 39681, estimait que le ministère des finances et l'administration fiscale ne possèdent pas le pouvoir et ne peuvent pas exempter les contribuables d'impositions fondées par des dispositions juridiques,³⁴⁷ ce qui confirme la suprématie de la norme fiscale, à la fois, sur les actes réglementaires du ministre chargé des finances et sur les mesures administratives de l'administration fiscale.

Cependant, l'absence de force juridique de la doctrine administrative fiscale demeure théorique dans la pratique, puisque celle-ci puise sa force de son application stricte par l'administration fiscale sur le contribuable qui ignore parfois même son existence, ainsi, il se révèle que la doctrine de l'administration fiscale jouit d'un caractère juridique *de facto* et non *de jure*, étant

³⁴⁴CE, Arrêt du 08/08/1990, CCI Dunkerque, N° 68387.

³⁴⁵ CE, Arrêt du 27/02/1989, SCI La Résidence du Bocage, N° 57066.

³⁴⁶CAA Nancy, Arrêt du 31/05/2012, N° 11NC00159, TA Lyon, Arrêt du 21/03/2017, N° 1405462 et TA Grenoble, Arrêt du 14/11/2016, N° 1403397.

³⁴⁷ CS, Arrêt du 23/02/1985, N° 39681, Dans :

سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الثانية، 2018، ص 49-51.

une pratique administrative qui s'impose de fait et sous la pression des faits au contribuable, sans constituer, pour autant, un véritable pouvoir réglementaire.³⁴⁸

Le caractère non contraignant de la doctrine administrative fiscale possède des exceptions qui confirment l'aspect théorique de celui-ci, l'exception notable est celle de la nature impérative de cette doctrine à l'intérieur de l'administration fiscale, en effet, la doctrine administrative s'impose aux agents administratifs sur la base du pouvoir hiérarchique, et détient, alors, un caractère impératif confirmé au niveau interne de l'administration fiscale, ainsi, les subordonnés sont tenus d'appliquer la doctrine administrative qui s'impose à eux, sauf dans le cas où la décision du supérieur hiérarchique est manifestement contraire à la loi.³⁴⁹

A ce titre, la question de l'autorité juridique de la doctrine administrative fiscale ne se pose pas de la même manière pour l'intérieur de l'administration fiscale que pour l'extérieur de celle-ci, puisque le pouvoir hiérarchique dans l'administration fiscale s'exprime, de manière principale, par les mesures administratives, ce qui consacre l'autorité interne de cette doctrine administrative et de l'administration fiscale centrale sur les services et les agents.³⁵⁰

Le style impératif utilisé par les mesures administratives fiscales renforce, également, leur autorité interne, avec les différentes formules utilisées comme : Vous voudrez bien assurer la diffusion de la présente instruction et veiller à son application, Les responsables des services fiscaux doivent veiller personnellement à la mise en œuvre de cette circulaire, Vous voudrez bien veiller à ce que l'application de cette note soit menée à terme au plus tard le³⁵¹

Dans le droit algérien, l'ordonnance N° 06-03 portant statut général de la fonction publique consacre le principe de l'obéissance hiérarchique, précisant que tout fonctionnaire, quel que soit son rang dans la hiérarchie administrative, est responsable de l'exécution des tâches qui lui sont confiées, ajoutant que qu'il est considéré, notamment, comme fautes professionnelles du 3ème degré, les faits par lesquels le fonctionnaire, refuse, sans motif valable, d'exécuter les instructions de l'autorité hiérarchique pour l'accomplissement de tâches liées à sa fonction,³⁵² ce qui confirme le caractère impératif interne de la doctrine administrative fiscale.

³⁴⁸ Patrick Serlooten, Droit fiscal des affaires, Op.cit. P. 11-12.

³⁴⁹ Oualid Gadhoul, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 146-150.

³⁵⁰ Bachir Yelles Chaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 278.

³⁵¹ Ibid. P. 279-280.

³⁵² Articles 47 et 180, Ordonnance N° 06-03 portant statut général de la fonction publique, Op.cit.

Dans ce cadre, on peut mentionner le guide de déontologie de la DGI qui indique que les relations dans l'administration sont structurées de manière hiérarchique et que le respect des relations hiérarchiques est obligatoire, et précise que l'autorité hiérarchique s'exprime sous la forme d'ordres de services, de directives internes, de circulaires, d'instructions, de notes de service et de bulletins officiels qui indiquent aux subordonnés les conditions dans lesquelles ils doivent exécuter leurs tâches, ce qui implique que les subordonnés sont tenus d'appliquer celles-ci, sauf si l'instruction du responsable est manifestement contraire à la loi.³⁵³

Le guide de déontologie de la DGI explique aussi que l'administration fiscale considère, comme fautes professionnelles du troisième degré, le non respect de la doctrine administrative fiscale, sans motif valable, par les agents administratifs, les sanctions disciplinaires prévues pour ce type de fautes disciplinaires étant la mise à pied de quatre à huit jours, l'abaissement d'un ou de deux échelons et le déplacement d'office,³⁵⁴ ainsi, le caractère impératif interne de la doctrine administrative pour les agents de l'administration fiscale se trouve confirmé.

Ainsi, le principe de l'obéissance hiérarchique subordonne l'agent administratif aux directives de ses supérieurs hiérarchiques dans le cadre du fonctionnement du service public, alors que ces directives s'expriment, de manière principale, par le moyen des mesures administratives en particulier et de la doctrine administrative en général, à ce titre, les agents administratifs doivent se conformer à la doctrine administrative de leur hiérarchie, ce qui peut être constaté en matière fiscale lorsque ceux-ci attendent les mesures relatives au lois de finances.³⁵⁵

La doctrine classique distingue cette situation qui voit le pouvoir d'interprétation se révéler comme une partie inhérente du pouvoir d'instruction, et la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif fiscal s'imposer, non seulement, à l'intérieur de l'administration fiscale comme prévu, mais également sur les contribuables, par extension.³⁵⁶

Par ailleurs, une partie de la doctrine classique estime que vu l'importance de cette pratique administrative, il est difficile de dénier à la circulaire interprétative toute portée juridique,

³⁵³ DGI, Guide de déontologie des fonctionnaires de la DGI, Op.cit. P. 10-11.

³⁵⁴ Ibid. P. 33-36.

³⁵⁵ Oualid Gadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 149-151.

³⁵⁶ Pascal Combeau, Un oubli dans la réforme, l'invocabilité des circulaires et instructions administratives, AJDA, 2000, P. 502.

notamment pour les agents administratifs, ce qui présente une obligation juridique bien atypique en raison de l'absence de valeur juridique de la doctrine administrative.³⁵⁷

Le caractère non contraignant de la doctrine administrative fiscale demeure théorique, y compris pour les contribuables, en effet, le poids démesuré de ce phénomène administratif fait que ce dernier arrive à s'appliquer, de manière continue et impérative, sur les contribuables et à s'imposer sur la partie faible du système fiscal *de facto* sans être, pour autant, un véritable pouvoir réglementaire *de jure*, par ailleurs, cette doctrine administrative conditionne, également, le comportement des contribuables qui doivent s'y conformer.³⁵⁸

Les effets de la doctrine administrative fiscale sur les contribuables sont substantiels puisque si les destinataires officiels sont les services de l'administration fiscale, les concernés directs par la mise en œuvre sont les contribuables sur lesquels s'applique celle-ci, dans ce cadre, on peut citer les mesures qui fixent les modalités d'application de la loi fiscale comme les mesures relatives aux lois de finances, qui impactent fortement les contribuables et forment un « prolongement » de la fonction législative en matière fiscale.³⁵⁹

Cela dit, le caractère non contraignant de la doctrine administrative fiscale possède des conséquences multiples sur le plan juridique, qui concernent, d'abord, les contribuables qui peuvent toujours renoncer à son bénéfice selon la jurisprudence fiscale française et contester son interprétation de la norme fiscale devant le juge, ainsi que l'administration fiscale qui peut, toujours, revenir sur sa doctrine pour la modifier, la supprimer ou la remplacer à tout moment, selon sa volonté, ce qui peut changer l'interprétation des textes fiscaux.³⁶⁰

De même, le caractère non contraignant de la doctrine administrative fiscale concerne aussi le juge, ainsi, celui-ci doit statuer sur les litiges fiscaux sur la seule base des dispositions fiscales sans prendre en considération des mesures administratives, à ce titre, la jurisprudence fiscale française estime que le juge se base, avant tout, sur la norme fiscale qui l'interprète lui-même sans prendre en compte sur l'interprétation administrative, et qu'il ne peut pas se dispenser d'appliquer les textes juridiques en invoquant l'interprétation administrative.³⁶¹

³⁵⁷ Pascal Combeau, Un oubli dans la réforme, l'invocabilité des circulaires et instructions administratives, Op.cit. P. 502.

³⁵⁸ Patrick Serlooten, Droit fiscal des affaires, Op.cit. P. 11-12.

³⁵⁹ Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 280.

³⁶⁰ OualidGadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 156-166.

³⁶¹ Ibid.P. 159-165.

Cette mise à l'écart de la doctrine de l'administration de la part du juge est bien logique en raison de son absence de valeur juridique, ainsi, le juge assure la supériorité de la norme fiscale et ne se permet pas de se fonder, interpréter ou appliquer des mesures administratives pour ne pas remplacer la loi par celles-ci, ce traitement concerne l'ensemble de la doctrine administrative fiscale y compris les réponses ministérielles, selon la jurisprudence fiscale française qui estime que la réponse d'un ministre à un parlementaire ne peut pas prévaloir sur les dispositions fiscales ou être utilement invoquée devant le juge.³⁶²

Cela dit, dans la pratique, le juge fiscal n'examine pas les litiges fiscaux en se référant, de manière nécessaire, à la doctrine administrative fiscale, peut écarter complètement celle-ci dans le cas où il estime qu'elle n'est pas compatible avec la loi fiscale, ou peut prendre celle-ci en considération lorsqu'il estime qu'elle n'est pas contraire à la loi fiscale.³⁶³

En effet, le juge fiscal peut, toujours, prendre connaissance des mesures administratives fiscales et invoquer ces documents comme des motifs dans le cadre de son jugement, c'est notamment le cas au sein de la jurisprudence fiscale algérienne, dans laquelle, le juge fiscal évoque, de manière occasionnelle, la doctrine administrative dans ses décisions.

Dans ce cadre, on peut citer l'arrêt de la Cour Suprême du 12/03/1991, N° 64457, où le juge fiscal s'est appuyé sur la circulaire N° 96 du 20/01/1980 pour expliquer l'article 112 du code de l'enregistrement en matière de droits d'enregistrement,³⁶⁴ et l'arrêt du Conseil d'Etat du 15/03/2006, N° 25486, où le juge fiscal s'est appuyé sur la note N° 469 du 29/07/1995 pour considérer que les impositions auxquelles ont été soumises un contribuable sont fondées et que l'administration fiscale a adopté une marge de bénéfice conforme dans ce cadre.³⁶⁵

On peut, également, citer l'arrêt du Conseil d'Etat du 11/07/2007, N° 33940, qui a vu le juge fiscal évoquer l'interprétation de l'instruction N° 1208 du 12/07/2005 des articles 72,73 et 74 du CPF en matière de contentieux de droits d'enregistrement, tout en considérant que les articles en question n'avaient pas lieu d'être appliqués dans ce contentieux,³⁶⁶ ainsi que l'arrêt du Conseil d'Etat du 17/06/2003, N° 09787, qui a vu le juge fiscal s'appuyer sur une

³⁶² Oualid Gadhoum, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit.P. 159-165.

³⁶³ Ibid.

³⁶⁴ CE, Arrêt, N° 64457 du 12/03/1991, Dans :

سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، المرجع المذكور، ص 174-175.

³⁶⁵ CE, Arrêt, N° 25486 du 15/03/2006, Dans :

سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، المرجع المذكور، ص 296-298.

³⁶⁶ CE, Arrêt, N° 33940 du 11/07/2007, Dans :

سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، المرجع المذكور، ص 309-310.

instruction ministérielle pour considérer qu'une demande d'exemption fiscale permanente relative aux coopératives agricoles n'était pas fondée.³⁶⁷

Section 2 : Le risque juridique relatif à la doctrine administrative fiscale

La doctrine de l'administration fiscale constitue une anomalie juridique majeure qui caractérise le droit fiscal, puisque celle-ci est considérée sur le plan juridique comme du non droit en dépit de sa portée pratique large, ce qui contraint ce phénomène administratif à rester confiné en dehors du corpus juridique officiel du droit fiscal, ainsi, il existe, ce qu'on peut qualifier de « plafond de verre » entre la doctrine administrative fiscale et le droit fiscal.

Cela dit, la problématique juridique relative à la doctrine administrative fiscale ne se limite pas au statut juridique incertain de celle-ci, un problème relativement simple en comparaison avec les autres problèmes juridiques pouvant être posés par ce pseudo pouvoir réglementaire, puisque celui-ci implique des effets « périlleux » sur le plan juridique qui confirment sa position de non droit et s'accommodent mal avec un statut de source du droit fiscal.

En raison de sa dimension importante dans le système fiscal, la doctrine de l'administration fiscale peut être à l'origine de certaines menaces pour le droit fiscal qui ont été identifiées par la doctrine classique, ainsi, il existe un « risque » juridique relatif à la doctrine administrative fiscale, ce risque se manifeste, en premier lieu, par rapport au principe de la légalité de l'impôt et en second lieu, par rapport à la sécurité juridique des contribuables.

Sous-section 1 : Par rapport au principe de la légalité de l'impôt

La souveraineté populaire constitue la base de l'Etat démocratique moderne, dans ce cadre, la souveraineté populaire en matière fiscale s'exprime par le principe de la légalité de l'impôt, celui-ci manifeste une « souveraineté fiscale » et suppose que l'impôt est une matière relevant de la compétence exclusive du pouvoir législatif, à savoir, le pouvoir qui représente les citoyens au sein de la démocratie représentative, le principe de la légalité fiscale est, ainsi, une consécration juridico-politique de l'impôt dans les pays démocratiques.³⁶⁸

Le principe de la légalité fiscale trouve sa source dans la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui stipule que tous les citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes

³⁶⁷ CE, Arrêt du 17/06/2003, N° 09787, Dans :

كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهاادات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011، ص 113.

³⁶⁸ Ismail Haddar, La légalité fiscale en Tunisie, une solution critiquable, Revue de contentieux des affaires, N° 18, 2016, P. 122-123.

ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée,³⁶⁹ ce qui exprime le concept du consentement de l'impôt, en effet, le principe de la légalité fiscale constitue une traduction juridique du concept du consentement de l'impôt.³⁷⁰

Le concept du consentement de l'impôt implique que les impôts ne peuvent être établis de manière légitime que par le consentement des représentants du peuple, ce concept est à la base de la légitimité moderne de l'impôt et se formalise sur le plan juridique par le principe de la légalité fiscale, qui consacre le fait que le pouvoir normatif en matière fiscale doit être entre les mains du Parlement qui représente les contribuables, et que la création, la suppression et la modification d'un impôt ne peut se décider que dans le cadre de la loi.³⁷¹

Le principe de la légalité fiscale constitue le principe fondamental du droit fiscal,³⁷² à ce titre, un tel principe est « constitutionalisé » et figure dans la plupart des constitutions des pays à travers le monde, comme le premier principe juridique fiscal et *primus inter pares* parmi les principes juridiques qui régissent la matière fiscale, comme en France, où il est exprimé par l'article 34 de la Constitution qui énonce que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.³⁷³

En Algérie, le principe de la légalité fiscale est exprimé par les articles 82 et 139 de la Constitution, qui précisent que nul impôt ne peut être institué qu'en vertu de la loi, et que c'est le Parlement qui légifère dans le domaine de la création, l'assiette, le taux des impôts, contributions, taxes et droits de toute nature,³⁷⁴ ainsi, le principe de la légalité de l'impôt est consacré par la loi fondamentale du pays et la valeur de ce principe au sein du droit fiscal algérien est, en conséquence, majeure en tant que norme suprême de l'État.

Sur le plan pratique, l'application du principe de la légalité fiscale laisse apparaître les limites qui indiquent plus généralement une faiblesse du pouvoir législatif en matière fiscale, ces limites peuvent être externes à l'image des conventions et accords internationaux en matière fiscale, qui limitent la volonté du législateur même si de telles normes doivent faire l'objet d'une ratification de la part du Parlement, cela dit, les principales limites au principe sont

³⁶⁹ Article 14, Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

³⁷⁰ Franck Waserman, Les finances publiques, La documentation française, Paris, 2018, P. 28.

³⁷¹ Michel Bouvier, Le consentement de l'impôt, les mutations du citoyen-contribuable, Cahiers français, Fiscalité, l'affaire des citoyens, N° 405, 2018, P. 18.

³⁷² Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général, 6^{ème} édition, LGDJ, Paris, 2004, P. 58.

³⁷³ Article 34, Constitution de la République Française, 2008.

³⁷⁴ Articles 82 et 139, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

internes, la première étant la doctrine de l'administration fiscale elle-même, en raison de la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale.³⁷⁵

Par ailleurs, en raison du caractère technique et complexe de la matière fiscale, l'initiative de la loi fiscale s'exerce, de manière classique, par le gouvernement et la loi fiscale délègue de façon constante la détermination de ses modalités d'application au règlement.

En Algérie, le pouvoir réglementaire est la propriété du Président de la République et du Premier ministre, ainsi, l'article 141 de la Constitution indique que les matières autres que celles réservées à la loi relèvent du pouvoir réglementaire du Président de la République et que l'application des lois relève du domaine réglementaire du Premier ministre.³⁷⁶

La doctrine administrative fiscale représente un pouvoir réglementaire « occulte » en matière fiscale, qui ne forme pas, seulement, une limite au principe de la légalité fiscale, mais, aussi, une menace pour ce principe, en effet, les caractéristiques de ce phénomène administratif, notamment, la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif des textes fiscaux, font que ce dernier peut constituer une menace substantielle pour le principe fondamental du droit fiscal, en l'occurrence, le principe de la légalité de l'impôt.³⁷⁷

A ce titre, la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale peut déborder celle-ci et mettre à mal le principe de la légalité fiscale, en donnant à la loi un contenu qui diffère de celui qui était prévu par le législateur initialement, ce qui modifie la portée des textes fiscaux traités, une telle situation peut arriver dans le cadre de la mise en application de la loi fiscale et permet à la doctrine administrative fiscale de se substituer au législateur, de manière cynique, sans le moindre texte explicite pour le permettre.³⁷⁸

Ainsi, sous couvert de la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif des textes, l'administration fiscale peut se permettre d'introduire de véritables changements aux dispositions fiscales qu'elle traite, dans ce cas, la doctrine de l'administration fiscale va aller au-delà des termes de la norme fiscale et de la volonté du législateur, au risque de modifier une telle norme juridique sur le plan matériel comme le remarque la doctrine classique.³⁷⁹

³⁷⁵ Michel Bouvier, Le consentement de l'impôt, les mutations du citoyen-contribuable, Op.cit. P. 20.

³⁷⁶ Article 141, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

³⁷⁷ Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général, Op.cit. P. 58.

³⁷⁸ Oualid Gadhoum, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 225.

³⁷⁹ Slim Besbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 52.

L'atteinte au principe de la légalité fiscale par l'interprétation administrative de la norme fiscale peut être multiforme, cette pratique peut, ainsi, de façon non exhaustive, étendre le principe d'imposition à des catégories de contribuables et d'activités non prévus par la loi, étendre l'assiette de l'impôt et déterminer des régimes fiscaux du ressort de la loi, établir des avantages fiscaux dérogatoires non prévus par la loi pour des catégories de contribuables, être légalisée après avoir instaurer des situations nuisibles aux contribuables non prévues par la loi, suspendre les effets d'une loi qui suscite des problèmes d'application ...³⁸⁰

La doctrine de l'administration fiscale possède un caractère pédagogique très marqué qui s'impose sur les services et les agents administratifs en vertu du pouvoir hiérarchique, consistant à rendre la disposition fiscale la plus claire et compréhensible possible pour ceux-ci, dans le cadre de la mise en œuvre de cette disposition sur le terrain.³⁸¹

Toutefois, le résultat de cette grande entreprise pédagogique administrative, pourtant bénéfique sur le plan pratique, est que l'agent va « remplacer l'application de la norme par l'application de la doctrine administrative, en d'autres termes cette dernière vient s'interposer entre la règle de droit fiscal et son destinataire qu'est le contribuable ». ³⁸²

Le rôle de la doctrine de l'administration fiscale comme élément déclencheur de la mise en œuvre de la loi fiscale après la promulgation de celle-ci pose, également, problème, en dépit de son avantage pratique qui permet d'anticiper ou de retarder cette mise en œuvre.³⁸³

Dans ce cadre, on peut noter la décision du Conseil d'Etat français *Syndicat Sud-PTT-Pays de Savoie* du 08/12/2000, N° 209287, qui a considéré comme irrecevable le recours contre le refus de prendre une circulaire administrative, en estimant que celle-ci ne peut jamais constituer une condition nécessaire pour l'entrée en vigueur d'une loi ou d'un décret.³⁸⁴

Une partie de la doctrine classique exprime sa crainte par rapport à un potentiel remplacement des dispositions juridiques fiscales par de simples mesures administratives, et dénonce, même, un « détournement » de la loi qui est pratiqué par l'administration fiscale en règle, bien aidée

³⁸⁰ OualidGadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 226-261.

³⁸¹ Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, Droit fiscal général, Op.cit. P. 42.

³⁸² Ibid.

³⁸³ Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 270-271.

³⁸⁴ CE, Arrêt du 08/12/2000, Syndicat Sud-PTT-Pays de Savoie, N° 209287.

en cela par sa position avantageuse relative à l'interprétation et le commentaire de la norme fiscale, en comparaison avec les contribuables et le juge administratif.³⁸⁵

Ainsi, sous le motif de l'application et de l'interprétation des textes fiscaux, « la doctrine administrative vient s'interposer entre la règle de droit fiscal et son destinataire ».³⁸⁶

Par ailleurs, une partie de la doctrine classique soupçonne l'administration fiscale de développer une « stratégie normative » qui menace le principe de la légalité fiscale, prenant en considération l'implication « totale » de l'administration dans le processus de l'élaboration et de l'application de la norme fiscale, notamment, par l'intermédiaire du service chargé de la législation fiscale, ainsi, il n'est pas déraisonnable de soupçonner le développement ou la recherche d'une « stratégie normative » de la part de l'administration fiscale.³⁸⁷

A ce titre, il convient de rappeler le pouvoir du service administratif de la législation fiscale dans l'élaboration et l'application des dispositions fiscales, que ce soit en France avec la DLF ou en Algérie avec la DLRF, qui est chargée par le législateur algérien de réaliser les travaux d'élaboration des textes législatifs et réglementaires à caractère fiscal et d'élaborer les avant-projets de lois de finances et les textes d'application y afférents.³⁸⁸

Ainsi, ce service administratif possède un poids considérable qui peut s'apparenter, de façon effective, avec un potentiel pouvoir normatif, c'est pourquoi, une partie de la doctrine classique craint un abus de pouvoir de la part de l'administration fiscale,³⁸⁹ et que le rôle de celle-ci incite bien au questionnement, notamment, par rapport à un éventuel « détournement » de pouvoir normatif qui remet en cause le principe de la légalité de l'impôt.

La jurisprudence fiscale française rappelle régulièrement le principe de la légalité fiscale, en déniait à la doctrine administrative fiscale tout pouvoir relatif à l'établissement de l'impôt et en excluant les interprétations administratives jugées erronées dans ce cadre, ainsi, le Conseil d'Etat français estime que l'administration fiscale ne peut légalement justifier une imposition en invoquant une interprétation administrative (CE, Arrêts du 16/10/1985, N° 46701 et du 27/02/1989, N° 57066),³⁹⁰ et qu'une note administrative traitant de questions touchant la

³⁸⁵ Bernard Hatoux, *Droits du contribuable, Etats des lieux et perspectives*, Economica, Paris, 2002, P. 146.

³⁸⁶ Aurélien Baudu, *Mémentos LMD, Droit fiscal 2015-2016*, 4^{ème} édition, Gualino, Paris, 2015, P. 61.

³⁸⁷ Laurence Vapaille, *La doctrine administrative fiscale*, Op.cit. P. 312.

³⁸⁸ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

³⁸⁹ Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou, *Procédures fiscales*, Op.cit. P. 61.

³⁹⁰ CE, Arrêt du 16/10/1985, N° 46701 et CE, Arrêt du 27/02/1989, N° 57066.

procédure d'imposition qui méconnaît la loi ne forme pas une interprétation de la loi fiscale (CE, Arrêts du 29/07/1983, N° 31761 et du 10/02/1988, N° 57602 et N° 58926).³⁹¹

Cette position constante de la jurisprudence fiscale est importante sur le plan juridique, dans la mesure où elle permet de rétablir le principe de la légalité fiscale et de poser des limites aux débordements de la doctrine administrative fiscale relatifs à ce sujet, ce qui confirme, par ailleurs, l'importance du contrôle jurisprudentiel sur l'activité administrative fiscale.³⁹²

Par ailleurs, la position de la jurisprudence est confortée par celle du Conseil constitutionnel français, qui rappelle lui aussi le principe de la légalité fiscale, considérant ce principe comme intangible et affirmant le droit du législateur à intervenir même dans le domaine réservée au pouvoir réglementaire (CC, Décision du 29/12/1986, N° 86-223).³⁹³

L'affirmation du principe de la légalité fiscale favorise la « moralité » du système fiscal et de l'Etat de droit et rappelle la compétence liée de l'administration fiscale, qui ne doit pas dépasser le cadre de la mise en œuvre de la norme fiscale suivant les conditions prévues par le législateur.³⁹⁴ A ce titre, la construction d'un système fiscal respectueux du principe de la légalité de l'impôt doit demeurer un objectif ultime du droit fiscal.³⁹⁵

L'atteinte au principe de la légalité de l'impôt par la doctrine administrative fiscale n'est pas anodine et indique l'existence de « risques inhérents » par rapport à celle-ci sur le plan juridique, qui sont causés par la tendance naturelle de l'administration à adapter la norme fiscale pour favoriser ses intérêts, offrant matière à critique sur le plan juridique.³⁹⁶

Ces risques inhérents relatifs à la pratique de l'interprétation de la norme fiscale en particulier et à la doctrine administrative fiscale en général reflètent, de manière claire, la problématique juridique de cette dernière et compliquent son statut juridique incertain à la base.

Pour une partie de la doctrine classique, la pratique de l'interprétation administrative de la norme fiscale met *de facto* le droit fiscal sous tutelle administrative, puisqu'elle interfère, au minimum, dans la règle de droit,³⁹⁷ toutefois, le législateur est, aussi, responsable pour le

³⁹¹ CE, Arrêt du 29/07/1983, N° 31761 et CE, Arrêt du 10/02/1988, N° 57602 et N° 58926.

³⁹² Jacques Chevallier, L'État de droit, 5^{ème} édition, Montchrestien, Paris, 2010, P. 77.

³⁹³ CC, Décision du 29/12/1986, N° 86-223.

³⁹⁴ OualidGadhoun, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, Op.cit. P. 239.

³⁹⁵ SlimBesbes, Le principe de la légalité de l'impôt en droit tunisien, L'Harmattan, Paris, 2011, Préface de Slim Chelly.

³⁹⁶ SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 52.

³⁹⁷ Ibid. P. 51.

renforcement de la doctrine administrative fiscale, en raison de la faiblesse du pouvoir législatif en matière fiscale qui handicape le Parlement, en retard dans la maîtrise de la matière fiscale, complexe et technique, par rapport à l'administration fiscale.³⁹⁸

Il convient de noter que la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale n'est pas incompatible avec le droit fiscal et le principe de la légalité fiscale, puisqu'il s'agit d'un complément nécessaire assuré par l'administration fiscale, à savoir, la partie la mieux placée sur le plan technique pour interpréter les textes juridiques dans le système fiscal, ainsi, une telle pratique demeure fondamentale tout en étant critiquable sur le plan juridique en raison de la menace qu'elle peut entretenir sur ce principe.³⁹⁹

Par ailleurs, la doctrine administrative fiscale ne constitue pas la seule menace pour le principe de la légalité fiscale, en effet, le pouvoir réglementaire est encore plus susceptible de mettre à mal ce principe, puisque la loi fiscale laisse souvent le règlement déterminer ses modalités d'application en raison de la technicité et la complexité de la norme fiscale, en outre, le juge fiscal peut, aussi, déformer la norme fiscale avec sa propre interprétation de celle-ci, tout en ayant un retard dans la maîtrise de la matière fiscale.⁴⁰⁰

L'atteinte au principe de la légalité fiscale par la doctrine administrative fiscale est associée à une autre pratique qui est celle des lois dites de « validation », qui permet de valider et de légiférer la doctrine administrative fiscale, dans ce cas, le législateur adopte officiellement l'interprétation administrative de la norme fiscale comme loi, qui cesse d'être de simples mesures administratives pour devenir une véritable législation avec toute sa valeur juridique, ce qui renforce considérablement la doctrine de l'administration fiscale.

Les solutions apportées par l'administration fiscale et adoptées par le législateur sont, de manière générale, bénéfiques, en raison du caractère pratique de la doctrine administrative fiscale, cependant, la loi de validation qui s'apparente souvent à la loi interprétative, peut être potentiellement abusive et préjudiciable pour les contribuables.⁴⁰¹

En effet, la loi de validation peut permettre à l'administration fiscale certaines manœuvres, comme valider une doctrine administrative controversée, contourner une jurisprudence non

³⁹⁸ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 131.

³⁹⁹ Slim Besbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 51.

⁴⁰⁰ Michel Bouvier, Introduction au droit fiscal général, Op.cit. P. 44.

⁴⁰¹ Philippe Marchessou, Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux, Dans : Mélanges Paul Amselek, Bruylant, Bruxelles, 2005, P. 50.

souhaitable, permettre de nouveaux redressements, profiter d'une application rétroactive en toute légalité, légaliser des actes administratifs illégaux ...⁴⁰²

Enfin, la recherche constante des gisements fiscaux pousse le pouvoir exécutif à s'ingérer de plus en plus à travers le règlement dans le processus de l'élaboration de la norme fiscale, dans ce cadre, on peut citer l'exemple au sein du droit fiscal algérien des taxes non codifiées dites « volantes », qui se sont multipliées dans les lois de finances récentes, ces taxes sont difficiles à suivre puisqu'elles ne sont pas intégrées dans les codes fiscaux, et constituent un terrain fertile et discret pour l'intervention de l'administration dans le processus normatif.

Si le juge fiscal interprète plus souvent la norme fiscale et le législateur pose des limites plus importantes sur l'action administrative en matière fiscale dans les pays développés, ce n'est pas encore le cas dans les pays en voie de développement qui disposent d'une administration fiscale « omnipotente », dans ce cadre, le principe de la légalité fiscale est souvent négligé malgré son caractère fondamental, alors que ce principe est entré dans le droit fiscal des pays en développement plus par mimétisme que par la voie d'une évolution juridique.⁴⁰³

Une telle évolution juridique nécessite un nombre important d'exigences sur la longue durée, ce qui n'aide pas les pays en voie de développement, qui souhaitent réaliser leurs objectifs économiques de manière efficace et rapide, au détriment parfois du cadre légal, alors qu'une application stricte du principe de la légalité de l'impôt constitue un frein dans ce cadre, cependant, cette dynamique propre aux pays en développement, renforce le pouvoir de la doctrine administrative fiscale et érode le pouvoir législatif en matière fiscale.⁴⁰⁴

L'atteinte au principe de la légalité fiscale par la doctrine de l'administration fiscale est une problématique sérieuse dans le droit fiscal contemporain, notamment, dans les pays où la doctrine administrative fiscale joue un rôle important, comme c'est le cas en Algérie, en raison de ses conséquences sur le consentement de l'impôt des citoyens, les relations entre les l'administration fiscale et les contribuables ainsi que l'Etat de droit en général, toutefois, cette problématique reste en dépit de son importance peu traitée dans la doctrine classique.

⁴⁰²Philippe Marchessou, *Réflexions contemporaines sur l'interprétation des textes fiscaux*, Op.cit. P. 50.

⁴⁰³Slim Besbes, *Le principe de la légalité de l'impôt en droit tunisien*, Op.cit. Préface de Slim Chelly.

⁴⁰⁴ Ibid.

Sous-section 2 : Par rapport à la sécurité juridique des contribuables

La complexité du droit contemporain est une problématique juridique majeure et commune à l'ensemble des systèmes juridiques, que ce soit dans les pays développés ou les pays en voie de développement, les causes d'un tel phénomène sont nombreuses comme la multiplication des sources du droit et les nouvelles attentes à l'égard du droit, cette complexité croissante du droit constitue une menace pour l'Etat de droit et crée une « insécurité juridique ».⁴⁰⁵

Face au constat de cette insécurité juridique et ses conséquences négatives sur le droit et les citoyens, un principe général de droit de « sécurité juridique » a vu le jour, celui-ci implique que « les citoyens soient, sans que cela appelle de leur part des efforts insurmontables, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable, ce qui suppose que les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles ».⁴⁰⁶

Le principe de sécurité juridique est une « série d'exigences » que doit avoir le droit, de façon impérieuse, ainsi, la sécurité juridique exige une « prévisibilité du droit » qui suppose que celui-ci concerne seulement le futur pour permettre aux citoyens d'envisager les conséquences juridiques de leurs actes, une « accessibilité au droit » qui implique que les citoyens soient en mesure de consulter et de comprendre celui-ci, et une « stabilité du droit » qui comprend que les citoyens peuvent compter sur les prévisions de leurs actes sur la durée.⁴⁰⁷

La sécurité juridique constitue un principe général du droit qui trouve son fondement dans la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, qui considère le droit de sûreté comme l'un des droits naturels et imprescriptibles de l'homme et exprime le concept de l'Etat de droit.⁴⁰⁸ Ce principe est considéré par la doctrine classique comme une exigence liée à l'État de droit et une condition *sine qua non* d'un Etat démocratique.⁴⁰⁹

En matière fiscale, la sécurité juridique constitue un sujet important pour les contribuables et se trouve au cœur des préoccupations et des réformes de la culture fiscale contemporaine,

⁴⁰⁵Conseil d'Etat, Sécurité juridique et complexité du droit, Op.cit. P. 230-233.

⁴⁰⁶ Ibid. P. 281.

⁴⁰⁷ Martin Nadeau, Perspectives pour un principe de sécurité juridique en droit canadien, les pistes du droit européen, Revue de Droit de l'Université de Sherbrooke, N° 10, 2009, P. 516.

⁴⁰⁸Fabien Grech, Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français, Revue française de droit constitutionnel, N° 102, 2015, P. 411.

⁴⁰⁹ Le Club des juristes (France), Sécurité juridique et initiative économique, Rapport, mare & martin, Paris, 2015,P. 5.

celle-ci consiste « à garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leurs charges de manière que chacun d'entre eux puisse prévoir et compter sur ce résultat ». ⁴¹⁰

Dans le droit français, le principe de sécurité juridique n'est pas prévu, de manière explicite, par la Constitution, cependant, ce principe est reconnu de la part de la jurisprudence, que ce soit dans le domaine administratif (CE, Arrêt du 24/03/2006, *Société KPMG*, N° 288460), ⁴¹¹ ou dans le domaine fiscal (CE, Arrêt du 30/03/2011, *Mezelle*, N° 315066, CE, Arrêt du 04/04/2012, N° 326760 et CE, Arrêt du 23/06/2014, N° 355801). ⁴¹²

Dans le droit algérien, le principe de sécurité juridique est reconnu depuis 2020, de façon distincte, par la Constitution qui énonce qu'afin de garantir la sécurité juridique, l'Etat veille, dans la mise en œuvre de la législation relative aux droits et libertés, à assurer son accessibilité, sa lisibilité et sa stabilité, ⁴¹³ par ailleurs, la Constitution évoque les principes de l'Etat de droit, alors que les autres principes constitutionnels fiscaux préconisent, de leur côté, la sécurité juridique des contribuables et comprennent des éléments de ce principe.

Le droit fiscal est une branche juridique connue comme étant touchée, de manière forte, par l'insécurité juridique, dans ce cadre, la doctrine classique identifie deux principaux facteurs qui créent l'insécurité juridique pour les contribuables, à savoir, l'instabilité juridique et la complexité des normes, qui font partie des caractéristiques du droit fiscal. ⁴¹⁴

A ce titre, le droit fiscal constitue un terrain propice à l'insécurité juridique et le principe de sécurité juridique est difficile à atteindre au sein de cette branche juridique, même dans les juridictions et les systèmes fiscaux des pays développés. ⁴¹⁵

La pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale constitue un axe majeur de la sécurité juridique en matière fiscale, à ce titre, la qualité d'une telle

⁴¹⁰ Mariem Dhoub, La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien, Maitrise en sciences comptables, Ecole supérieure de commerce de Sfax, 2004, P. 32.

⁴¹¹ CE, Arrêt du 24/03/2006, *Société KPMG*, N° 288460.

⁴¹² CE, Arrêt du 30/03/2011, *Mezelle*, N° 315066, CE, Arrêt du 04/04/2012, N° 326760 et CE, Arrêt du 23/06/2014, N° 355801.

⁴¹³ Article 34, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

⁴¹⁴ Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Op.cit. P. 7.

⁴¹⁵ Bruno Deffains et Catherine Kessedjian (France), Index de la sécurité juridique, Rapport, 2015, P. 7.

pratique en particulier et de la doctrine administrative fiscale en général, forme un paramètre important pour garantir la sécurité juridique des contribuables.⁴¹⁶

Dans le cadre de la sécurité juridique en matière fiscale, la doctrine administrative fiscale doit proposer une pratique « saine » de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale, qui doit avoir un double caractère uniforme et stable, au même titre que la loi, cette pratique administrative de l'interprétation de la loi fiscale qualifiée de saine est une condition nécessaire pour la sécurité juridique des contribuables, en raison de l'importance de cette pratique dans le système fiscal comme le relève la doctrine classique.⁴¹⁷

Par ailleurs, le Conseil d'Etat français considère que la sécurité juridique comprend également l'accessibilité du droit, qui implique le droit pour le citoyen d'être informé sur l'interprétation administrative des textes juridiques, ainsi, toutes les mesures administratives relatives aux textes juridiques doivent, de manière nécessaire, faire l'objet d'une publication pour éclairer les décisions des entreprises, des contribuables et des citoyens.⁴¹⁸

Toutefois, la doctrine de l'administration fiscale peut former une menace importante pour la sécurité juridique en matière fiscale, cette menace se manifeste, de manière principale, par la pratique dite des changements de la doctrine administrative fiscale,⁴¹⁹ qui intervient lorsque l'administration change l'interprétation et le commentaire donné aux dispositions fiscales pour des raisons multiples, ainsi, l'interprétation initial donné à la norme fiscale est remplacée par l'initiative libre de l'administration fiscale dans le cadre de ses missions.⁴²⁰

La pratique dite des changements de la doctrine administrative fiscale constitue un véritable péril pour la sécurité juridique des contribuables qui a été identifié depuis longtemps par la doctrine classique, en effet, ces changements sont susceptibles d'entraîner des modifications claires et variables dans les situations juridiques initiales des contribuables, qui sont basées sur l'interprétation administrative initiale des textes fiscaux concernés, ainsi, cette situation peut nuire, de manière forte, à la sécurité juridique des contribuables.

Les changements de la doctrine administrative en général sont inhérents à la pratique de l'interprétation administrative des textes juridiques, en effet, l'administration procède toujours

⁴¹⁶Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Op.cit. P. 5-7.

⁴¹⁷Nouredine Bensouda, Les vrais enjeux de la sécurité fiscale, L'Economiste, N° 4731, 2016.

⁴¹⁸Conseil d'Etat, Sécurité juridique et complexité du droit, Op.cit. P. 332.

⁴¹⁹SlimBesbes, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, Op.cit. P. 45.

⁴²⁰Bachir YellesChaouche, Recherches sur les mesures d'ordre intérieur, Op.cit. P. 188-197.

à des changements de ses actes administratifs en général et ses mesures administratives en particulier, c'est le cas de l'administration fiscale, qui peut réajuster l'interprétation et le commentaire donné initialement à la norme fiscale, ce qui arrive notamment lorsque celle-ci doit faire face à des problèmes d'application par rapport à cette norme fiscale.

Le changement de la doctrine administrative fiscale implique l'intégration de nouveaux éléments qui n'ont pas été prévus au départ, au moment de l'interprétation administrative initiale du texte fiscal concerné dans le cadre de l'application de celui-ci, cette pratique doit respecter, en principe, les règles de la pratique interprétative et les textes juridiques.

Cependant, une telle pratique constitue une vraie source de risque pour la sécurité juridique des contribuables, dont la situation juridique initiale a été fixée sur la base de l'interprétation initiale ou qui se sont fondés sur cette dernière pour établir leur situation juridique.

L'impact des changements de la doctrine administrative fiscale sur les contribuables diffère selon le sujet concerné et les objectifs poursuivis par l'administration, ainsi, il existe des situations neutres sans conséquences notables pour les contribuables, comme des situations dynamiques avec des conséquences importantes pour ceux-ci, cette dernière situation peut être favorable ou défavorable pour le contribuable alors que c'est ce dernier cas qui pose la question de la sécurité juridique face à la doctrine administrative fiscale.⁴²¹

Le changement de la doctrine administrative fiscale implique que lorsque le contribuable se voit appliqué ou se conforme à une interprétation administrative d'un texte fiscal, cela ne constitue pas pour le contribuable un droit acquis puisque cette interprétation est susceptible de changer, par ailleurs, un tel changement peut concerner seulement le futur, ce qui permet au contribuable de s'adapter à la nouvelle interprétation administrative, cependant, ce n'est pas le cas lorsque le changement concerne, également, le passé.⁴²²

En effet, le contribuable peut être confronté à une situation dangereuse lorsque le changement de la doctrine administrative fiscale concerne le passé, ainsi, l'administration fiscale peut, par exemple, utiliser son droit de reprise pour procéder à des redressements fiscaux portant sur des années antérieures pour le contribuable, dans le cadre du délai de reprise fixé à quatre ans

⁴²¹Arnaud Bertrand, La rétroactivité en droit fiscal, Thèse de doctorat en Droit public, Université Paris 2 Panthéon-Assas, 1999, P. 301-316.

⁴²²Une protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative, L'Economiste, N° 391, 1998.

par le législateur algérien dans le CPF, à ce titre, le contribuable peut subir des rehaussements d'impositions en raison d'un changement de la doctrine administrative.⁴²³

Cette situation révèle une rétroactivité « indirecte » de la norme fiscale initiée par la doctrine administrative fiscale, à travers sa pratique des changements d'interprétation administrative des textes fiscaux, ainsi, cette pratique peut menacer d'autres principes du droit fiscal, comme le principe de non rétroactivité de l'impôt qui est consacré par la Constitution.⁴²⁴

Ce phénomène qui entraîne une rétroactivité en matière fiscale au moyen de la doctrine administrative a été constaté par la doctrine classique, il intervient lorsque les changements d'interprétation administrative de la norme fiscale ont un effet rétroactif.⁴²⁵

Il faut noter que la doctrine administrative fiscale peut, elle-même, mettre en œuvre une application rétroactive des dispositions fiscales, ainsi, on peut citer la Circulaire N° 04/MF/DGI/DLRF/LFC08 qui a porté l'application de l'article 07 de la LFC 2008, de façon rétroactive, jusqu'au 01/01/2006, date de l'entrée en vigueur de la LF 2006.⁴²⁶

En effet, la Circulaire en question relative à l'application de la LFC 2008, considère que les paragraphes relatifs à l'amortissement dégressif et progressif ont été « omis » dans la LF 2006 et que l'article 07 de la LFC 2008 a corrigé cette « omission » par la réintroduction des paragraphes concernés qui sont, toujours, applicables.⁴²⁷

La rétroactivité en matière fiscale provoquée par la doctrine administrative peut intervenir, notamment, à travers les « tolérances fiscales » à effet rétroactif, la tolérance fiscale intervient lorsque la doctrine administrative aménage l'entrée en vigueur de la norme fiscale en mettant en place une application anticipée ou retardée de celle-ci, cette situation peut comprendre des changements d'interprétation à effet rétroactif et porter sur des textes fiscaux rétroactifs, ce qui est susceptible de remettre en cause des situations constituées.⁴²⁸

⁴²³L'Economiste, Une protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative, Op.cit.

⁴²⁴ Article 82, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

⁴²⁵Arnaud Bertrand, La rétroactivité en droit fiscal, Op.cit. P. 300-311.

⁴²⁶MeknassiLahouari, L'application de la loi fiscale dans le temps, Op.cit. P. 91.

⁴²⁷Direction générale des impôts (Algérie), Circulaire N° 04/MF/DGI/DLRF/LFC08.

⁴²⁸MeknassiLahouari, L'application de la loi fiscale dans le temps, Op.cit. P. 301-316.

A ce titre, la doctrine administrative fiscale peut, elle même, prendre un caractère rétroactif, lorsque l'administration accorde des « tolérances fiscales » aux contribuables, en élargissant certains dispositifs ou en prolongeant leurs délais d'application sans base légale.⁴²⁹

Dans ce cadre, on peut citer la Circulaire N° 02/MF/MDB/DGI/DLF/LFC/2001, qui indique que le nouveau taux de versement forfaitaire introduit par l'article 04 de la LF 2001 s'applique sur la masse salariale payée au courant du mois de Juillet et devant être déclarée au mois d'Aout 2001, alors que la Circulaire en question date du 15/08/2001.⁴³⁰

La problématique des changements d'interprétation administrative de la norme fiscale est bien distinguée au sein du droit fiscal, comme le risque juridique majeur par rapport à la doctrine administrative fiscale après celui relatif au principe de la légalité de l'impôt, toutefois, la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la loi fiscale est tolérée dans le droit fiscal, malgré les potentiels dérapages en matière de sécurité juridique des contribuables, lorsque celle-ci « mute » pour donner lieu aux changements d'interprétation.

Les changements d'interprétation administrative de la norme fiscale font partie intégrante des risques identifiés et dits inhérents à la doctrine de l'administration fiscale, cela dit, le caractère dangereux de cette pratique sur la sécurité juridique des contribuables est décrié, de manière unanime, par la doctrine classique, qui considère qu'il n'est pas admissible, dans un Etat de droit, que la situation juridique des contribuables soit remise en cause par des réajustements de l'administration, ainsi, une telle pratique est très dénoncée dans le milieu juridique.

Les changements de la doctrine administrative fiscale démontrent le poids considérable de la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale, et jettent aussi un doute sur le caractère non juridique de ce phénomène administratif, puisque cette intervention fait apparaître, de manière claire, l'impact de la pratique interprétative sur les situations juridiques des contribuables qui entraîne une modification de ces situations, ainsi, la question du caractère juridique des circulaires interprétatives est posée.⁴³¹

Le risque juridique que fait peser la doctrine administrative fiscale sur la sécurité juridique des contribuables ne se limite pas aux changements d'interprétation administrative de la norme fiscale, en effet, la profusion des mesures administratives fiscales participe à l'insécurité juridique en matière fiscale, ainsi, l'abondance du volume produit des mesures

⁴²⁹Ibid.P. 91-92.

⁴³⁰Direction générale des impôts (Algérie), Circulaire N° 02/MF/MDB/DGI/DLF/LFC/2001.

⁴³¹ Bachir YellesChaouche, Recherches sur les mesures d'ordre intérieur, Op.cit. P. 188-197.

administratives, le niveau de technicité de ces actes administratifs et le format même de la doctrine administrative contribue à la complexité du droit fiscal.⁴³²

Il faut rappeler que la suprématie de la loi fiscale peut être remise en cause par la doctrine administrative fiscale, l'atteinte au principe de la légalité de l'impôt et au pouvoir normatif du législateur contribue à la menace pour la sécurité juridique des contribuables.⁴³³

La sécurité juridique en matière fiscale constitue un élément fondamental de l'attractivité économique, en effet, la mondialisation intensifie les besoins de stabilité juridique pour les entreprises et les investissements, et entraîne une concurrence entre les différents pays pour proposer un environnement juridique et fiscal plus attractif et stable, ainsi, les facteurs d'insécurité juridique en matière fiscale, comme les changements de la doctrine administrative fiscale réduisent, de manière drastique, l'attractivité économique.⁴³⁴

Par ailleurs, la sécurité juridique en matière fiscale forme un paramètre essentiel des relations entre l'administration et le contribuable, dans ce cadre, les changements de la doctrine administrative fiscale, comme facteur d'insécurité juridique, nuisent, de manière substantielle, aux relations entre les deux parties en général et au dialogue fiscal en particulier, avec des conséquences prévisibles sur le consentement de l'impôt des citoyens, en conséquence, la culture fiscale contemporaine ne peut pas tolérer une telle pratique.

⁴³²Conseil des Impôts (France), Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, Rapport, 2002, P. 74 et 77-78.

⁴³³Aurélien Baudu, Mémentos LMD, Droit fiscal 2015-2016, Op.cit. P. 71.

⁴³⁴Le Club des juristes, Sécurité juridique et initiative économique, Op.cit. P. 28 et 201.

Conclusion de la première partie

L'étude de la doctrine de l'administration fiscale met au jour une entreprise administrative extraordinaire et singulière, qui distingue, de manière importante, la matière fiscale en général et le droit fiscal en particulier, cette entreprise administrative exprime une forme explicite et catégorique de l'autorité administrative en matière fiscale, et constitue l'un des moyens les plus efficaces et connus pour l'exercice d'une telle autorité et pour la mise en œuvre de ses missions, en particulier, la plus fondamentale, à savoir, l'application de la norme fiscale.

L'ampleur prise par la doctrine administrative fiscale se révèle être considérable au niveau du droit et du système fiscal, notamment, en raison de la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif fiscal, alors, même, que la masse croissante de celle-ci permet d'amplifier un tel impact au fil du temps, toutefois, les limites de ce phénomène administratif se trouvent sur le plan juridique et empêchent sa consécration complète, étant confronté à des problématiques sérieuses dans le droit et posant des questions légales importantes.

Toutes les thématiques et les problématiques posées par la doctrine administrative fiscale se concentrent, de façon principale, autour de la question générale du pouvoir de l'administration en matière fiscale, ainsi, si cette pratique administrative participe activement au pouvoir de l'administration fiscale, elle démontre, également, les limites d'un tel pouvoir et de l'administration dans son ensemble, en outre, la doctrine de l'administration fiscale demeure l'un des thèmes centraux pour étudier l'autorité administrative en matière fiscale.

Seconde Partie

La doctrine administrative fiscale, garantie de sécurité juridique pour les contribuables

Le principe de sécurité juridique est défini par le Conseil d'Etat français comme impliquant que « les citoyens soient, sans que cela appelle de leur part des efforts insurmontables, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable, ce qui suppose que les normes édictées doivent être claires et intelligibles, et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles »,⁴³⁵ ce principe juridique découle, de manière directe, du concept de l'Etat de droit.

Le principe de sécurité juridique qui suppose que la norme de droit doit être claire et stable, consiste en matière fiscale à « garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leurs charges de telle manière que chacun d'entre eux puisse prévoir et compter sur ce résultat »,⁴³⁶ la mise en œuvre de ce principe dans une discipline juridique comme le droit fiscal n'est pas simple, puisque celui-ci est un terrain propice à l'insécurité juridique.⁴³⁷

En raison des risques inhérents à la doctrine administrative fiscale qui peuvent mettre en péril la sécurité juridique des contribuables, notamment, en matière d'interprétation administrative des textes fiscaux, des outils juridiques ont vu le jour au sein du droit fiscal afin d'assurer la protection juridique des contribuables par rapport à cette doctrine administrative, ainsi, cette dernière peut être la source d'une garantie de sécurité juridique pour les contribuables.

Dans ce cadre, on peut distinguer deux types de protections juridiques pour les contribuables relatives à la doctrine administrative fiscale, une protection juridique « minimale » à travers la procédure du rescrit fiscal (Titre 1) et une protection juridique « optimale » au moyen d'outils spécifiques à la doctrine de l'administration fiscale (Titre 2).

⁴³⁵Conseil d'Etat, Sécurité juridique et complexité du droit, Op.cit. P. 281.

⁴³⁶MariamDhouib, La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien, Op.cit, P. 33.

⁴³⁷Bruno Deffains et Catherine Kessedjian, Index de la sécurité juridique, Op.cit. P. 7.

Titre 1 : Une sécurité juridique minimale, le rescrit fiscal

La notion de rescrit est incertaine et ne possède pas une définition juridique claire, néanmoins, le terme rescrit, du latin *rescriptum*, est une pratique qui date de l'époque antique et du droit romain encore étudiée par la doctrine juridique et historiographique, qui désigne une réponse écrite octroyée par l'empereur ou le conseil impérial de l'empire aux particuliers et aux magistrats qui ont sollicités une consultation par rapport à un point de droit.⁴³⁸

Sur un plan juridique *stricto sensu*, le rescrit est défini par le Conseil d'Etat français comme « une prise de position formelle de l'administration, qui lui est opposable, sur l'application d'une norme à une situation de fait décrite loyalement dans la demande présentée par une personne et qui ne requiert aucune décision administrative ultérieure ». ⁴³⁹

Le rescrit existe dans une multitude de domaines mais cette procédure est connue de manière particulière, en matière fiscale, puisque le rescrit dit « fiscal » se distingue par sa dimension importante et possède la vocation d'apporter une réponse aux besoins de sécurité juridique des contribuables, dans ce cadre, la procédure du rescrit fiscal constitue une protection juridique « minimale » relative à la doctrine administrative fiscale.⁴⁴⁰

Le rescrit fiscal peut être étudié par la distinction, en premier lieu, du cadre juridique de cette procédure (chapitre 1), et en second lieu, des perspectives de celle-ci (chapitre 2).

⁴³⁸ Conseil d'Etat (France), Le rescrit, sécuriser les initiatives et les projets, Etude, La documentation française, Paris, 2013. P. 16.

⁴³⁹ Ibid. P. 20.

⁴⁴⁰ Ibid. P. 22 et 24.

Chapitre 1 :Le cadre juridique de la procédure du rescrit fiscal

Le rescrit fiscal existe dans un grand nombre de pays à travers le monde avec des concepts et des noms différents comme les *rulings* fiscaux et les décisions anticipées en matière fiscale, néanmoins, cette procédure est plus connue au sein du droit fiscal sous le nom de rescrit, comme c'est le cas dans le droit fiscal français et algérien, la procédure du rescrit fiscal constitue un dispositif qui permet aux contribuables de bénéficier d'une garantie sur l'application de la législation fiscale à leur situation particulière.⁴⁴¹

Le rescrit fiscal constitue une procédure relativement récente dans le droit fiscal, qui a été introduite dans le droit fiscal français par la loi N° 87-502 du 08/07/1987 modifiant les procédures fiscales et douanières, dite loi *Aicardi*, inspirée par le rapport de la commission *Aicardi* en 1986 sur l'amélioration des rapports entre les citoyens et les administrations fiscales et douanières, de même, la procédure a été introduite dans le droit fiscal algérien par la loi N° 11-16 du 28/12/2011, portant loi de finances de 2012.

Sur le plan juridique, le rescrit fiscal constitue en sa qualité d'outil de sécurité juridique, une garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, cette garantie juridique apportée par le rescrit fiscal pose les bases d'une protection juridique précise relative à la doctrine administrative fiscale en faveur des contribuables et existe aussi bien dans le droit fiscal français qu'algérien, dans ce cadre, il convient d'étudier les bases de cette garantie ainsi que sa mise en œuvre.

Section 1 : Les bases de la garantie apportée par le rescrit fiscal

Le rescrit fiscal est l'un des premiers instruments qui ont vu le jour par rapport à la sécurité juridique en matière fiscale, en tant que garantie pour les contribuables face à l'administration fiscale, ainsi, le Conseil d'Etat français considère que la garantie apportée par le rescrit fiscal se caractérise par un droit conféré au contribuable, qui se manifeste par l'opposabilité à l'administration fiscale de la position qu'elle prend sur la demande précise de celui-ci.⁴⁴²

Dans le droit fiscal, la garantie apportée par le rescrit fiscal qui est celle de la prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, permet d'opposer à l'administration fiscale ses prises de position formelle sur

⁴⁴¹Cour des comptes, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, Op.cit. P. 92.

⁴⁴² Conseil d'Etat, Le rescrit, sécuriser les initiatives et les projets, Op.cit. P. 16-17.

l'appréciation de situations de fait par rapport à un texte fiscal, ce qui offre une protection juridique aux contribuables notamment par rapport aux changements qui peuvent affecter ceux-ci comme celui de l'interprétation administratives des textes fiscaux.

La garantie apportée par le rescrit fiscal est instaurée par le législateur qui pose ses bases, comme c'est le cas dans le droit fiscal français avec l'article L. 80 B du Livre des procédures fiscales français (LPF), ainsi que dans le droit fiscal algérien avec l'article 174 bis du Code des procédures fiscales (CPF), les bases la garantie apportée par une prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait portent, en premier lieu, sur son champ d'application puis, en second lieu, sur ses conditions d'application.

Sous-section 1 : Le champ d'application de la garantie

Dans le droit fiscal algérien, le législateur décrit la garantie apportée par le rescrit fiscal dans le premier alinéa de l'article 174 bis du CPF, qui indique qu'il ne sera procédé à aucun rehaussement d'imposition antérieure, si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différent sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par le contribuable de bonne foi du ressort de la Direction des grandes entreprises, et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été admise par l'administration.⁴⁴³

Le législateur algérien précise dans le Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012 que le rescrit fiscal est une prise de position formelle de l'administration fiscale, saisie par un contribuable de bonne foi, qui constitue une réponse précise et définitive à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à une situation de fait au regard de la législation fiscale en vigueur, cette procédure est dédiée aux contribuables éligibles qui relèvent de la compétence de la Direction des grandes entreprises (DGE).⁴⁴⁴

Dans le droit fiscal français, le législateur décrit la garantie apportée par le rescrit fiscal dans le premier alinéa de l'article L. 80 B du LPF, qui indique que la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, est applicable lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.⁴⁴⁵

Sur la base du premier alinéa de l'article L. 80 B du LPF, la garantie de la prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, implique qu'il ne peut être

⁴⁴³Article 174 bis, Code des procédures fiscales, 2022.

⁴⁴⁴ Article 2, Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012 relatif au rescrit fiscal, Journal officiel N° 50 du 12/09/2012.

⁴⁴⁵ Article L80 B, Livre des procédures fiscales (France), 2022.

procédé à aucun rehaussement d'impositions, si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par un contribuable de bonne foi, et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été antérieurement formellement admise par l'administration.⁴⁴⁶

Ainsi, on peut constater que la description de la garantie apportée par le rescrit fiscal par la législation est quasi similaire dans le droit fiscal français et algérien, de plus, il s'agit exactement de la même garantie, à savoir, la garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal.

Toutefois, on peut relever que la garantie apportée par le rescrit fiscal est autonome dans le droit fiscal algérien alors que celle-ci n'est pas autonome dans le droit fiscal français, étant une extension d'une autre garantie juridique, à savoir, la garantie prévue par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF relative à l'opposabilité de la doctrine administrative, qui porte sur les changements d'interprétation d'un texte fiscal et qui constitue la garantie mère.

Le rescrit fiscal constitue une prise de position formelle de l'administration fiscale saisie par un contribuable, sur le régime fiscal applicable à la situation de fait dans laquelle, celui-ci, se trouve en encore sur l'opération qu'il envisage de réaliser, au regard de la législation fiscale en vigueur, cette prise de position formelle de l'administration fiscale est opposable à celle-ci en empêchant l'administration fiscale de procéder à une imposition supplémentaire fondée sur une appréciation différente de la situation de fait du contribuable.⁴⁴⁷

La garantie apportée par le rescrit fiscal traduit une nouvelle forme de gouvernance fiscale, en permettant aux contribuables d'interroger et de dialoguer avec l'administration fiscale sur l'application des dispositions fiscales par rapport à leurs situations de faits, et d'obtenir, ainsi, un accord préalable avec l'administration fiscale sur l'application de la règle fiscale, et de connaître, à l'avance, sa position sur les opérations qu'ils comptent entreprendre, sans être inquiété par une remise en cause de sa part lors d'un contrôle fiscal ultérieur.⁴⁴⁸

La garantie apportée par le rescrit fiscal ouvre droit au contribuable la possibilité d'opposer à l'administration sa prise de position formelle sur l'appréciation de sa situation de fait, ainsi,

⁴⁴⁶Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, 2020.

⁴⁴⁷ Direction générale des impôts (Algérie), Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal.

⁴⁴⁸ Abdelmadjid Yanat, Un état actuel des relations administration fiscale-contribuables, Op.cit. P. 28-31.

celle-ci se distingue des autres procédures similaires dans le droit fiscal relatives à la sécurité juridique comme les agréments fiscaux, les recours préalables en matière de contentieux fiscal et les réponses de l'administration fiscale aux demandes d'éclaircissement des contribuables, qui ne constituent pas une prise de position formelle de l'administration fiscale.⁴⁴⁹

En permettant aux contribuables s'interroger l'administration fiscale et d'obtenir une prise de position formelle qui engage celle-ci sur leurs situations de fait au regard d'un texte fiscal, la garantie apportée par le rescrit fiscal instaure un niveau de prévisibilité, de sécurité juridique et de transparence fiscale, de cette manière, une telle procédure donne l'occasion d'anticiper les conséquences des opérations et des projets ainsi que de protéger les contribuables de toute remise en cause des conséquences fiscales de leurs situations de fait.⁴⁵⁰

Par ailleurs, la garantie apportée par le rescrit fiscal est un atout notable pour les contribuables algériens en matière de contrôle fiscal, faisant partie intégrante des garanties du contribuable vérifié, que ce soit dans le cadre de la vérification de comptabilité ou dans le cadre de la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (VASFE).

La garantie de la prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal ne vise pas à empêcher l'administration fiscale de modifier son analyse d'une situation de fait, puisque cette dernière peut toujours rapporter une prise de position, par contre, elle ne peut le faire que pour l'avenir, sans pouvoir revenir rétroactivement sur une appréciation de la situation d'un contribuable conforme à la position qu'elle avait prise antérieurement.⁴⁵¹

Le législateur algérien distingue, de manière claire, ce point dans le Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012, qui affirme que dans le cas où l'administration fiscale constate une erreur d'appréciation et revient sur sa position, celle-ci peut mettre fin au rescrit fiscal et établir un nouveau rescrit au contribuable sans pour autant effectuer un redressement fiscal à l'encontre du contribuable sur la période concernée par le premier rescrit.⁴⁵²

La garantie apportée par le rescrit fiscal répond au principe de sécurité juridique qui suppose l'annonce précise par l'administration des règles générales ou individuelles qui constituent, à un moment donné, le cadre juridique dans lequel elle exerce sa compétence, à ce titre, cette garantie ne confère pas à l'administration fiscale le pouvoir de déroger à la loi mais rend

⁴⁴⁹ Sarah Benmouhamed, La nature juridique du rescrit fiscal, Op.cit. P. 111 et 113-114.

⁴⁵⁰ DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁵¹ DGFIP, BOFIP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁴⁵² Article 9, Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

juridiquement opposable ses interprétations, permettant aux contribuables d'évoluer dans un environnement juridique stable loin des revirements du législateur et de la doctrine.⁴⁵³

Dans le droit fiscal algérien, la garantie apportée par le rescrit fiscal constitue une garantie juridique importante et unique par rapport à la sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine administrative fiscale, en effet, cette garantie permet, de façon inédite, de rendre juridiquement opposables les interprétations de l'administration fiscale au regard d'un texte fiscal relatives aux situations de faits des contribuables, et instaure, par conséquence, une certaine forme d'opposabilité de la doctrine administrative fiscale.

A ce titre, si la garantie apportée par le rescrit fiscal se rapporte *stricto sensu* aux situations de fait et non à l'interprétation des dispositions fiscales, la prise de position de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait porte obligatoirement sur un texte fiscal, dont l'application donne toujours lieu à l'interprétation et au commentaire administratif, ainsi, les situations de faits ne peuvent pas être dissociées de la doctrine administrative fiscale et la garantie apportée par le rescrit fiscal se fonde, en arrière plan, sur celle-ci.⁴⁵⁴

En outre, la garantie apportée par le rescrit fiscal donne, aussi, l'occasion de développer la doctrine administrative fiscale, en permettant au contribuable prendre l'initiative d'interroger l'administration sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal, dans ce cadre, le caractère individuel du rescrit fiscal n'empêche pas l'administration de conclure une interprétation administrative commune des textes fiscaux avec des situations parallèles, la garantie peut, donc, être une source de la doctrine administrative fiscale.⁴⁵⁵

Dans le droit fiscal français, le champ d'application de la garantie de la prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal suit celui de sa garantie mère, à savoir, la garantie prévue par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, ainsi, la garantie apportée par le rescrit fiscal est applicable à l'ensemble des impôts, droits et taxes assis et recouverts en vertu des dispositions du code général des impôts français (CGI).⁴⁵⁶

⁴⁵³Article 9, Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁵⁴MeknassiLahouari, L'application de la loi fiscale dans le temps, Op.cit. P. 90.

⁴⁵⁵Mourad Nabil Abdessamed, Le rescrit fiscal et l'apport de la doctrine administrative dans la relation contribuable-usager, Les Annales de la Faculté de Droit et des Sciences Politiques de l'Université Oran 2, Numéro spécial, 2016, P. 189-190.

⁴⁵⁶DGFIP, BOFIP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

La garantie apportée par le rescrit fiscal concerne également les taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le CGI, par contre, la garantie ne s'applique pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le CGI, auparavant dénommées taxes parafiscales, ni aux taxes dont les règles d'assiette et de recouvrement ne sont pas précisées par référence à des règles définies par le CGI.⁴⁵⁷

La jurisprudence rappelle que la garantie apportée par le rescrit fiscal ne peut être invoquée lorsque l'imposition contestée constitue une imposition primitive, à ce titre, le Conseil d'Etat français considère que le contribuable ne peut pas se prévaloir, à l'appui de sa contestation de la taxe foncière à laquelle il a été assujetti, s'agissant d'une imposition primitive, des dispositions précitées de l'article L. 80 B du LPF, qui ne visent que le cas de rehaussements d'impositions antérieures (CE, Décision du 02/10/2006, N° 270954).⁴⁵⁸

Dans le droit fiscal algérien, le champ d'application de la garantie de la prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, se base, de manière principale, sur les contribuables concernés par la garantie, en effet, la question des contribuables impliqués prime dans la distinction du champ d'application, détermine les impositions concernées et ouvre droit à la garantie du premier alinéa de l'article 174 bis du CPF.

Le champ d'application de la garantie apportée par le rescrit fiscal est clair puisque le législateur algérien indique, dans le premier alinéa de l'article 174 bis du CPF, que la garantie concerne les contribuables qui relèvent de la Direction des grandes entreprises (DGE), de même, le Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012 relatif au rescrit fiscal, confirme que la procédure est dédiée aux contribuables éligibles qui relèvent de la compétence de la DGE.

Le législateur algérien a déterminé les personnes relevant obligatoirement de la compétence de la DGE dans l'article 32 de la Loi N° 01-21 du 22/12/2001, portant loi de finances pour 2002, modifié et complété par l'article 54 de la Loi N° 06-24 du 26/12/2006, portant loi de finances pour 2007, ainsi que par l'article 71 de la Loi N° 17-11 du 27/12/2017, portant loi de finances pour 2018, ces dispositions se trouvent au sein des dispositions fiscales non codifiées dans le cadre du Code des impôts directs et taxes assimilées (CIDTA).

Ainsi, le législateur algérien indique que les personnes morales relevant obligatoirement de la compétence de la structure chargée de la gestion des grandes entreprises, sont :

⁴⁵⁷DGFIP, BOFIP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁴⁵⁸ CE, Décision du 02/10/2006, N° 270954.

- Les sociétés ou les groupements exerçant dans le secteur des hydrocarbures régis par la législation relative aux hydrocarbures ;
- Les sociétés étrangères intervenant en Algérie temporairement dans le cadre contractuel relevant du régime du réel lorsque le montant du(es) contrat(s) est égal ou supérieur à un montant fixé par arrêté du Ministre des Finances ;
- Les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux telles que visées par l'article 136 du CIDTA dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du Ministre des Finances ;
- Les groupes de sociétés lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du Ministre des Finances.⁴⁵⁹

Le législateur algérien a confirmé les contribuables relevant de la compétence de la DGE dans l'article 160 du CPF au sein des dispositions générales relatives à la structure chargée des grandes entreprises, qui indique que les lieux de dépôt des déclarations fiscales et de paiement des impôts et taxes sont fixés à la structure chargée des grandes entreprises, pour :

- Les sociétés ou les groupements exerçant dans le secteur des hydrocarbures régis par la législation relative aux hydrocarbures, modifiée et complétée ;
- Les sociétés étrangères intervenant en Algérie, temporairement, dans le cadre contractuel relevant du régime du réel lorsque le montant du (des) contrat(s) est égal ou supérieur à un montant fixé par arrêté du ministre des finances ;
- Les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, telles que visées par l'article 136 du CIDTA, dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du ministre des finances ;
- Les groupes de sociétés lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du ministre des finances.⁴⁶⁰

⁴⁵⁹ Article 71, Loi N° 17-11 du 27/12/2017, portant loi de finances pour 2018, Code des impôts directs et taxes assimilées, 2022.

⁴⁶⁰ Article 160, Code des procédures fiscales, 2022.

A ce titre, le législateur algérien a fixé le minimum du chiffre d'affaires des sociétés relevant de la compétence de la DGE au sein de l'arrêté du ministre des finances du 24/12/2017, qui énonce que les personnes morales désignées ci-après relèvent de la compétence de la structure chargée des grandes entreprises :

- Les sociétés de capitaux et les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, telles que visées par l'article 136 du CIDTA dont le chiffre d'affaires, à la clôture de l'exercice, est supérieur ou égal à deux milliards de dinars (2.000.000.000 DA) ;
- Les groupements de sociétés lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres, est supérieur ou égal à deux milliards de dinars (2.000.000.000 DA).⁴⁶¹

Enfin, le législateur algérien a déterminé les impôts et taxes relatifs aux contribuables relevant de la DGE dans l'article 162 du CPF au sein des dispositions générales relatives à la structure chargée des grandes entreprises, qui indique que les impôts et taxes dus par les personnes morales ou groupement de personnes morales, visées à l'article 160 du CPF, sont :

- Les impôts, taxes et redevances dus par les entreprises pétrolières ;
- Les retenues à la source de l'impôt sur les bénéfices des sociétés dues par les sociétés étrangères ;
- L'impôt sur les bénéfices des sociétés dû par les sociétés de capitaux et les groupements de sociétés soumis au régime de droit commun de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS) ;
- La taxe sur la valeur ajoutée et les droits et taxes dont l'assiette, la liquidation, le recouvrement et le contentieux sont traités comme en matière de la TVA ;
- La taxe sur l'activité professionnelle ;
- Les retenues à la source dues sur les salaires, traitements et émoluments ;
- Les retenues à la source dues sur les distributions de dividendes aux associés quelle qu'en soit la forme juridique ;
- Les droits de timbre.⁴⁶²

De cette manière, on peut bien distinguer le champ d'application de la garantie apportée par le rescrit fiscal dans le droit fiscal algérien, qui couvre les contribuables relevant de la

⁴⁶¹ Article 2, Arrêté du ministre des finances du 24/12/2017 fixant le minimum du chiffre d'affaires des sociétés relevant de la compétence de la DGE, Journal officiel N° 77 du 31/12/2017.

⁴⁶² Article 162, Code des procédures fiscales, 2022.

compétence de la DGE mentionnés et complétés par l'article 71 de la Loi N° 17-11 du 27/12/2017, portant loi de finances pour 2018, confirmés et précisés par l'article 160 du CPF et l'arrêté du Ministre des finances du 24/12/2017, ainsi que les impôts et taxes relatifs aux contribuables relevant de la DGE mentionnés par l'article 162 du CPF.

Sous-section 2 : Les conditions d'application de la garantie

Dans le droit fiscal algérien, le législateur détermine les conditions d'application de la garantie de la prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal dans le second alinéa de l'article 174 bis du CPF, qui indique que la garantie prévue par le premier alinéa est applicable lorsque :

- L'administration est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un contribuable de bonne foi ;
- L'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal dans un délai de quatre mois ou n'a pas répondu dans ce délai ;
- La prise de position est antérieure à la date d'expiration du délai de déclaration dont le contribuable disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieure à la date de mise en recouvrement de l'imposition à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.⁴⁶³

Le législateur algérien précise, par rapport aux conditions d'application de la garantie apportée par le rescrit fiscal, dans le Décret exécutif N° 12-334, que les termes du rescrit fiscal sont applicables uniquement au contribuable ayant introduit la demande et concerne sa situation de fait, ainsi, un contribuable ne peut se prévaloir du rescrit fiscal établi à un autre contribuable quand bien même il présente la même situation de fait que celui-ci.⁴⁶⁴

De ce fait, le droit fiscal algérien conditionne la garantie apportée par le rescrit fiscal par quatre éléments principaux, la saisine correcte de l'administration fiscale par un contribuable de bonne foi, la prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, l'antériorité de la prise de position par rapport aux obligations fiscales ainsi que le caractère individuel de la prise de position.

⁴⁶³Article 174 bis, Code des procédures fiscales, 2022.

⁴⁶⁴Article 10, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

La doctrine administrative fiscale algérienne précise aussi les conditions d'application de la garantie apportée par le rescrit fiscal, ainsi, le directeur général des impôts indique dans l'instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, que cette garantie s'applique lorsque le contribuable s'est conformé à la solution retenue par l'administration fiscale, que celui-ci est de bonne foi et que la situation de fait concernée est strictement identique à celle sur laquelle l'administration fiscale a pris sa position.

La doctrine administrative fiscale algérienne commente les conditions d'application de la garantie apportée par le rescrit fiscal, notamment, par rapport à la notion de texte fiscal, l'appréciation d'une situation de fait, la bonne foi du contribuable, la prise de position formelle, ainsi que l'antériorité de la prise de position.

Concernant la notion de texte fiscal, les textes fiscaux sur lesquels est appréciée, la situation de fait objet de demande de prise de position, sont ceux de tout rang, que ce soit les textes législatifs, réglementaires ou les conventions internationales, qui se rapportent à l'assiette, aux taux, à la liquidation de l'impôt ou les règles de prescription, à ce titre, la garantie apportée par le rescrit fiscal exclut toute demande de prise de position relative aux procédures d'imposition, de recouvrement et de contentieux.⁴⁶⁵

Ainsi, ne sont pas considérés comme des demandes de rescrit fiscal, les requêtes formulées par les contribuables portant sur des éléments ayants trait à des points de forme et/ou de fond ainsi qu'à des éléments de questions de faits ou de droit, se rapportant à une procédure fiscale en cours dont il fait l'objet en matière de contrôle, de recouvrement et de contentieux, par ailleurs, la demande de prise de position peut porter uniquement sur un texte fiscal et ne peut pas invoquer des questions d'ordre comptable, commercial ou autre.⁴⁶⁶

Il faut noter que la notion de texte fiscal adoptée par l'administration fiscale algérienne est large et comprend les conventions internationales, sur ce point, la question du conflit des compétences peut être soulevée entre la DGE, l'autorité compétente désignée par le législateur pour le traitement des demandes de rescrit fiscal, et la DLRF, l'autorité compétente désignée par le législateur en matière de droit conventionnel fiscal.

⁴⁶⁵ DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁶⁶ Ibid.

Concernant l'appréciation d'une situation de fait, celle-ci implique une demande individuelle, précise, claire et complète d'un contribuable qui expose sa situation personnelle et sollicite son examen au regard d'une disposition fiscale légale qu'elle invoque.⁴⁶⁷

Concernant la bonne foi du contribuable, la garantie apportée par le rescrit fiscal s'applique seulement au contribuable de bonne foi, ce qui implique que la demande soit précise, complète, exacte et sincère, que la situation du contribuable soit strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position, et que le contribuable se conforme à la solution admise par l'administration lors de sa prise de position formelle.⁴⁶⁸

La bonne foi du contribuable suppose aussi que celui-ci ait, non seulement, mis l'administration fiscale en état de se prononcer en pleine connaissance de cause sur la question clairement posée concernant sa situation actuelle, mais encore, que le contribuable ait appliqué correctement la réponse qui lui a été notifiée par l'administration fiscale.⁴⁶⁹

Concernant la prise de position formelle, celle-ci nécessite une réponse écrite signée par l'autorité compétente, à savoir, le Directeur des grandes entreprises, par ailleurs, la prise de position formelle doit être suffisamment explicite et non équivoque et doit avoir été portée officiellement à la connaissance du contribuable.⁴⁷⁰

Concernant l'antériorité de la prise de position, celle-ci doit avoir été exprimée antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont celui-ci disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'imposition à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt, à ce titre, la prise de position est valable uniquement pour les déclarations à venir et ne peut couvrir des exercices passés.⁴⁷¹

Concernant le caractère individuel du rescrit fiscal, celui-ci implique que les termes de la prise de position concernent, seulement, le contribuable qui fait la demande initiale et la situation de fait de celui-ci, et que le contribuable ne peut pas se invoquer le rescrit fiscal établi à un autre contribuable même s'il présente la même situation de fait de ce dernier.

Par ailleurs, l'administration peut toujours rapporter une prise de position, mais seulement pour l'avenir, sans pouvoir revenir rétroactivement sur une appréciation de la situation d'un

⁴⁶⁷ DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁶⁸ Ibid.

⁴⁶⁹ Ibid.

⁴⁷⁰ Ibid.

⁴⁷¹ Ibid.

contribuable conforme à la position prise par l'administration antérieurement, ainsi, sous réserve de la bonne foi, il ne peut être procédé, par exemple, à un contrôle fiscal aboutissant à un rehaussement sur une question fiscale ayant fait l'objet d'une prise de position.⁴⁷²

Enfin, la doctrine administrative fiscale algérienne précise que la garantie apportée par le rescrit fiscal possède un caractère relatif, dans la mesure où celle-ci s'applique seulement à l'opération objet de la demande initiale du contribuable et ne peut bénéficier à une autre opération non visée, de même, une telle garantie se rapporte uniquement au contribuable concerné et ne peut pas être invoquée par un autre contribuable.⁴⁷³

Dans le droit fiscal français, les conditions d'application de la garantie de la prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal sont similaires à celles du droit fiscal algérien, néanmoins, celles-ci suivent celles de la garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF et sont plus détaillées grâce aux décisions de la jurisprudence.

Les conditions d'application de la garantie apportée par le rescrit fiscal dans le droit fiscal français portent sur l'existence d'une prise de position formelle de l'administration, l'existence de l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte, la notion de texte fiscal, l'existence d'un rehaussement ainsi que la bonne foi du contribuable.

Concernant l'existence d'une prise de position formelle de l'administration, celle-ci doit, d'abord, être formelle, ce qui implique une réponse écrite signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale et qui doit avoir été portée officiellement à la connaissance du contribuable, ce qui exclut les courriers électroniques (courriels) de l'administration en réponse aux questions formulées par un contribuable.⁴⁷⁴

La jurisprudence précise la notion de prise de position formelle relative à la garantie apportée par le rescrit fiscal, ainsi, la prise de position est considérée comme formelle si elle est suffisamment explicite, précise et non-équivoque (CE, Décision du 29/12/2004, N° 255831), par contre, l'établissement d'une imposition primitive par l'administration conformément à la déclaration souscrite par le contribuable avant de procéder ultérieurement à un rehaussement ne forme pas une prise de position formelle (CE, Décision du 22/01/1982, N° 17856).⁴⁷⁵

⁴⁷² DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁷³ Ibid.

⁴⁷⁴ DGFIP, BOFiP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁴⁷⁵ CE, Décision du 29/12/2004, N° 255831 et CE, Décision du 22/01/1982, N° 17856.

Ensuite, la prise de position doit être antérieure, ce qui suppose que celle-ci doit avoir été exprimée antérieurement à la date d'expiration du délai de déclaration dont il disposait ou, en l'absence d'obligation déclarative, antérieurement à la date de mise en recouvrement de l'imposition primitive à laquelle est assimilée la liquidation spontanée de l'impôt.⁴⁷⁶

Enfin, la prise de position doit concerner le contribuable, de façon personnelle, ainsi, le Conseil d'Etat considère que le contribuable ne peut pas invoquer, pour son cas personnel, l'appréciation d'une situation de fait qui concerne d'autres contribuables (CE, Décision du 15/01/1982, N° 22923), sauf s'il a participé à l'acte ou à l'opération qui a donné naissance à cette situation (CE, Décision du 17/06/1996, N° 145594).⁴⁷⁷

La prise de position formelle peut émaner du service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives, de la direction dont dépend ce service, comme des services centraux de l'administration fiscale, à ce titre, une prise de position formelle peut être constituée par une réponse particulière individuelle, une proposition de rectification, une réponse aux observations du contribuable ou une indication expresse de l'administration de son intention de retenir les observations du contribuable.⁴⁷⁸

En revanche, la jurisprudence ne considère pas comme une prise de position formelle relative à la garantie apportée par le rescrit fiscal les décisions à titre gracieux (CE, Décision du 14/01/2008, N° 297221), les réponses non suffisamment précises, explicites, fermes et non-équivoques (CE, Décision du 29/12/2004, N° 255831) et les simples recommandations internes faites au service (CE, Décision du 19/02/1986, N° 58488).⁴⁷⁹

Concernant l'existence de l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte, celle-ci intervient lorsque l'administration tire les conséquences juridiques d'une situation donnée, ainsi, l'administration donne un avis juridique sur la base des éléments portés à sa connaissance, qui engage l'administration lorsque le contribuable qui sollicite l'avis se conforme à la présentation sincère des faits donnée, ce qui instaure une relation quasi-contractuelle entre l'administration et le contribuable.⁴⁸⁰

⁴⁷⁶DGFIP, BOFiP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁴⁷⁷ Ibid.

⁴⁷⁸ Ibid.

⁴⁷⁹ Ibid.

⁴⁸⁰ Ibid.

La garantie apportée par le rescrit fiscal respecte le principe constitutionnel d'égalité devant l'impôt, à ce titre, le conseil d'Etat français considère que ce principe ne s'oppose pas à ce que l'administration fiscale règle de façon différente des situations différentes ni qu'elle déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, à condition que la différence de traitement soit en rapport avec l'objet du texte concerné et ne soit pas démesurée au regard des différences de situations qui peuvent justifier celle-ci (CE, Décision du 09/07/2007, N° 288720).⁴⁸¹

L'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte qui engage l'administration peut être constituée par une qualification d'une activité, une détermination de la base d'imposition, une localisation du domicile fiscal ou un traitement d'une réclamation contentieuse.⁴⁸²

Par contre, la jurisprudence ne considère pas comme une appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte qui engage l'administration, le remboursement d'un crédit de taxe à la demande du contribuable en matière d'assiette de l'impôt (Cass, Décision du 04/12/2007, N° 06-19251) et une décision de dégrèvement prise à la suite d'une procédure irrégulière en matière contentieuse (CE, Décision du 18/02/2008, N° 295460).⁴⁸³

L'administration fiscale n'est engagée par l'appréciation qu'elle porte sur une situation de fait que sur la base du texte fiscal en fonction duquel elle a pris position, ainsi, la jurisprudence précise que l'administration peut admettre un droit à déduction en matière de TVA pour un contribuable et remettre en cause ultérieurement le taux de TVA applicable aux opérations effectuées dans la même situation de fait, dans la mesure où il s'agit de deux textes fiscaux différents (CE, Décision du 06/07/1983, N° 31863).⁴⁸⁴

Enfin, l'existence de l'appréciation d'une situation de fait suppose que la garantie apportée par le rescrit fiscal ne peut être invoquée par le contribuable pour une imposition postérieure à la prise de position de l'administration, sauf si la situation en question est strictement identique à celle qui a été formellement appréciée par l'administration, et que le contribuable satisfait l'ensemble des conditions d'application de l'interprétation admise.⁴⁸⁵

⁴⁸¹CE, Décision du 09/07/2007, N° 288720.

⁴⁸²DGFIP, BOFIP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁴⁸³ Ibid.

⁴⁸⁴CE, Décision du 06/07/1983, N° 31863.

⁴⁸⁵DGFIP, BOFIP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

Concernant la notion de texte fiscal, celui-ci est décrit par le Conseil d'Etat français comme celui qui se rapporte à l'assiette, au taux, à la liquidation de l'impôt ou aux règles de prescription (CE, Décision du 28/11/1997, N° 125920), la notion du texte fiscal couvre les conventions internationales, les textes législatifs ou réglementaires et les interprétations administrative des textes fiscaux au sens de l'article L.80 A du LPF.⁴⁸⁶

Concernant l'existence d'un rehaussement, la garantie apportée par le rescrit fiscal concerne seulement les cas où l'administration procède à un rehaussement d'impositions antérieures, à ce titre, cette garantie ne peut empêcher que les compléments d'imposition venant s'ajouter aux impositions initiales précédemment mises en recouvrement, et la jurisprudence considère qu'une imposition primitive ne constitue pas un rehaussement d'imposition.⁴⁸⁷

Concernant la bonne foi du contribuable, celle-ci exige que la demande du contribuable soit précise, complète, exacte et sincère, ce qui est rappelé par la Conseil d'Etat français qui considère que la situation du contribuable doit être strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position (CE, Décision du 12/01/2005, N° 248627).⁴⁸⁸

Par ailleurs, la bonne foi du contribuable implique également que ce dernier se conforme à la solution admise par l'administration dans sa prise de position formelle, qui ne peut engager l'administration seulement dans la mesure où le contribuable satisfait les conditions énoncées par la réponse, de plus, la bonne foi n'est pas retenue dans le cas où le contribuable saisit plusieurs services d'une même demande sans informer ceux-ci.⁴⁸⁹

Section 2 : La mise en œuvre de la garantie apportée par le rescrit fiscal

L'application de la garantie apportée par une prise de position formelle de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal implique deux procédures distinctes, la demande initiale du rescrit fiscal qui ouvre droit à la garantie et le second examen du rescrit fiscal qui consolide cette garantie, les deux procédures permettent aux contribuables de saisir l'administration fiscale pour obtenir une prise de position.

A ce titre, le contribuable qui souhaite bénéficier de la garantie apportée par le rescrit fiscal doit solliciter l'administration fiscale pour une prise de position en formulant une demande

⁴⁸⁶DGFIP, BOFiP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁴⁸⁷ Ibid.

⁴⁸⁸ Ibid.

⁴⁸⁹ Ibid.

initiale qui doit respecter les modalités prévues par le législateur, par ailleurs, lorsque le contribuable est en désaccord avec la prise de position obtenue suite à la demande initiale, il a la possibilité de contester celle-ci en introduisant une demande de second examen.

Les procédures relatives à la garantie apportée par le rescrit fiscal sont précisées dans le droit fiscal algérien par les articles 174 bis et 174 ter du CPF ainsi que le décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012, le législateur ayant laissé la détermination des modalités d'application à la voie règlementaire, de son côté, le droit fiscal français détaille ces procédures dans les articles L. 80 B et L. 80 CB du LPF ainsi que leur modalités dans d'autres articles du LPF.

Sous-section 1 : La demande initiale du rescrit fiscal

Dans le droit fiscal algérien, le législateur indique dans le second alinéa de l'article 174 bis du CPF que la garantie du premier alinéa est applicable lorsque l'administration est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un contribuable de bonne foi et que l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal dans un délai de quatre mois ou n'a pas répondu dans ce délai.⁴⁹⁰

Le Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012 précise les modalités de la demande initiale du rescrit fiscal, stipulant que la demande prévue à l'article 174 bis du CPF doit :

- Préciser le nom ou la raison sociale et l'adresse du contribuable ;
- Indiquer les dispositions fiscales que le contribuable entend appliquer ;
- Fournir une présentation précise, complète et sincère de la situation de fait en distinguant, le cas échéant, selon les dispositions concernées, les catégories d'informations nécessaires pour permettre à l'administration fiscale d'apprécier si les conditions requises par la législation fiscale sont effectivement satisfaites.⁴⁹¹

Le législateur algérien énonce que la demande initiale du rescrit fiscal doit être adressée, par pli recommandé, à la DGE, ou faire l'objet d'un dépôt contre accusé de réception auprès de celle-ci, néanmoins, si la demande est incomplète, la DGE adresse un courrier, par pli recommandé, au contribuable concerné, pour solliciter les renseignements complémentaires

⁴⁹⁰ Article 174 bis, Code des procédures fiscales, 2022.

⁴⁹¹ Article 3, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

nécessaires à sa prise de position formelle de la part de ce dernier, les renseignements complémentaires en question devant être produits dans les mêmes conditions prévues.⁴⁹²

Le Décret exécutif N° 12-334 indique que le Directeur des grandes entreprises dispose d'un délai fixé à quatre mois pour transmettre le rescrit fiscal au contribuable, toutefois, si celui-ci n'est pas transmis après l'expiration du délai de quatre mois, le contribuable ayant saisi la DGE, bénéficie de la position fiscale qu'il a formulée dans sa demande, par ailleurs, la prise de position de la DGE est notifiée au contribuable dans les délais requis.⁴⁹³

Le législateur algérien spécifie que le défaut de réponse de la DGE dans le délai fixé de quatre mois, enlève à l'administration le droit d'effectuer des redressements au titre d'une situation qui a fait l'objet d'une demande de rescrit fiscal, en outre, le délai requis de quatre mois court à compter de la réception de la demande du contribuable par la DGE ou à compter de la réception des compléments demandés au contribuable.⁴⁹⁴

Cependant, le législateur algérien ajoute que dans le cas où la demande initiale du rescrit fiscal ne parvient pas à la DGE mais à un autre service de l'administration fiscale, ce service doit transmettre la demande à la DGE dans un délai fixé à sept jours et doit également informer le contribuable concerné, dans cette situation, le délai requis de quatre mois court à compter de la date de réception de la demande par la DGE.⁴⁹⁵

Afin d'assurer l'examen des demandes initiales de rescrit fiscal, l'administration fiscale algérienne a mis en place un organe chargé d'instruire les demandes de rescrit fiscal au niveau de la DGE, dénommé pôle d'examen des demandes de rescrit fiscal, qui regroupe les sous-directeurs de gestion, des hydrocarbures et du contrôle fiscal de la DGE, celle-ci transmet les demandes soumises aux membres de ce pôle et convoque ce dernier pour examiner les demandes et émettre un avis afin de permettre à la DGE de statuer.⁴⁹⁶

La doctrine administrative fiscale algérienne précise que la demande initiale du rescrit fiscal doit être formulée obligatoirement auprès de la DGE, cette demande est enregistrée sur un registre spécial tenu au niveau de la DGE qui permet à celle-ci de suivre les demandes de rescrit fiscal introduites et de veiller au respect du délai de réponse, par ailleurs, la DGE doit

⁴⁹²Articles 4 et 5, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁹³Article 6, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁹⁴ Articles 7 et 8, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁹⁵ Article 8, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁹⁶ DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

transmettre à la DGI les prises de position formelles arrêtées relatives à l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal suite aux demandes de rescrit.⁴⁹⁷

La doctrine administrative fiscale algérienne rappelle que la garantie apportée par le rescrit fiscal concerne seulement les contribuables de bonne foi, qui mettent l'administration en état de se prononcer en pleine connaissance de cause sur la question posée, à cette fin, la demande initiale du rescrit fiscal doit apporter tous les éléments nécessaires pour apprécier si le contribuable concerné satisfait les conditions requises, celui-ci ne pouvant pas invoquer la réponse de l'administration s'il aura fourni des éléments incomplets ou inexacts.⁴⁹⁸

La doctrine de l'administration fiscale algérienne note que la réponse de l'administration fiscale doit être explicite, non équivoque et réglant de manière claire et précise le point de droit fiscal ou la situation de fait, objet de la demande initiale du contribuable, celle-ci doit aussi préciser, au terme d'un rappel des faits, les références des textes fiscaux sur lesquels elle s'applique et les conditions à satisfaire pour entrer dans le cadre des textes mentionnés.⁴⁹⁹

La doctrine administrative fiscale algérienne relève aussi que la question relative au délai donné à l'administration pour répondre à la demande initiale du rescrit fiscal est essentielle, au regard du risque auquel s'expose l'administration en cas de non respect de ce délai, en étant liée par la position préconisée par le contribuable, même si celle-ci s'avère erronée, c'est pourquoi, la DGE est tenue de prendre toutes les mesures nécessaires afin que les demandes de rescrit fiscal soient traitées et les réponses apportées dans le délai imparti.⁵⁰⁰

L'étendue de la garantie apportée par le rescrit fiscal dans le droit fiscal algérien dépend de la suite donnée par l'administration fiscale dans le délai requis de quatre mois à la demande initiale présentée par le contribuable, à ce titre, si la réponse de la DGE est positive, celle-ci vaut une prise de position formelle sur la situation de fait du contribuable au regard d'un texte fiscal, ce qui engage l'administration fiscale dans les conditions prévues.⁵⁰¹

Cependant, si la réponse de la DGE est négative, l'administration fiscale prend formellement position dans un sens différent de celui envisagé par le contribuable, celle-ci ne partageant pas les conclusions du contribuable au vu de la situation exposée dans sa demande initiale et lui faisant connaître son désaccord, dans ce cas, le contribuable peut solliciter un second examen

⁴⁹⁷ DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁴⁹⁸ Ibid.

⁴⁹⁹ Ibid.

⁵⁰⁰ Ibid.

⁵⁰¹ Ibid.

s'il ne partage pas l'avis de la DGE, ce dernier peut aussi passer outre l'avis de la DGE mais il s'expose, alors, à des rehaussements en cas de contrôle.⁵⁰²

Par ailleurs, la réponse de la DGE peut être positive avec des conditions, dans ce cas, la réponse de l'administration fiscale engage celle-ci seulement si le contribuable aura satisfait les conditions indiquées, enfin, l'absence de réponse de la DGE dans le délai de quatre mois vaut une réponse positive tacite sur la situation de fait du contribuable au regard d'un texte fiscal, ainsi, le silence gardé par l'administration fiscale sur la demande initiale présentée par le contribuable empêche la remise en cause du régime fiscal demandé.⁵⁰³

Dans le droit fiscal algérien, la fin de la garantie apportée par le rescrit fiscal intervient, en premier lieu, lorsque les éléments d'informations communiqués par le contribuable s'avèrent erronés ou ne correspondent pas à sa situation réelle, ou si la situation de fait du contribuable ayant fait l'objet d'une appréciation par l'administration fiscale est modifiée.⁵⁰⁴

La fin de la garantie apportée par le rescrit fiscal intervient, ensuite, lorsque l'administration modifie l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait, ainsi, lorsque la DGE constate avoir commis une erreur d'appréciation sur la demande présentée, celle-ci peut revenir sur sa position initiale et mettre fin au rescrit fiscal pour établir un nouveau au contribuable, toutefois, ce changement de position ne doit pas entraîner un redressement fiscal pour le contribuable au titre de la période concernée par le premier rescrit.⁵⁰⁵

La fin de la garantie apportée par le rescrit fiscal intervient, enfin, lorsque la législation fiscale applicable à la situation de fait sur laquelle l'administration s'est prononcée a évolué, à ce titre, la réponse de l'administration se trouve périmée du fait d'un changement intervenu dans la législation fiscale, celle-ci perdant toute sa valeur dès l'entrée en vigueur de la nouvelle législation, néanmoins, le contribuable concerné peut solliciter un nouveau rescrit.⁵⁰⁶

Concernant la notification de la réponse de l'administration fiscale apportée à la demande initiale du contribuable, la DGE notifie cette réponse à l'adresse indiquée par le contribuable par lettre recommandée contre accusé de réception ou remis en main propre sur demande du

⁵⁰²DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁵⁰³ Ibid.

⁵⁰⁴ Ibid.

⁵⁰⁵ Ibid.

⁵⁰⁶ Ibid.

contribuable contre accusé de réception, la date de réception par le contribuable est le point de départ du délai dont il dispose pour solliciter un second examen.⁵⁰⁷

Toutefois, lorsque la réponse de l'administration fiscale est négative, la notification de celle-ci au contribuable indique à ce dernier que s'il entend contester le sens ou la portée de cette réponse, il dispose d'un délai de deux mois à compter de la réception de ce courrier pour informer l'administration fiscale de son intention de solliciter un second examen de sa demande initiale dans les conditions prévues par l'article 174 ter du CPF.⁵⁰⁸

Il faut noter que le législateur algérien a adopté, dans le cadre de la demande initiale de rescrit fiscal, le principe de l'accord implicite de l'administration fiscale après l'expiration du délai fixé, puisque l'absence de réponse de la part de la DGE après le délai déterminé par le second alinéa de l'article 174 bis du CPF, est considéré comme un accord tacite de celle-ci et une prise de position implicite opposable pour le contribuable concerné.

Le principe de l'accord implicite de l'administration fiscale caractérise la demande initiale du rescrit dans le droit fiscal algérien, mettant en œuvre, un rescrit plus abordable pour les contribuables et plus contraignant pour l'administration, cette modalité permet de favoriser la sécurité juridique des contribuables et oblige l'administration à traiter les demandes de rescrit dans un délai raisonnable, ainsi, une telle modalité améliore sensiblement la qualité de la norme juridique algérienne relative à la garantie apportée par le rescrit fiscal.

Dans le droit fiscal français, le législateur indique dans le premier alinéa de l'article L. 80 B du LPF que la garantie prévue au premier alinéa de l'article L. 80 A est applicable lorsque l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, elle se prononce dans un délai de trois mois lorsqu'elle est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un redevable de bonne foi.⁵⁰⁹

Lorsque l'administration fiscale est saisie d'une demande écrite, précise et complète par un contribuable de bonne foi, celle-ci se prononce dans un délai de trois mois à compter de la réception de la demande ou, si la demande était incomplète, à compter de la réception des compléments demandés, à ce titre, seule une réponse expresse de l'administration l'engage.⁵¹⁰

⁵⁰⁷DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁵⁰⁸ Ibid.

⁵⁰⁹Article L80 B, Livre des procédures fiscales, 2022.

⁵¹⁰DGFIP, BOFIP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

Lorsque la demande du rescrit fiscal trouve, d'ores et déjà, sa réponse dans la doctrine administrative, elle ne nécessite pas l'appréciation de la situation de fait présentée et son examen comme une demande de rescrit, cette demande fait simplement l'objet d'une information écrite rappelant au demandeur l'existence de la position de portée générale et mentionnant que la réponse qui lui est apportée ne constitue pas une prise de position nouvelle de l'administration, qui est susceptible de faire l'objet d'un second examen.⁵¹¹

Les modalités de la saisine écrite de l'administration fiscale par le contribuable pour la demande du rescrit fiscal sont déterminées par le législateur français dans les articles R*. 80 B-11, R*. 80 B-12, R*. 80 B-13 et R*. 80 B-14 du LPF.

Concernant le contenu de la demande, l'article R*. 80 B-11 du LPF prévoit que celle-ci doit préciser le nom ou la raison sociale et l'adresse de son auteur, comporter une présentation précise complète et sincère de la situation de fait en distinguant, le cas échéant, selon les textes concernés, les catégories d'informations nécessaires pour permettre à l'administration fiscale d'apprécier si les conditions requises par la loi sont effectivement satisfaites, en outre, le contribuable doit aussi indiquer les dispositions qu'il entend appliquer.⁵¹²

Concernant les modalités et le lieu de dépôt de la demande, l'article R*. 80 B-12 du LPF précise que celle-ci doit être adressée par tout moyen permettant d'apporter la preuve de sa réception, à ce titre, les courriers électroniques (courriels) ne sont, en principe, pas assimilés à des demandes écrites et signées, par ailleurs, la demande doit être adressée à la direction dont dépend le service auprès duquel le contribuable est tenu de souscrire ses obligations déclaratives ou aux services centraux de l'administration fiscale.⁵¹³

Si la demande parvient à un service incompétent, l'article R*. 80 B-14 du LPF indique que ce service transmet celle-ci sans délai au service compétent et informe le contribuable concerné, dans ce cas, le délai requis de trois mois court à compter de la date de réception par le service compétent, par ailleurs, un contribuable de bonne foi ne doit pas, en principe, saisir plusieurs services différents pour une même demande ou pour l'application d'un même texte.⁵¹⁴

⁵¹¹Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garanties offertes par le second examen, 2018.

⁵¹²DGFIP, BOFiP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁵¹³ Ibid.

⁵¹⁴ Ibid.

En effet, la saisine de plusieurs services par le contribuable de façon simultanée ou successive sans informer ceux-ci peut être, en règle générale, comme abusive, notamment, si le caractère malintentionné de cette démarche visant à rechercher plusieurs prises de position sur une même demande est relevé, dans ce cas, la bonne foi du contribuable n'est plus retenue et la suite donnée à sa demande ainsi que les réponses obtenues sont compromises.⁵¹⁵

En dernier lieu, si la demande est incomplète, l'article R*. 80 B-13 du LPF prévoit que l'administration fiscale adresse, par tout moyen permettant d'apporter la preuve de sa réception, un courrier sollicitant les renseignements complémentaires nécessaires à sa prise de position formelle, à ce titre, les éléments produits par le contribuable doivent être adressés selon les modalités prévues pour le dépôt de la demande.⁵¹⁶

Dans le droit fiscal français, le point de départ de la garantie apportée par le rescrit fiscal commence, en cas d'application par le contribuable d'une position prise dans le respect des règles d'antériorité, à partir du jour de l'application de celle-ci par le contribuable dans sa déclaration ou, en l'absence d'obligation déclarative, lors du paiement de l'impôt.⁵¹⁷

La fin de la garantie apportée par le rescrit fiscal dans le droit fiscal français intervient, en premier lieu, lorsque l'administration modifie l'appréciation antérieurement portée sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, ainsi, l'administration peut toujours revenir sur l'appréciation portée sur les conséquences fiscales d'une situation de fait d'un contribuable, toutefois, dans ce cas, l'appréciation antérieure devient caduque seulement à partir du jour où le contribuable concerné a été avisé que celle-ci était rapportée.⁵¹⁸

La fin de la garantie apportée par le rescrit fiscal intervient, ensuite, lorsque la législation applicable à la situation de fait sur laquelle l'administration s'est prononcée a évolué, cette situation implique deux cas, dans le premier cas, la prise de position de l'administration se trouve périmée du fait d'un changement intervenu dans la législation, ce qui fait perdre à la prise de position toute valeur lorsque la nouvelle législation entre en vigueur, sans que l'administration soit tenue d'aviser le contribuable concerné.⁵¹⁹

⁵¹⁵DGFIP, BOFiP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁵¹⁶ Ibid.

⁵¹⁷ Ibid.

⁵¹⁸ Ibid.

⁵¹⁹ Ibid.

Par contre, dans le second cas, la prise de position de l'administration se trouve périmée du fait d'un changement de la doctrine administrative concernant l'interprétation d'un texte fiscal ou du fait de l'évolution de la jurisprudence, dans ce cas, la garantie apportée par le rescrit fiscal continue à s'appliquer jusqu'au jour de la publication par l'administration de la nouvelle doctrine ou des conséquences qu'elle tire d'une décision juridictionnelle.⁵²⁰

La fin de la garantie apportée par le rescrit fiscal intervient, enfin, lorsque la situation de fait ayant fait l'objet d'une appréciation par l'administration est modifiée, cette situation met fin à la garantie à partir du moment où la situation de fait n'est plus strictement identique à celle ayant fait l'objet d'une appréciation formelle par l'administration.⁵²¹

Sous-section 2 : Le second examen du rescrit fiscal

Dans le droit fiscal algérien, le législateur indique dans le premier alinéa de l'article 174 ter du CPF que lorsque l'administration fiscale a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre de l'article 174 bis par un contribuable de bonne foi du ressort de la Direction des grandes entreprises, ce dernier peut saisir l'administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux.⁵²²

Le législateur algérien ajoute dans le second alinéa de l'article 174 ter du CPF que lorsque l'administration fiscale est saisie d'une demande de second examen, auquel elle procède de manière collégiale, l'administration répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la nouvelle saisine.⁵²³

Le Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012 précise les modalités du second examen du rescrit fiscal, stipulant que le contribuable ayant introduit auprès de la DGE, une demande de rescrit fiscal et ayant reçu une réponse de celle-ci ne répondant pas à la position fiscale qu'il avait formulée, a le droit de reformuler, conformément aux dispositions de l'article 174 ter du CPF, une autre demande sollicitant la révision de la position prise par ce service.⁵²⁴

⁵²⁰DGFIP, BOFiP, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, Op.cit.

⁵²¹ Ibid.

⁵²² Article 174 ter, Code des procédures fiscales, 2022.

⁵²³ Ibid.

⁵²⁴ Article 11, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

A ce titre, le législateur algérien énonce qu'un second examen de la demande du contribuable doit être consacré à cette demande, qui est conditionnée par l'interdiction d'introduire de nouveaux éléments par rapport à ceux invoqués dans la demande initiale.⁵²⁵

Le Décret exécutif N° 12-334 spécifie que la demande de second examen du rescrit fiscal est adressée, par pli recommandé, à la DGE, et qu'elle peut également faire l'objet d'un dépôt contre accusé de réception auprès de cette même direction, cette demande doit être introduite dans un délai de deux mois, qui court à partir de la date de réception de la réponse de l'administration à la demande initiale du contribuable.⁵²⁶

Le législateur algérien mentionne que le second examen du rescrit fiscal s'effectue de manière collégiale et selon les mêmes règles et délais que ceux prévus pour la demande initiale, ce délai est décompté dans les mêmes conditions, à partir de la date de réception, par l'administration fiscale, de la demande du contribuable d'un second examen.⁵²⁷

Le Décret exécutif N° 12-334 conclue que la composition du collège de second examen du rescrit fiscal est fixée par décision du directeur général des impôts et comprend six membres de la DGI, dans le cadre duquel le Directeur général des impôts a la qualité de président du collège, la nouvelle réponse de l'administration fiscale conforme à la délibération du collège de second examen est notifiée par la DGE au contribuable.⁵²⁸

La Décision N° 295 du 11/04/2013 du Directeur général des impôts portant création et composition du collège de second examen de rescrit fiscal indique que celui-ci est compétent pour émettre un avis conforme sur les appels introduits contre les prises de position de la DGE à l'égard de leur demande de rescrit fiscal, ce collège comprend :

- Le Directeur général des impôts, comme président ;
- Le Directeur de la législation et de la réglementation fiscale, comme membre ;
- Le Directeur des opérations fiscales et du recouvrement, comme membre ;
- Le Directeur des recherches et vérifications, comme membre ;
- Le Directeur du contentieux, comme membre ;
- Le Directeur des relations publiques et de la communication, comme membre ;

⁵²⁵ Article 11, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

⁵²⁶ Article 12, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

⁵²⁷ Article 13, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

⁵²⁸ Articles 14 et 15, Décret exécutif N° 12-334 relatif au rescrit fiscal, Op.cit.

- Un inspecteur de l'Inspection générale des services fiscaux, comme membre.⁵²⁹

La décision N° 295 portant création et composition du collège de second examen de rescrit fiscal précise que le secrétariat du collège est assuré par le sous-directeur de la législation et de la réglementation fiscale relevant de la DLRF, et que les travaux du collège font l'objet d'un procès-verbal dûment signé par le président et les membres, un extrait du procès-verbal est annexé à la demande de second examen concernée.⁵³⁰

La doctrine administrative fiscale algérienne indique que le second examen de rescrit fiscal est assuré par un collège, dénommé collège de second examen de rescrit fiscal, celui-ci doit se prononcer sur les demandes de second examen formulées par les contribuables non satisfaits de la réponse de l'administration sur leur demande initiale, la réponse de l'administration sur la demande de second examen ne peut pas faire l'objet d'appel.⁵³¹

Après saisie de la DGE pour une demande de second examen, celle-ci doit transmettre à la DGI, plus précisément, la DLRF, un dossier comprenant la demande initiale du contribuable, la réponse apportée par la DGE ainsi que la demande de second examen, afin d'être soumis au collège de second examen, le seul organe compétent pour se prononcer sur la recevabilité de la demande de second examen, ce dossier doit être transmis à la DGI/DLRF même si la DGE constate que la demande de second examen introduite est hors délai.⁵³²

Puisque la demande de second examen ne doit pas invoquer de nouveaux éléments, celle-ci doit être identique à la demande initiale, cependant, si le contribuable choisit de produire de nouveaux éléments, il doit déposer auprès de la DGE une nouvelle demande qui fera l'objet d'une nouvelle réponse de la DGE, en tenant en compte tous les éléments (anciens et nouveaux), cette réponse pouvant faire l'objet d'une demande de second examen.⁵³³

La doctrine administrative fiscale algérienne énonce que le délai donné au collège de second examen de rescrit fiscal pour rendre son avis est le même que celui prévu pour la demande initiale, à savoir, quatre mois, le collège de second examen étudie les dossiers au regard des

⁵²⁹ Direction générale des impôts (Algérie), Décision N° 295 du 11/04/2013 du Directeur général des impôts portant création et composition du collège de second examen de rescrit fiscal.

⁵³⁰ Ibid.

⁵³¹ DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁵³² Ibid.

⁵³³ Ibid.

faits exposés et de la législation fiscale invoquée tout en analysant les motifs de la position de la DGE, suite à quoi, celui-ci délibère et émet un avis à la majorité des voix.⁵³⁴

En dernier lieu, le collège de second examen de rescrit fiscal n'adresse aucune réponse directe au contribuable mais transmet son avis rendu à la DGE qui adresse à celui-ci la réponse à sa demande de second examen, cette réponse rédigée par la DGE doit être motivée et reprendre les termes de l'avis rendu par le collège, portant la mention « conforme à la délibération du collège », la réponse devant être notifiée au contribuable par voie recommandée ou remise en main propre sur sa demande contre accusé de réception.⁵³⁵

Dans le droit fiscal français, le législateur indique dans l'article L. 80 CB du LPF que lorsque l'administration a pris formellement position à la suite d'une demande écrite, précise et complète déposée au titre de l'article L. 80 B du LPF par un redevable de bonne foi, ce dernier peut saisir l'administration, dans un délai de deux mois, pour solliciter un second examen de cette demande, à la condition qu'il n'invoque pas d'éléments nouveaux.⁵³⁶

L'article L. 80 CB du LPF précise que lorsque l'administration est saisie d'une demande de second examen, auquel elle procède de manière collégiale, celle-ci répond selon les mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, décomptés à partir de la nouvelle saisine, à ce titre, le contribuable est entendu par un collège à sa demande.⁵³⁷

Le Conseil d'État français considère dans son ordonnance du 21/05/2012 N° 359234 qu'une décision rejetant une demande de second examen d'une demande de rescrit fiscal ainsi que la saisine du collège national du second examen ne constitue pas un acte réglementaire.⁵³⁸

Le second examen a été institué pour renforcer la qualité des réponses apportées et la sécurité juridique qu'elles confèrent aux demandeurs, cette procédure offre la garantie d'une seconde prise de position formelle, si le contribuable estime que l'administration n'a pas initialement correctement apprécié sa situation de fait au regard d'un texte fiscal.⁵³⁹

Il s'agit d'une seconde prise de position qui bénéficie des mêmes garanties et obéit aux mêmes règles et délais que ceux applicables à la demande initiale, apportant au contribuable une

⁵³⁴ DGI, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal, Op.cit.

⁵³⁵ Ibid.

⁵³⁶ Article L80 CB, Livre des procédures fiscales, 2022.

⁵³⁷ Ibid.

⁵³⁸ CE, Ordonnance du 21/05/2012 N° 359234.

⁵³⁹ DGFIP, BOFIP, Garanties offertes par le second examen, Op.cit.

position définitive de l'administration fiscale dans un délai très court, celle-ci s'organise sous une forme collégiale pour rendre sa seconde prise de position.⁵⁴⁰

Les modalités d'organisation de la saisine de l'administration pour le second examen de rescrit fiscal sont fixées par le législateur français dans l'article R*. 80 CB-1 à l'article R*. 80 CB-6 du LPF ainsi que de l'article A 80 CB-3-1 à l'article A 80 CB-3-5 du LPF.

Le second examen apporte plusieurs garanties, à savoir, un champ d'application étendu, un examen collégial, la possibilité pour le contribuable d'être entendu par le collège, des délais de réponse encadrés et une nouvelle prise de position formelle notifiée au contribuable.⁵⁴¹

Le champ d'application du second examen est large puisqu'il couvre toutes les procédures de rescrit dans le droit fiscal français, toutefois, il convient de noter que certaines procédures spécifiques sont exclues du champ du second examen, notamment, en raison des garanties déjà offertes par ces procédures, comme la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, le rescrit relatif à l'abus de droit fiscal et le rescrit portant sur la non-application de la clause anti-abus concernant les opérations de fusion/scission.⁵⁴²

Concernant les modalités de mise en œuvre du second examen, un contribuable de bonne foi peut solliciter, dans le délai de deux mois à partir de la date de réception de la réponse de l'administration à sa demande initiale, auprès du service qui lui a répondu, un second examen de sa demande, présenté dans les mêmes termes, sans invoquer d'éléments nouveaux, à ce titre, la demande de second examen doit être adressée au service à l'origine de la réponse initiale selon les mêmes modalités que la demande initiale.⁵⁴³

En revanche, si le contribuable souhaite produire des éléments nouveaux après la réponse initiale, il conserve la possibilité de faire une nouvelle demande, dans ce cas, la réponse apportée, au terme de l'examen de tous les éléments (initiaux et nouveaux), peut faire l'objet d'un second examen, cela dit, l'engagement d'un nouvel examen suppose que l'instance saisie statue sur les mêmes éléments que ceux examinés lors de la réponse initiale contestée.⁵⁴⁴

Si après la réponse initiale, le contribuable souhaite produire des éléments nouveaux, il conserve la possibilité de faire une nouvelle demande, dans ce cadre, la réponse apportée, au

⁵⁴⁰DGFIP, BOFiP, Garanties offertes par le second examen, Op.cit.

⁵⁴¹ Ibid.

⁵⁴² Ibid.

⁵⁴³ Ibid.

⁵⁴⁴ Ibid.

terme de l'examen de tous les éléments (initiaux et nouveaux), pourra faire l'objet d'un second examen, toutefois, l'engagement d'un nouvel examen suppose que l'instance saisie statue sur les mêmes éléments que ceux examinés lors de la réponse initiale contestée.⁵⁴⁵

Concernant les garanties apportées par le second examen, celui-ci présente, en premier lieu, la collégialité, le second examen étant assuré par un collège, constitué de six membres de l'administration fiscale centrale, ainsi que la neutralité, puisque la collégialité et l'expérience des membres du collège garantissent la qualité et la neutralité de l'avis rendu, par ailleurs, si l'un des membres apparaît comme ayant déjà pris position sur une affaire soumise au collège il ne prend pas part à la délibération du collège.⁵⁴⁶

Le second examen procure, également, la garantie de l'audience du demandeur qui peut solliciter dans le cadre de sa demande de second examen d'être entendu par le collège, ainsi que des délais encadrés, puisque le collège se prononce selon les mêmes règles et délais que ceux prévus pour la demande initiale, à partir de la réception de la demande.⁵⁴⁷

Enfin, le second examen offre la garantie de la réponse conforme à l'avis du collège opposable à compter de sa notification, ainsi, le service qui a rendu la réponse initiale notifie au contribuable une nouvelle réponse conforme à la délibération du collège, la nouvelle réponse ne pouvant pas faire l'objet d'une demande de réexamen, ainsi, toute incertitude par rapport à la réponse initiale peut être dissipée et celle-ci cesse de produire ses effets.⁵⁴⁸

La compétence du collège du second examen peut être double puisque celui-ci peut être un collège national lorsque la réponse apportée à la demande initiale du contribuable provient des services centraux de l'administration fiscale ou des directions à compétence nationale, notamment, la direction des grandes entreprises, ou ceux de la direction générale des douanes, en revanche, dans les autres cas, le collège est territorial et chaque collège est implanté dans le département de situation de la direction de contrôle fiscal dont relève le contribuable.⁵⁴⁹

La composition des collèges nationaux est fixée par arrêté du ministre chargé du budget et comprend, selon le cas, six membres de l'administration fiscale ou six membres de la direction générale des douanes, de son côté, la composition et la compétence géographique des collèges territoriaux sont fixées par arrêté du ministre chargé du budget et comprend six

⁵⁴⁵DGFIP, BOFiP, Garantiesoffertes par le second examen, Op.cit.

⁵⁴⁶ Ibid.

⁵⁴⁷ Ibid.

⁵⁴⁸ Ibid.

⁵⁴⁹ Ibid.

membres de l'administration fiscale, le collège national ou territorial désigne un rapporteur et délibère valablement avec la présence minimum de trois membres.⁵⁵⁰

Chapitre 2 : Les perspectives de la procédure du rescrit fiscal

La procédure du rescrit fiscal participe à une véritable révolution culturelle des pratiques administratives, en permettant aux contribuables de nouer avec l'administration fiscale, dont la mission classique est d'effectuer des contrôles et des redressements, une relation fondée sur le dialogue préventif et la confiance réciproque qui aboutit à un engagement mutuel,⁵⁵¹ ainsi, l'instauration de ce mécanisme par le législateur vise pleinement à « bilatéraliser » et à « pacifier » les relations entre l'administration fiscale et les contribuables.⁵⁵²

La qualité de la procédure du rescrit fiscal en tant qu'outil pratique de sécurité juridique en matière fiscale, fait que celle-ci est perçue par les contribuables comme un vecteur efficace pour sécuriser leurs situations dans le contexte instable et complexe du droit fiscal, à cet égard, ce dispositif répond aux besoins des contribuables face à l'insécurité juridique et la défiance ressentie devant une législation changeante et difficilement compréhensible.⁵⁵³

A ce titre, la procédure du rescrit fiscal possède des perspectives importantes et larges au sein du droit fiscal, dans ce cadre, il convient d'étudier le développement de la procédure à travers les outils mis en place pour améliorer la sécurité juridique qu'elle offre, notamment dans le droit fiscal français, ainsi que les limites rencontrées par la procédure qui peuvent empêcher l'exploitation de son potentiel important, notamment dans le droit fiscal algérien.

Section 1 : Le développement de la procédure du rescrit fiscal

Les avantages de la garantie apportée par la procédure du rescrit fiscal font de celle-ci un mécanisme important par rapport à la sécurité juridique en matière fiscale, ce mécanisme se renforce et se développe de manière constante au sein du droit fiscal, afin d'améliorer la qualité de cet outil, le développement de la procédure porte notamment sur les rescrits spécifiques et la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert.

Dans le droit fiscal français, la procédure de rescrit décrite par le premier alinéa de l'article L. 80 B du LPF constitue le rescrit dit « général », par lequel seule une réponse expresse peut

⁵⁵⁰DGFIP, BOFiP, Garanties offertes par le second examen, Op.cit.

⁵⁵¹ Conseil d'Etat, Le rescrit, sécuriser les initiatives et les projets, Op.cit. P. 42.

⁵⁵² Abdelmadjid Yanat, Un état actuel des relations administration fiscale-contribuables, Op.cit. P. 29.

⁵⁵³ Conseil d'Etat, Le rescrit, sécuriser les initiatives et les projets, Op.cit. P. 42.

engager l'administration fiscale, cependant, le législateur a complété la garantie apportée par le rescrit fiscal par des dispositifs complémentaires dits « rescrits spécifiques », qui prévoient l'accord implicite de l'administration fiscale, dans le cas de l'absence de réponse de celle-ci après un délai encadré sur des demandes de prises de position formelle.⁵⁵⁴

La question des prix de transfert des entreprises multinationales constitue l'une des problématiques les plus importantes du droit fiscal international, que ce soit pour les Etats, qui doivent s'assurer que les profits imposables de ces entreprises ne sont pas transférés artificiellement hors de leur juridiction, ou pour les contribuables, qui cherchent à limiter les risques de double imposition de leurs activités internationales, la procédure du rescrit dite « accord préalable en matière de prix de transfert » intègre cette question.⁵⁵⁵

Sous-section 1 : Les dispositifs complémentaires

Le droit fiscal français a instauré des dispositifs complémentaires pour la garantie apportée par le rescrit fiscal, à savoir, les rescrits spécifiques avec accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration fiscale dans un délai encadré, qui impliquent que le silence gardé par celle-ci après ce délai est considéré comme un accord tacite favorable et opposable à l'administration qui ne peut plus remettre en cause le régime fiscal objet de la demande.

Les rescrits spécifiques se distinguent du rescrit général par leur champ d'application restreint et leur portée limitée, ayant été énumérées de manière exhaustive par le législateur, cette distinction est à l'origine de la notion du rescrit spécifique par opposition à celle du rescrit général, cependant, les conditions générales d'application de la garantie apportée par les rescrits spécifiques sont identiques à celles qui doivent être réunies pour la mise en œuvre de la garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 B du LPF.⁵⁵⁶

Il convient de noter que dans le droit fiscal français, les rescrits relatifs à une question d'intérêt général font l'objet d'une publication pour leur assurer la plus grande accessibilité, cette publication se fait par le Bulletin officiel des finances publiques-impôts de manière anonyme en masquant tous les éléments qui peuvent identifier le contribuable concerné, ce

⁵⁵⁴Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrits spécifiques avec accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans un délai encadré, 2018.

⁵⁵⁵Organisation de coopération et de développement économiques, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Editions OCDE, Paris, 2010, Préface.

⁵⁵⁶Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles ou implantées en zone franche urbaine, 2018.

qui permet à l'ensemble des contribuables confrontés à une question identique de prendre connaissance de la prise de position formelle retenue par l'administration.⁵⁵⁷

Par rapport à la demande présentée par le contribuable pour bénéficier de la garantie apportée par les rescrits spécifiques, cette demande doit être préalable à l'opération concernée, porter exclusivement sur le texte fiscal relatif au rescrit spécifique en question et comporter tous les éléments utiles pour apprécier si les conditions requises pour bénéficier du régime fiscal en cause sont satisfaites, faute de quoi, le contribuable ne pourra pas se prévaloir de la garantie apportée, y compris en l'absence de réponse de l'administration.⁵⁵⁸

Par ailleurs, la réponse de l'administration fiscale possède un caractère relatif et individuel qui implique que cette réponse s'applique seulement à l'opération objet de la demande et ne vaut que pour le contribuable concerné, la réponse favorable de l'administration ne fait également pas obstacle à la remise en cause ultérieure de celle-ci dans le cas où l'une des conditions requises ne serait plus respectée, en dernier lieu, le délai encadré requis pour la réponse de l'administration commence à partir de la réception de la demande.⁵⁵⁹

D'autre part, l'étendue de la garantie apportée par ces procédures dépend de la suite donnée par l'administration à la demande présentée, ainsi, la réponse négative exprime une prise de position formelle dans un sens différent de celui envisagé par le contribuable, alors que la réponse positive exprime une prise de position formelle sur la situation de fait du contribuable au regard d'un texte fiscal, par ailleurs, si la réponse est positive mais conditionnée, elle ne peut engager l'administration que si le contribuable satisfait les conditions énoncées.⁵⁶⁰

Enfin, l'absence de réponse de la part de l'administration fiscale dans le délai encadré requis de trois ou de six mois équivaut à réponse positive tacite de celle-ci, cette réponse tacite vaut prise de position sur l'appréciation de la situation de fait du contribuable en question au regard du texte fiscal concerné, faisant obstacle à la remise en cause du régime fiscal objet de la demande présentée qui serait fondée sur une appréciation différente, cela dit, la situation réelle du contribuable doit correspondre à la situation décrite dans sa demande.⁵⁶¹

⁵⁵⁷Sénat (France), Publication de rescrits, Question écrite N° 10678, 15^{ème} législature, 2019, Journal Officiel du Sénat du 03/10/2019.

⁵⁵⁸DGFIP, BOFIP, Rescrit relatif à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles ou implantées en zone franche urbaine, Op.cit.

⁵⁵⁹ Ibid.

⁵⁶⁰ Ibid.

⁵⁶¹ Ibid.

Les rescrits spécifiques se destinent, de manière principale, pour les entreprises afin de garantir certains régimes fiscaux et une sécurité juridique relevée pour celles-ci, en effet, chaque procédure institue un régime fiscal pour une catégorie spécifique de contribuables ou d'opérations dans l'objectif de leur procurer une meilleure sécurité juridique, les rescrits spécifiques regroupent une dizaine de procédures qui se divisent en deux catégories distinctes en fonction du délai de réponse encadré requis par le législateur.

Les rescrits spécifiques, en matière de champ d'application, des conditions d'application et de l'étendue de la garantie apportée, sont précisés par le législateur français dans l'article L. 80 B, 2° à l'article L. 80 B, 9° du LPF ainsi que dans les articles L. 80 C, L. 64 B, L. 18 du LPF.

La première catégorie de rescrits spécifiques couvre les procédures pour lesquelles l'administration dispose d'un délai de trois mois pour adresser sa réponse expresse, qui sont :

- Les demandes relatives à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices des entreprises créées en zone d'aide à finalité régionale, implantées en zone franche urbaine et créées ou reprises en zone de revitalisation rurale ;
- Les demandes d'appréciation adressées par les entreprises auprès de l'administration fiscale en matière de crédit d'impôt recherche ;
- Les demandes d'appréciation adressées par les entreprises auprès du ministre de la recherche ou d'un organisme chargé de soutenir l'innovation en matière de crédit d'impôt recherche ;
- Les demandes relatives au régime des jeunes entreprises innovantes ou des jeunes entreprises universitaires et aux pôles de compétitivité ;
- Les demandes des entreprises étrangères relatives à la notion d'établissement stable en France ;
- Les demandes relatives à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés.⁵⁶²

En premier lieu, le rescrit relatif à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles ou implantées en zones spéciales est indiqué par le second alinéa de l'article L. 80 B du LPF, celui-ci vise à assurer une meilleure sécurité juridique aux entreprises en matière d'investissements, celles-ci

⁵⁶²DGFIP, BOFiP, Rescrits spécifiques avec accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans un délai encadré, Op.cit.

peuvent, ainsi, interroger l'administration fiscale sur certains régimes fiscaux et de s'assurer du respect des conditions nécessaires pour bénéficier de ces régimes.⁵⁶³

Ainsi, les entreprises peuvent bénéficier de deux types de régimes fiscaux, les amortissements exceptionnels de plein droit prévus pour les immeubles affectés à la recherche scientifique ou technique et pour les constructions nouvelles, ainsi que l'exonération d'impôt sur les bénéfices prévue par le droit fiscal français en faveur des entreprises créés ou implantées dans certaines zones spéciales, comme les zones d'aide à finalité régionale, les zones franches urbaines, les zones de revitalisation rurale et les zones de redynamisation urbaine.⁵⁶⁴

En second lieu, le rescrit applicable en matière de crédit d'impôt recherche auprès de l'administration fiscale est indiqué par le troisième alinéa de l'article L. 80 B du LPF, celui-ci concerne les demandes d'appréciation de situation de fait relatives au crédit d'impôt pour dépenses de recherche effectuées par les entreprises au sens du droit fiscal français, et permet d'apprécier l'éligibilité des programmes de recherche des entreprises au bénéfice du crédit d'impôt recherche, ce dispositif est élargi aux petites et moyennes entreprises (PME).⁵⁶⁵

Dans ce cadre, l'administration fiscale peut, en cas de nécessité, solliciter l'avis des services relevant du ministère chargé de la recherche ou de l'agence nationale de la recherche, sur le caractère scientifique et technique de l'activité de recherche développée par l'entreprise ou sur la nature des dépenses réalisées et leur éligibilité au crédit d'impôt recherche au sens du droit fiscal français, par la suite, l'avis rendu par l'instance saisie doit être notifié obligatoirement et simultanément au demandeur et à l'administration fiscale.⁵⁶⁶

En troisième lieu, le rescrit applicable en matière de crédit d'impôt recherche auprès du ministre chargé de la recherche ou d'un organisme chargé de soutenir l'innovation est indiqué par le troisième alinéa bis de l'article L. 80 B du LPF, celui-ci permet aux entreprises de saisir directement les services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'agence nationale de

⁵⁶³DGFIP, BOFiP, Rescrit relatif à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéfices en faveur des entreprises nouvelles ou implantées en zone franche urbaine, Op.cit.

⁵⁶⁴ Ibid.

⁵⁶⁵Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit applicable en matière de crédit d'impôt recherche aux demandes d'appréciation présentées par les entreprises auprès de l'administration fiscale, 2017.

⁵⁶⁶ Ibid.

la recherche, pour obtenir une prise de position sur le caractère scientifique et technique de leur projet de dépenses de recherche sans l'intermédiaire de l'administration fiscale.⁵⁶⁷

A ce titre, l'instruction de la demande est assurée par les services relevant du ministère chargé de la recherche ou l'agence nationale de la recherche, qui doivent impérativement communiquer la demande présentée, pour information, à l'administration fiscale suite à sa réception en raison des conséquences fiscales de la prise de position, en effet, la prise de position favorable de l'instance consultée engage l'administration fiscale, sous condition de la notification de celle-ci à l'administration fiscale dans le délai requis de trois mois.⁵⁶⁸

En quatrième lieu, le rescrit relatif aux jeunes entreprises innovantes, aux jeunes entreprises universitaires et aux pôles de compétitivité est indiqué par le quatrième et cinquième alinéa de l'article L. 80 B du LPF, celui-ci est destiné aux entreprises qui peuvent prétendre au statuts relatifs aux jeunes entreprises innovantes, aux jeunes entreprises universitaires et aux pôles de compétitivité prévus par le droit fiscal français, ainsi, les entreprises peuvent s'assurer de la satisfaction des conditions pour jouir des avantages fiscaux de ces dispositifs.⁵⁶⁹

En cinquième lieu, le rescrit relatif à la notion d'établissement stable réservé aux contribuables résidents d'un État lié à la France par une convention fiscale internationale est indiqué par le sixième alinéa de l'article L. 80 B du LPF, celui-ci est destiné aux contribuables qui veulent s'assurer, auprès de l'administration fiscale, qu'ils ne disposent pas d'un établissement stable ou d'une base fixe en France, au sens des conventions fiscales internationales qui lient la France aux Etats dans lesquels les contribuables en question sont résidents.⁵⁷⁰

A cet égard, la procédure prévue par le sixième alinéa de l'article L. 80 B du LPF est réservée aux contribuables qui résident dans un État lié à la France par une convention fiscale.⁵⁷¹

En sixième lieu, le rescrit relatif à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés est indiqué par le huitième alinéa

⁵⁶⁷Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit applicable en matière de crédit d'impôt recherche aux demandes d'appréciation présentées par les entreprises auprès du ministre chargé de la recherche ou d'un organisme chargé de soutenir l'innovation, 2016.

⁵⁶⁸ Ibid.

⁵⁶⁹Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrits relatifs aux jeunes entreprises innovantes ou aux jeunes entreprises universitaires et aux pôles de compétitivité, 2018.

⁵⁷⁰Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à la notion d'établissement stable réservé aux contribuables résidents d'un État lié à la France par une convention fiscale internationale, 2012.

⁵⁷¹ Ibid.

de l'article L. 80 B du LPF, celui-ci est destiné à certaines catégories de contribuables pour leur permettre de demander à l'administration de prendre position sur la catégorie de revenus dont relève leur activité professionnelle (bénéfices industriels et commerciaux ou bénéfices des professions non commerciales) ou sur la nature de l'impôt dû pour les sociétés civiles.⁵⁷²

Ce rescrit concerne les contribuables qui exercent une activité professionnelle commerciale ou non commerciale au sein d'une entreprise individuelle, au sein d'une société soumise au régime fiscal des sociétés de personnes, ainsi que les sociétés civiles, dans la mesure où ces contribuables peuvent rencontrer des difficultés pour déterminer les obligations fiscales qui leur incombent, lorsque celles-ci diffèrent selon la qualification fiscale de leur activité professionnelle par rapport à l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les sociétés.⁵⁷³

La seconde catégorie de rescrits spécifiques couvre les procédures pour lesquelles l'administration dispose d'un délai de six mois pour adresser sa réponse expresse, qui sont :

- Le rescrit au profit d'organismes recevant des dons ;
- Le rescrit relatif à la portée véritable d'une opération et à la non-application de la procédure d'abus de droit ;
- Le rescrit relatif à la valeur d'une entreprise ;
- Le rescrit concernant la non-application de la clause anti-abus au regard des objectifs d'une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif.⁵⁷⁴

En premier lieu, le rescrit au profit d'organismes recevant des dons est indiqué par l'article L. 80 C du LPF, celui-ci se destine à garantir une plus grande sécurité juridique aux organismes recevant des dons, en ouvrant la possibilité aux organismes de mécénat, aux associations et aux fondations selon la législation française, de s'assurer auprès de l'administration fiscale de la satisfaction des critères pour bénéficier du régime fiscal prévu par le droit fiscal français, ce dispositif est élargi aux fonds de dotation dans le cadre du régime du mécénat.⁵⁷⁵

En second lieu, le rescrit relatif à la portée véritable d'une opération et à la non-application de la procédure d'abus de droit est indiqué par l'article L. 64 B du LPF, celui-ci permet aux

⁵⁷²Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, 2012.

⁵⁷³ Ibid.

⁵⁷⁴DGFIP, BOFiP, Rescrits spécifiques avec accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans un délai encadré, Op.cit.

⁵⁷⁵Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit au profit d'organismes recevant des dons, 2012.

contribuables de se prémunir de la procédure d'abus de droit fiscal prévue par la législation française, en consultant l'administration fiscale centrale pour apprécier la véritable portée d'une opération, cette procédure concerne la portée d'un ou plusieurs actes susceptibles d'être mis en cause en matière d'abus de droit fiscal, préalablement à la conclusion de cet acte.⁵⁷⁶

En troisième lieu, le rescrit relatif à la valeur d'une entreprise est indiqué par l'article L. 18 B du LPF, celui-ci permet à une personne qui détient une entreprise ou des titres de sociétés dans laquelle elle exerce une fonction de direction, qui veut transmettre par anticipation, totalement ou partiellement cette société ou ces titres, de consulter l'administration fiscale, préalablement à l'opération, sur la valeur vénale de l'entreprise qui sert de base au calcul de l'impôt, à ce titre, la base déclarée avec la valeur acceptée par l'administration fiscale ne pourra plus être remise en cause pour l'assiette des droits de donation.⁵⁷⁷

En quatrième lieu, le rescrit concernant la non-application de la clause anti-abus concernant les opérations de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif est indiqué par le neuvième alinéa de l'article L. 80 B du LPF, celui-ci permet aux contribuables de saisir l'administration fiscale, afin que celle-ci leur apporte l'assurance que les dispositions relatives à la clause anti-abus prévue par le droit fiscal français, ne sont pas applicables à une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif qu'ils envisagent de réaliser.⁵⁷⁸

A ce titre, la procédure prévue par le neuvième alinéa de l'article L. 80 B du LPF est réservée aux opérations de fusion, d'apport partiel d'actifs, de scission ou d'apports-attributions pouvant bénéficier des régimes de faveur mentionnés par le droit fiscal français.⁵⁷⁹

Enfin, on peut évoquer la procédure d'accord préalable pour la détermination du résultat de certaines structures internationales, dans ce cadre, les groupes internationaux sont amenés à coordonner les activités de leurs différentes sociétés par la création de structures et l'exercice d'activités spécifiques, à ce titre, des régimes fiscaux améliorés et sécurisés ont été prévus

⁵⁷⁶Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à la portée véritable d'une opération, 2012.

⁵⁷⁷Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à la valeur d'une entreprise, 2012.

⁵⁷⁸Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit concernant la non-application des dispositions du III de l'article 210-0 A du code général des impôts à une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif, 2019.

⁵⁷⁹ Ibid.

pour la détermination des résultats des quartiers généraux, des centres de logistique et des centres de coordination de recherche et de développement (R&D).⁵⁸⁰

Sous-section 2 : L'accord préalable en matière de prix de transfert

L'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE) définit les prix de transfert comme les prix auxquels une entreprise transfère des biens corporels, des actifs incorporels, ou rend des services à des sociétés d'un même groupe et résidentes dans des Etats différents, cette question occupe une place importante dans le droit fiscal international en raison du poids économique considérable des entreprises multinationales.⁵⁸¹

L'OCDE a élaboré des principes directeurs en matière de prix de transfert à l'intention des administrations fiscales et des entreprises multinationales, afin d'asseoir l'impôt dans les pays membres et d'éviter les doubles impositions et les conflits entre les administrations fiscales, dans ce cadre, certaines pratiques destinées à éviter et à régler les différends en matière de prix de transfert ont vu le jour comme la procédure de l'accord préalable.⁵⁸²

L'OCDE définit l'accord préalable en matière de prix de transfert dit « APP » comme celui qui va déterminer, de manière préalable, pour des transactions entre entreprises associées, un ensemble adéquat de critères pour la détermination des prix de transfert appliqués à ces transactions au cours d'une certaine période, cette procédure peut être unilatérale lorsqu'elle fait intervenir une seule administration fiscale et un contribuable, ou bilatérale/multilatérale lorsqu'elle fait intervenir deux ou plusieurs administrations fiscales.⁵⁸³

Le dispositif de l'APP figure dans le troisième alinéa de l'article 25 au sein du modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune de l'OCDE, par ailleurs, les Nations Unies évoquent également cette procédure dans le cadre de l'échange des renseignements, dans l'article 26 du modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement.

L'OCDE considère qu'en raison des risques de double imposition, l'accord bilatéral ou multilatéral présente une plus grande certitude pour le contribuable, une meilleure garantie

⁵⁸⁰Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable pour la détermination du résultat de certaines structures internationales et pour la définition du régime de certaines indemnités d'expatriation, 2012.

⁵⁸¹ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Op.cit. P. 17.

⁵⁸² Ibid. P. 18.

⁵⁸³ Ibid. P. 25 et 190.

contre le risque de double imposition et plus d'équité pour les administrations fiscales et les contribuables concernés, ainsi, la majorité des pays préfèrent les APP bilatéraux ou multilatéraux et certains pays ne permettent pas les APP unilatéraux.⁵⁸⁴

L'OCDE traite principalement de l'APP bilatéral et laisse l'APP unilatéral à la législation interne des pays, l'organisation internationale considère l'APP comme une procédure qui suppose des négociations entre le contribuable, une ou plusieurs entreprises associées et une ou plusieurs administrations fiscales, qui vise à l'accomplissement et la correction des mécanismes traditionnels de nature administrative, judiciaire et conventionnelle de règlement des problèmes en rapport avec les prix de transfert.⁵⁸⁵

Dans le droit fiscal français, la procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert constitue un rescrit particulier prévu par le septième alinéa de l'article L. 80 du LPF, qui porte sur les prises de position de l'administration fiscale en matière de prix pratiqués au titre de transactions internationales intra-groupe dits prix de transfert, cette procédure peut être bilatérale quand elle est conclue entre deux États ou unilatérale quand elle est conclue entre l'administration fiscale française et l'entreprise multinationale.⁵⁸⁶

L'accord préalable bilatéral est conclu entre deux États par les autorités compétentes dans le cadre juridique de la procédure amiable prévue par les conventions fiscales et le septième alinéa de l'article L. 80 du LPF, celui-ci vise à constituer un instrument de sécurité juridique et de stabilisation de l'environnement fiscal des sociétés multinationales, en leur donnant la possibilité d'obtenir de l'administration fiscale un accord sur la méthode de détermination des prix de transfert qui s'appliquera à leurs transactions intra-groupe futures.⁵⁸⁷

L'accord préalable bilatéral permet aux entreprises multinationales, par la détermination concertée d'une méthode de prix de transfert, de s'assurer auprès de l'administration fiscale française que les prix pratiqués dans leurs relations industrielles, commerciales et financières intra-groupes n'entrent pas dans les prévisions de transfert de bénéfices au sens du droit fiscal

⁵⁸⁴ Ibid. P. 188.

⁵⁸⁵ OCDE, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Op.cit. P. 186-188.

⁵⁸⁶ Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, 2012.

⁵⁸⁷ Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, 2018.

français, cet accord revêt la forme d'un accord entre deux administrations fiscales dont les effets sont subordonnés à l'adhésion des entreprises concernées.⁵⁸⁸

L'accord préalable bilatéral vise à éliminer les risques de double imposition par le biais d'un accord entre deux États cocontractants, ainsi, le caractère bilatéral de l'accord implique que ce dernier supprime les risques de double imposition, tout en ne créant aucune règle d'assiette nouvelle et en préservant l'assiette fiscale des États parties à l'accord, par ailleurs, la négociation de l'accord relève de la compétence de l'administration fiscale centrale.⁵⁸⁹

A ce titre, les accords entre autorités fiscales, qui définissent les règles de répartition de l'assiette taxable, sont conclus afin d'éviter les doubles impositions, sur le fondement du troisième alinéa de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE, en conséquence, un accord préalable bilatéral peut être conclu seulement avec des États avec lesquels la France a signé une convention fiscale comportant une disposition du type du troisième alinéa de l'article 25 du modèle de convention fiscale de l'OCDE.⁵⁹⁰

Le champ d'application de l'accord préalable bilatéral concerne l'ensemble des transactions entre des entreprises liées au sens du droit fiscal français, ou au sein d'une même entreprise multinationale, les opérations entre le siège et un ou plusieurs de ses établissements stables, l'accord peut également, selon la demande du contribuable, concerner un segment d'activité, une fonction, un seul produit, ou même un seul type de transaction, ainsi, le champ de l'accord varie selon la demande et l'incidence sur l'assiette taxable d'un autre État.⁵⁹¹

Les entreprises peuvent présenter une demande d'accord préalable auprès du bureau chargé de la négociation des accords, au moins six mois avant l'ouverture du premier exercice visé par la demande d'accord, celle-ci propose une méthode de détermination des prix de transfert et fournit toutes les données (commerciales, industrielles, financières, juridiques) qui justifient la conformité de cette méthode au principe de pleine concurrence.⁵⁹²

Le contribuable qui fait l'objet d'une procédure de contrôle fiscal peut présenter une demande d'accord au titre de transactions futures, cependant, l'instruction d'une demande d'accord ne fait pas obstacle à l'engagement d'une procédure de contrôle, demeure sans incidence sur les

⁵⁸⁸ Ibid.

⁵⁸⁹ DGFIP, BOFiP, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, Op.cit.

⁵⁹⁰ Ibid.

⁵⁹¹ Ibid.

⁵⁹² Ibid.

délais de prescription de l'action administrative, et ne suspend pas un contrôle en cours ou toute autre procédure d'examen ou d'établissement de l'impôt.⁵⁹³

La demande du contribuable doit être formulée dans un cadre bilatéral, ainsi, elle doit être présentée parallèlement à l'administration fiscale française et à celle de l'autre État concerné, dans un délai de deux mois à compter de la date de la demande déposée en France, avec à l'appui, toutes les informations nécessaires à l'examen de la méthode que le contribuable entend retenir pour la détermination de ses prix de transfert.⁵⁹⁴

L'examen de la demande du contribuable est mené de manière conjointe dans le cadre d'une négociation parallèle entre l'administration fiscale française et l'autorité compétente de l'État concerné, dans ce cadre, l'entreprise met à la disposition de l'administration les éléments permettant d'analyser la méthode présentée par tous moyens appropriés, celle-ci doit aussi informer la partie française de l'avancement de la procédure engagée avec l'autre autorité compétente et lui fournir les mêmes documents remis à cette dernière.⁵⁹⁵

L'administration doit avoir accès à l'ensemble de la documentation permettant d'éclairer la politique de prix de transfert de l'entreprise, dans ce cadre, afin de justifier la méthode qu'il retient pour la détermination de ses prix de transfert, le contribuable doit rassembler les données pertinentes sur les prix pratiqués lors de transactions comparables sur le marché libre, faute de pouvoir disposer de ces informations, il doit identifier toutes les transactions qui peuvent être comparables mais sans données fiables disponibles.⁵⁹⁶

Si le contribuable ne peut pas identifier de telles transactions, il doit rassembler des données pertinentes sur les prix appliqués lors de transactions similaires, effectuées sur le marché libre et proposer les ajustements nécessaires à leur application à ses propres opérations, en l'absence de données comparables, le contribuable doit démontrer que la méthode qu'il retient permet d'approcher des prix de pleine concurrence.⁵⁹⁷

L'accord préalable ne possède pas un caractère rétroactif et la méthode de détermination des prix de transfert présentée par le contribuable concerne des transactions futures, à ce titre, celle-ci peut être affectée par l'évolution des conditions économiques dont les effets peuvent modifier les paramètres de l'accord au moment de son application, c'est pourquoi, l'entreprise

⁵⁹³ Ibid.

⁵⁹⁴ DGFIP, BOFiP, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, Op.cit.

⁵⁹⁵ Ibid.

⁵⁹⁶ Ibid.

⁵⁹⁷ Ibid.

doit proposer les hypothèses de base, à savoir, les paramètres qui peuvent remettre en cause la validité de cette méthode et conduisent à sa révision ou à sa suspension.⁵⁹⁸

Lorsque l'administration fiscale établit sa position sur la méthode de détermination des prix de transfert proposée par le contribuable, elle informe ce dernier et poursuit l'examen conjoint de celle-ci avec l'autre autorité compétente faisant partie de l'accord, à ce titre, si l'administration française et l'autre autorité compétente parviennent à un accord au terme des échanges, le service concerné informe le contribuable des termes de l'accord et celui-ci fait connaître son acceptation et s'engage à respecter les conditions d'application de cet accord.⁵⁹⁹

En revanche, si au terme des échanges, l'autre autorité compétente parvient à la conclusion qu'elle ne souhaite pas donner son accord, le contribuable est informé la procédure est close, par ailleurs, en cas d'accord, celui-ci revêt un caractère confidentiel et entre en vigueur à la date convenue entre les parties pour une période allant de trois à cinq ans, cette durée est fixée dans le cadre de la procédure de négociation et se détermine par les particularités de l'activité du contribuable et les accords conclus avec l'autre autorité compétente.⁶⁰⁰

L'accord préalable permet aux entreprises d'éviter toute remise en cause de la méthode de détermination de leur prix de transfert, sauf dans les cas d'une présentation erronée des faits, de dissimulation d'informations, d'erreurs ou d'omissions imputables au contribuable lors de l'établissement de la demande, ou du non respect des obligations contenues dans l'accord ou manœuvres frauduleuses, par ailleurs, si un événement modifie les paramètres de l'accord, celui-ci est révisé ou suspendu à compter de la date de sa survenance.⁶⁰¹

Un dispositif de suivi entre l'entreprise et l'administration est prévu par l'accord préalable qui prévoit la production par le contribuable d'un rapport annuel pour vérifier la conformité des méthodes pratiquées, le défaut de production de ce rapport entraîne l'annulation de l'accord à compter de l'exercice au titre duquel le rapport n'a pas été présenté à l'administration, en outre, l'entreprise doit conserver et tenir à la disposition de l'administration l'ensemble de la documentation relative à la détermination de ses prix de transfert.⁶⁰²

Lorsque l'application de la méthode conduit à des résultats différents de ceux prévus par l'accord, celui-ci peut être révisé conformément aux mécanismes d'ajustements prévus, enfin,

⁵⁹⁸ Ibid.

⁵⁹⁹ DGFIP, BOFiP, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, Op.cit.

⁶⁰⁰ Ibid.

⁶⁰¹ Ibid.

⁶⁰² Ibid.

l'entreprise peut demander le renouvellement de l'accord au moins six mois avant l'expiration du terme de celui-ci, en cas de défaut de demande de renouvellement dans les délais requis, l'administration informe le contribuable de l'expiration de l'accord.⁶⁰³

L'accord préalable unilatéral constitue une prise de position formelle de l'administration fiscale qui garantit que les prix pratiqués par l'entreprise dans ses relations industrielles, commerciales ou financières intra-groupes n'entrent pas dans les prévisions d'un transfert de bénéfices au sens du droit fiscal français, il permet de déterminer, avant la réalisation des transactions entre entreprises associées, un ensemble de critères adéquats pour fixer le prix de transfert applicable à ces transactions à l'instar de l'accord bilatéral.⁶⁰⁴

Toutefois, l'accord unilatéral se distingue de l'accord bilatéral par son caractère national puisqu'il est conclu seulement avec l'administration fiscale française sans l'intervention d'une autorité compétente étrangère concernée, à ce titre, la procédure n'offre pas la même garantie de sécurité juridique car elle ne garantit pas contre une remise en cause de la valorisation des transactions intra-groupes par l'administration d'un autre pays, c'est pourquoi, l'administration fiscale et l'OCDE recommandent l'accord bilatéral.⁶⁰⁵

En effet, l'administration fiscale française privilégie l'accord bilatéral dans la mesure où les entreprises peuvent solliciter un accord unilatéral seulement dans des cas précis, comme lorsqu'aucune procédure d'accord préalable n'existe dans l'autre État concerné, quand l'entreprise concernée constitue une PME, lorsque les transactions concernent un grand nombre de pays ou lorsque les transactions portent sur des sujets particuliers ou d'une complexité limitée mais source récurrente de divergence d'appréciation.⁶⁰⁶

L'accord unilatéral prévu par le septième alinéa de l'article L. 80 du LPF donne lieu à une procédure similaire à celle de l'accord bilatéral, que ce soit au niveau du contenu de la demande, du déroulement de la procédure, de la conclusion de l'accord ou du mécanisme de suivi et de renouvellement de l'accord, par ailleurs, l'accord unilatéral ne peut être engagé s'il concerne des Etats avec lesquels aucune convention fiscale n'a été conclue si ceux-ci disposent d'un régime fiscal privilégié au sens du droit fiscal français.⁶⁰⁷

⁶⁰³ Ibid.

⁶⁰⁴ Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord unilatéral, 2017.

⁶⁰⁵ Ibid.

⁶⁰⁶ Ibid.

⁶⁰⁷ Ibid.

La détermination des paramètres des prix de transfert pour les petites et moyennes entreprises peut se révéler difficile, à ce titre, une procédure simplifiée d'accord préalable a été prévue pour cette catégorie de sociétés, dans ce cadre, les PME peuvent solliciter un accord bilatéral ou unilatéral simplifié avec plusieurs facilitations, pour sécuriser fiscalement leurs prix de transfert et prévenir les différends qui peuvent naître avec l'administration concernant l'appréciation de la normalité des rémunérations intra-groupes.⁶⁰⁸

La procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert n'est pas exclusive au droit fiscal français ou aux pays membres de l'OCDE, puisque de nombreux pays à travers le monde ont adopté la procédure, y compris au Maghreb, ainsi, l'accord préalable unilatéral a été adopté par le législateur marocain en 2015 et par le législateur tunisien en 2019.

Au Maroc, l'article 234 bis du Code général des impôts indique que les entreprises ayant directement ou indirectement des liens de dépendance avec des entreprises situées hors du Maroc, peuvent demander à l'administration fiscale de conclure un accord préalable sur la méthode de détermination des prix des opérations concernées pour une durée ne dépassant pas quatre exercices, et que l'administration fiscale ne peut remettre en cause la méthode de détermination des prix ayant fait l'objet d'un accord préalable avec une entreprise.⁶⁰⁹

Le législateur marocain précise que l'accord est considéré comme nul et de nul effet depuis sa date d'entrée en vigueur dans le cas de la présentation erronée des faits, la dissimulation d'informations, les erreurs ou omissions imputables à l'entreprise, ou dans le cas du non respect de la méthode convenue et des obligations contenues dans l'accord par l'entreprise ou l'usage de manœuvres frauduleuses, les cas en question ne pouvant être invoqués par l'administration que dans le cadre des procédures de rectification.⁶¹⁰

En Tunisie, l'article 35 bis du Code des droits et procédures fiscaux indique que les entreprises ayant des liens de dépendance ou de contrôle, au sens du droit fiscal tunisien, avec des entreprises établies hors de la Tunisie peuvent demander à l'administration fiscale de conclure un accord préalable sur la méthode de détermination des prix des transactions futures

⁶⁰⁸Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Procédure simplifiée pour les petites et moyennes entreprises, 2014.

⁶⁰⁹ Article 234 bis, Code général des impôts, Maroc, 2020.

⁶¹⁰ Article 234 ter, Code général des impôts, 2020.

avec les entreprises établies hors de la Tunisie, avec lesquelles elle tient des liens de dépendance ou de contrôle, et ce pour une période allant de trois à cinq ans.⁶¹¹

Le législateur tunisien précise qu'il ne peut être mis fin à l'accord conclu avant l'expiration de la durée contractuelle fixée par l'accord, cependant, l'accord devient caduque de la date de son entrée en application lorsqu'il est établi que l'entreprise concernée a présenté des faits erronés ou a dissimulé des renseignements, ou quand elle n'a pas honoré les obligations prévues par l'accord ou a commis des manœuvres frauduleuses.⁶¹²

Section 2 : Les limites de la procédure du rescrit fiscal

L'intérêt de la garantie apportée par la procédure du rescrit fiscal et le développement de celle-ci à travers la diversité de procédures proposées apparentées, ont fait que la procédure s'est ancrée dans le droit fiscal et s'est répandue au sein de la pratique fiscale, ainsi, le *taxruling* est devenu un dispositif reconnu de la fiscalité internationale et un outil classique de la vie économique, qui est largement utilisé par les entreprises multinationales.

Néanmoins, comme tout dispositif juridique et administratif, la procédure du rescrit fiscal peut rencontrer des limites et présenter des insuffisances qui portent préjudice au mécanisme, en effet, la garantie apportée par la procédure du rescrit fiscal peut connaître des lacunes conséquentes sur le plan juridique et pratique, qui forment des obstacles au développement de la garantie et mettent en péril l'intérêt de celle-ci en dépit de son importance.

Dans le droit fiscal algérien, la principale limite relative à la garantie apportée par le premier alinéa de l'article 174 bis du CPF est l'étroitesse du champ d'application de celle-ci, qui réduit particulièrement les contribuables qui peuvent bénéficier de cette garantie, par ailleurs, l'autre limite relative à la garantie apportée par le premier alinéa de l'article 174 bis du CPF est le sous usage par les contribuables, qui compromet la portée de cette garantie.

Sous-section 1 : Par rapport au champ d'application

Dans le droit fiscal algérien, le législateur a fixé, de manière précise, le champ d'application de la procédure du rescrit fiscal, dans la mesure où le premier alinéa de l'article 174 bis du CPF réserve le bénéfice de la garantie apportée par une prise de position formelle de

⁶¹¹Article 35 bis, Code des droits et procédures fiscaux, Tunisie, 2020.

⁶¹²Article 35 bis, Code des droits et procédures fiscaux, Tunisie, 2020.

l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal aux contribuables de bonne foi qui relèvent de la Direction des grandes entreprises (DGE).

Toutefois, la condition de la dépendance à la DGE du contribuable prévue par le législateur limite, de façon sensible, le champ d'application de la procédure du rescrit fiscal en Algérie, en effet, cette condition d'application restreint particulièrement les catégories de contribuables qui peuvent bénéficier de la garantie apportée par le rescrit fiscal, en réservant celle-ci aux seuls contribuables qui relèvent de la DGE, c'est-à-dire, l'élite des contribuables, en conséquence, la majorité des contribuables ne peut pas prétendre à cette garantie.

La limitation du champ d'application de la procédure du rescrit fiscal en Algérie est assumée par l'administration fiscale, en effet, la DGI explique dans sa documentation fiscale que le champ d'application de la procédure concerne, **dans un premier temps**, les entreprises éligibles qui relèvent de la compétence de la DGE, à savoir, les catégories de contribuables déterminées par l'article 32 de la loi de finances de 2002, modifié et complété par l'article 54 de la loi de finances de 2007 ainsi que par l'article 71 de la loi de finances de 2018.⁶¹³

Rappelons que le législateur indique que les personnes morales relevant obligatoirement de la compétence de la structure chargée de la gestion des grandes entreprises, sont :

- Les sociétés ou les groupements exerçant dans le secteur des hydrocarbures régis par la législation relative aux hydrocarbures ;
- Les sociétés étrangères intervenant en Algérie temporairement dans le cadre contractuel relevant du régime du réel lorsque le montant du(es) contrat(s) est égal ou supérieur à un montant fixé par arrêté du Ministre des Finances ;
- Les sociétés de capitaux ainsi que les sociétés de personnes ayant opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux telles que visées par l'article 136 du CIDTA dont le chiffre d'affaires annuel est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du Ministre des Finances ;

⁶¹³ Direction générale des impôts (Algérie), Le rescrit fiscal, Un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises, La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 63, 2012, P. 2.

- Les groupes de sociétés lorsque le chiffre d'affaires annuel de l'une des sociétés membres est supérieur ou égal à un montant fixé par arrêté du Ministre des Finances.⁶¹⁴

Le directeur de la DGI confirme lui aussi dans la documentation fiscale **qu'actuellement**, le champ d'application de la garantie du premier alinéa de l'article 174 bis du CPF est restreint **dans un premier temps et à titre d'expérimentation** aux contribuables qui dépendent de la DGE, **en attendant sa généralisation aux autres catégories de contribuables.**⁶¹⁵

A ce titre, le directeur de la DGI estime que la procédure constitue un avantage considérable, que ce soit pour les entreprises qui pourront avoir un environnement juridique plus sécurisé, ou pour l'administration fiscale qui pourra identifier les insuffisances et les risques d'abus relatifs à l'interprétation des textes fiscaux et prévenir le contentieux fiscal.⁶¹⁶

Par ailleurs, la DGI évoque récemment la question du défaut de généralisation du dispositif du rescrit fiscal à l'ensemble des contribuables et sa limitation uniquement pour les sociétés qui relèvent de la DGE, en estimant que ces dernières ont les moyens de faire appel à des conseils en fiscalité, ce qui n'est pas le cas pour les micro-entreprises.⁶¹⁷

Le caractère restreint de la garantie du premier alinéa de l'article 174 bis du CPF qui a été réservée aux catégories supérieures des contribuables, peut être expliqué par les objectifs économiques poursuivis par le législateur algérien au moment de l'adoption de la procédure, en effet, une telle limitation peut être perçue surtout comme un comportement « court-termiste » de la part du législateur, à qui on peut reprocher ses objectifs économiques bien trop voyants en matière d'attractivité des investissements étrangers et des entreprises multinationales au dépend de la sécurité juridique des simples contribuables.

L'étroitesse du champ d'application de la procédure du rescrit fiscal constitue une limite importante de la garantie apportée par cette procédure dans le droit fiscal algérien, cette limite compromet, de manière sensible, le développement du mécanisme et le potentiel juridique et économique important offert par celui-ci, par ailleurs, cette limite favorise les grosses entreprises tout en défavorisant les petites et moyennes entreprises, alors que la procédure se destine initialement à sécuriser les initiatives et les projets des entreprises en général.

⁶¹⁴ Article 71, Loi N° 17-11 du 27/12/2017, portant loi de finances pour 2018, Code des impôts directs et taxes assimilées, 2022.

⁶¹⁵DGI, Le rescrit fiscal, Un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises, Op.cit. P. 1.

⁶¹⁶DGI, Le rescrit fiscal, Un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises, Op.cit. P. 1.

⁶¹⁷ DGI, Assises nationales sur la réforme fiscale, Op.cit. P. 27.

Bien entendu, une telle situation est appelée à évoluer afin d'ouvrir le bénéfice de la garantie du premier alinéa de l'article 174 bis du CPF à l'ensemble des contribuables de bonne foi, ce qui permettra de mettre fin à une discrimination sur la base des capacités contributives des contribuables et de développer la procédure en particulier ainsi que la sécurité juridique des contribuables en général dans le droit fiscal algérien, à ce titre, l'élargissement de la procédure dépend de plusieurs facteurs connus et d'autres moins connus.

Cette limite relative au champ d'application de la procédure du rescrit devait, en principe, avoir un caractère provisoire au moment de l'adoption de la procédure par le législateur, cependant, cette situation dure depuis une décennie et semble devenir permanente, ainsi, cette limite est appelée à se poursuivre, le temps qu'il faut, notamment, pour que l'administration fiscale algérienne maîtrise les mécanismes de la procédure sur le plan technique, élabore le bilan relatif à celle-ci et confirme sa fiabilité sur le plan pratique.

Bien entendu, la doctrine fiscale algérienne a relevé ce problème et qualifie, à juste titre, la procédure du rescrit fiscal de « demi-mesure » en raison de celui-ci, considérant que les contribuables exclus de la garantie du premier alinéa de l'article 174 bis du CPF doivent, sans doute, attendre la maîtrise de la procédure par l'administration fiscale pour son extension par le législateur à tous les contribuables, et permettre aussi à celle-ci de développer sa doctrine administrative, jugée comme, encore, limitée dans le domaine des situations de fait.⁶¹⁸

Par ailleurs, la doctrine fiscale algérienne réclame aussi l'extension de la procédure du rescrit fiscal à l'interprétation générale des textes fiscaux, cependant, il faut rappeler que dans le droit fiscal français qui a inspiré le législateur algérien dans la matière, la garantie apportée par le rescrit fiscal forme une extension de la garantie relative à l'opposabilité de la doctrine administrative et que les deux garanties juridiques sont différentes, puisque l'une porte sur les situations de fait alors que l'autre porte sur l'interprétation des textes fiscaux.

L'étroitesse du champ d'application de la procédure du rescrit fiscal pose question par rapport au respect du principe de l'égalité devant l'impôt, en effet, cette limitation s'apparente peu, vraisemblablement, avec le principe constitutionnel de l'égalité fiscale, l'un des principes les plus importants du droit fiscal qui est consacré par l'article 82 de la Constitution algérienne, la jurisprudence du Conseil d'Etat français divise ce principe en deux branches, le principe d'égalité devant la loi fiscale et le principe d'égalité devant les charges publiques.

⁶¹⁸Samir Hadj Ali, Loi de finances 2012 : Le rescrit fiscal, 2012, Disponible sur : <https://hap.dz/2012/01/20/loi-de-finances-2012-le-rescrit-fiscal/>.

Dans ce cadre, le Conseil d'Etat français considère que le principe d'égalité devant la loi fiscale, qui est le principe concerné sur ce point, ne fait pas obstacle à ce que le législateur règle de façon différente des situations différentes, ni à ce qu'il déroge à l'égalité pour des raisons d'intérêt général, à condition que, dans l'un et l'autre cas, la différence de traitement qui en résulte, soit en rapport direct avec l'objet de la loi qu'il établit.⁶¹⁹

L'appréciation de la violation du principe d'égalité fiscale est complexe et ne peut pas être confirmée par rapport au caractère inégalitaire de la procédure du rescrit fiscal en Algérie, toutefois, ce caractère inégalitaire ne fait pas de doute, notamment, lorsque les entreprises qui sont éligibles et non éligibles pour bénéficier de la procédure, sont sur le même marché et réalisent des prestations comparables pour lesquelles elles sont en concurrence.

La limitation du champ d'application de la procédure du rescrit aux contribuables qui relèvent de la compétence de la DGE impose la précision du statut de celle-ci, cette structure constitue un service extérieur à caractère national au sein de la DGI et l'interlocuteur fiscal unique des grandes entreprises, la création de la DGE s'inscrit au centre d'une grande réforme engagée par le législateur et l'administration fiscale algérienne aux débuts des années 2000, pour la modernisation de la DGI en particulier et du système fiscal algérien en général.

La structure chargée de la gestion des grandes entreprises est créée par la loi N° 01-21 du 22/12/2001, portant loi de finances pour 2002, et est régie par l'arrêté interministériel du 07/06/2005 fixant l'organisation des sous-directions de la direction des grandes entreprises, le décret exécutif N° 06-327 du 18/09/2006 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale ainsi que l'arrêté interministériel du 21/02/2009 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale.

La création de la DGE traduit la volonté du législateur de développer l'administration fiscale et les relations avec les contribuables, à ce titre, plusieurs objectifs importants ont été assignés à cette structure, notamment par rapport au risque fiscal à travers la spécialisation dans la gestion de dossiers à fort enjeu fiscal, puisque un nombre réduit de sociétés assure une contribution importante aux recettes fiscales, c'est pourquoi, un suivi particulier de cette tranche de contribuables s'impose pour sécuriser les ressources budgétaires de l'Etat.⁶²⁰

⁶¹⁹ Olivier Fouquet, Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, Op.cit. P. 9.

⁶²⁰ Direction générale des impôts (Algérie), La direction des grandes entreprises, La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 27, 2006, P. 3.

La DGE est chargée par le législateur pour les entreprises qui relèvent de son champ de compétence, des missions d'assiette, de recouvrement, de contrôle et de contentieux des impôts et taxes dus par les personnes morales et physiques ou groupements de droit ou de fait ou entités quelle qu'en soit la forme juridique et quel que soit le lieu de leur principal établissement, de leur direction effective ou de leur siège social.⁶²¹

Par ailleurs, la DGE est chargée en matière d'assiette, de la tenue et de la gestion du dossier fiscal des contribuables relevant de sa compétence, du contrôle sur pièces des dossiers et de la prise en charge des dossiers de remboursement des crédits de taxes, ainsi, qu'en matière de recouvrement, de la prise en charge des rôles et des titres de recettes et du recouvrement des impôts, taxes et redevances et du contrôle a priori et de l'apurement du compte de gestion.⁶²²

En outre, la DGE est chargée en matière de contrôle, de la recherche, de la collecte et de l'exploitation des informations fiscales et du contrôle des déclarations et de l'élaboration et de la réalisation des programmes d'intervention et de contrôle auprès des contribuables, ainsi qu'en matière de contentieux, de l'instruction et du traitement des réclamations et des demandes de remises gracieuses et du suivi du contentieux administratif et judiciaire.⁶²³

Enfin, la DGE est chargée en matière d'accueil et d'information, d'assurer une mission d'accueil et d'information des contribuables, de diffuser les informations et les avis en direction des contribuables relevant de sa compétence leur rappelant leurs droits et obligations en matière fiscale, et de collaborer et coordonner, avec la structure centrale chargée de l'information, en matière de stratégie de communication, d'accueil et d'information.⁶²⁴

Il faut noter que la DGE est organisée en sous-directions, notamment :

- La sous-direction de la fiscalité des hydrocarbures, qui est chargée de la gestion des dossiers fiscaux des entreprises de droit algérien exerçant dans les secteurs pétroliers, parapétroliers ainsi que des sociétés étrangères non résidentes, l'élaboration et l'exécution des programmes de vérification de ces dossiers ainsi que l'établissement de diagnostics, d'analyses, de statistiques et de la préparation de plans d'actions ;

⁶²¹ Article 3, Décret exécutif N° 06-327 du 18/09/2006 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale, Op.cit.

⁶²² Article 3, Décret exécutif N° 06-327 du 18/09/2006 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale, Op.cit.

⁶²³ Ibid.

⁶²⁴ Ibid.

- La sous-direction de gestion, qui est chargée de la gestion des dossiers fiscaux des entreprises régies par le droit commun et les entreprises non résidentes, l'assiette et le suivi du recouvrement des impôts, droits et taxes ainsi que le traitement des dossiers de remboursement de la TVA ;
- La sous-direction du contrôle et des fichiers, qui est chargée de l'exécution et du suivi des programmes de vérification de comptabilité, la proposition d'inscription aux programmes annuels de contrôle ainsi que la recherche, l'exploitation de l'information fiscale et la réalisation d'enquêtes et investigations ;
- La sous-direction du contentieux, qui est chargée de l'examen et l'instruction de toute réclamation et recours relevant de sa compétence, la formalisation, l'examen et le suivi des dossiers contentieux relatifs aux affaires portées devant les instances judiciaires compétentes ainsi que la notification et l'ordonnement des décisions.⁶²⁵

Sous-section 2 : Par rapport à l'usage par les contribuables

Depuis l'adoption de la procédure du rescrit fiscal par le législateur algérien, celle-ci demeure, jusqu'à maintenant, sous utilisée par les contribuables éligibles et ne connaît aucun succès dans le système fiscal algérien, en dépit de la garantie juridique apportée par le premier alinéa de l'article 174 bis du CPF, à ce titre, les objectifs recherchés par le législateur au moment de l'adoption de la procédure en matière d'attractivité des investissements étrangers et des entreprises multinationales semblent bien contrecarrés et pas encore atteints.

Le sous-usage de la procédure du rescrit fiscal par les contribuables constitue l'autre grande limite de la garantie apportée par cette procédure dans le droit fiscal algérien, cette limite compromet, aussi, le développement du mécanisme et le potentiel juridique et économique important offert par celui-ci, en effet, cette limite altère, de manière notable, la portée de la procédure mise en place par le législateur, alors que celle-ci instaure une garantie juridique importante et inédite pour les contribuables en matière de sécurité juridique.

Du côté de l'administration fiscale, on peut constater que la DGI a fourni un effort important en communication par rapport à la procédure du rescrit fiscal, notamment, dans la période qui a suivi l'adoption de celle-ci, dans l'objectif de faire connaître ce mécanisme au public et d'encourager les contribuables éligibles à utiliser ce dernier, par ailleurs, on peut noter

⁶²⁵ Articles 3, 7, 10 et 14, Arrêté interministériel du 21/02/2009, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale, Journal Officiel N° 20 du 29/03/2009.

l'existence d'une documentation fiscale sur le sujet, ce qui confirme l'engagement de l'administration de porter la procédure à la connaissance des contribuables.

En revanche, du côté des contribuables, on peut constater une indifférence générale de la part du public par rapport à la procédure du rescrit fiscal, y compris parmi les contribuables éligibles à la procédure, à savoir, les grandes entreprises qui relèvent de la DGE, alors que cette catégorie de contribuables maîtrise parfaitement le droit fiscal et ne peut ignorer l'existence de la procédure, à ce titre, on peut convenir que le sous-usage du rescrit fiscal relève plus d'une question de choix que de méconnaissance.

Le problème du sous-usage de la procédure du rescrit fiscal par les contribuables en Algérie peut trouver sa source principale dans le climat dégradé des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, qui se distingue par le manque de confiance entre les deux parties et la méfiance des contribuables par rapport aux interactions avec l'administration, au sein d'un système fiscal classique ou le caractère régalien de l'administration fiscale déséquilibre fortement les échanges avec des usagers qualifiés « d'assujettis ».

De manière générale, les contribuables algériens ont peu confiance dans la sollicitation de l'administration fiscale et la communication de documents à celle-ci, craignant, notamment, de provoquer un contrôle fiscal, une crainte légitime si la demande du rescrit fiscal incite effectivement l'administration à déclencher une telle procédure contre le demandeur, ainsi, les contribuables algériens ne sont pas attirés par la procédure du rescrit fiscal à cause de la crainte de réveiller l'instinct du contrôle chez l'administration fiscale.

L'attractivité de la procédure du rescrit fiscal dépend en grande partie de la garantie que la demande présentée par le contribuable ne déclenche pas un contrôle fiscal de l'administration, ce problème nécessite la dissociation des services chargés de la délivrance du rescrit de ceux chargés du contrôle, néanmoins, cette distinction ne garantit pas un changement d'attitude de la part des contribuables qui conservent leur crainte, de même, le contrôle effectif d'une telle dissociation au sein de l'administration fiscale est bien difficile.⁶²⁶

A la base, la procédure du rescrit fiscal implique une collaboration entre l'administration fiscale et les contribuables et nécessite un niveau pertinent de dialogue fiscal entre les deux parties, ainsi, le climat de méfiance important qui caractérise le système fiscal algérien limite, de façon sensible, l'usage de la procédure, cette situation risque de perdurer si les objectifs

⁶²⁶ Conseil d'Etat, Le rescrit, sécuriser les initiatives et les projets, Op.cit. P. 119.

poursuivis par le législateur algérien et la DGI en matière d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables ne sont pas atteints.

L'évaluation de la procédure du rescrit fiscal nécessite la communication de statistiques et de données précises, ainsi, l'administration fiscale française publie, chaque année, le nombre des rescrits délivrés dans le cadre de ses rapports d'activité annuels, avec une moyenne annuelle de 20 000 rescrits délivrés et un taux moyen d'avis rendus en réponse à une demande de rescrit dans le délai de trois mois par les services de la DGFIP de 80 %.⁶²⁷

De son côté, la doctrine fiscale française estime que plus de la moitié des demandes traitées concernent le rescrit général et plus du tiers le rescrit mécénat, par ailleurs, l'examen des décisions prises au plan national par le collège de second examen indique que cette instance joue tout à fait le rôle qui lui a été attribué, à ce titre, dans environ le quart des recours, l'avis du collège reconnaît la pertinence de la demande du contribuable.⁶²⁸

En revanche, l'administration fiscale algérienne ne communique pas, jusqu'à présent, la moindre statistique ou donnée sur l'activité en matière de rescrit fiscal, en conséquence, une évaluation précise de la procédure dans le système fiscal algérien ne peut pas être dressée, cette situation indique, par ailleurs, un retard important en matière de communication et de transparence de la part de la DGI par rapport aux standards internationaux.⁶²⁹

L'évaluation de la procédure du rescrit fiscal passe aussi à travers la publication de rescrits fiscaux traités et conclus par l'administration fiscale, à ce titre, la DGFIP française procède à la publication de rescrits de portée générale sur lesquelles celle-ci s'est déjà prononcée, qui sont repris de manière anonyme par le Bulletin officiel des finances publiques-impôts, ce qui permet aux contribuables confrontés à une question identique d'avoir connaissance de la prise de position formelle de l'administration fiscale relative à celle-ci.

Ainsi, si le rescrit fiscal possède un caractère individuel, les contribuables peuvent consulter la prise de position de l'administration fiscale sur une question qui a déjà été posée par un contribuable, cependant, l'administration fiscale algérienne ne procède pas, jusqu'à présent, à la publication d'un quelconque rescrit, cette situation ne permet pas, non plus, d'évaluer la

⁶²⁷Direction générale des Finances publiques (France), Rapport d'activité, 2021, P. 40.

⁶²⁸Gilbert Bibollet, Le rescrit fiscal : un dispositif reconnu, victime de son succès ?, Revue Gestion & Finances Publiques, N° 05, 2017, P. 96.

⁶²⁹ Brahim Chahed, Le rescrit fiscal, levier d'investissement ?, Le quotidien d'Oran, 27/04/2017.

procédure dans le système fiscal algérien et indique, également, un retard important en matière de communication et de transparence de la part de la DGI.

Le mutisme de la DGI par rapport à la communication en matière de rescrit fiscal, alors que celle-ci ne porte atteinte ni à la vie privée des contribuables, ni au secret des affaires des entreprises, dans un service public comme l'administration fiscale, peut, de façon naturelle, être interprété comme un échec de la procédure dans le système fiscal algérien, à ce propos, la doctrine fiscale algérienne a relevé ce problème et considère que l'administration fiscale a échoué dans la communication et le pilotage de la procédure.⁶³⁰

La responsabilité du développement de la procédure du rescrit fiscal est partagée entre les contribuables et l'administration fiscale, puisque l'usage de la procédure par les entreprises détermine le travail de l'administration dans le domaine, ainsi, le développement de la procédure ne dépend pas seulement de l'implication de l'administration, mais aussi de celui des contribuables, ce qui est loin d'être le cas dans le système fiscal algérien.⁶³¹

La procédure du rescrit fiscal est censée être toujours gagnante pour le contribuable de bonne foi, puisque les avis défavorables de l'administration fiscale ne sont pas contraignants pour les contribuables alors que les prises de position favorables engagent l'administration, à ce titre, les entreprises doivent s'emparer de cette offre de sécurité juridique mise à leur disposition, afin de mettre à profit les nombreux attraits de la garantie apportée.⁶³²

Le développement de la procédure du rescrit fiscal en Algérie ne peut avoir lieu sans l'établissement durable d'un climat de confiance entre les contribuables et l'administration fiscale, dans la mesure où la qualité des relations entre les deux parties constitue un paramètre fondamental dans ce cadre, par ailleurs, la réussite de la procédure dépend aussi bien de l'implication de l'administration à travers les moyens mis en œuvre, le suivi des demandes et le respect des délais que de l'implication des contribuables à travers l'usage.⁶³³

Le principe de l'accord implicite de l'administration fiscale après l'expiration du délai fixé par le législateur peut aussi poser problème, en effet, le Conseil d'Etat français considère que la procédure du rescrit fiscal constitue un outil de dialogue fiscal entre l'administration fiscale et les contribuables, au-delà, de la simple interprétation d'une situation de fait au regard d'un

⁶³⁰ Ibid.

⁶³¹Jean Pierre Lieb et Richard Heurtier, *Propos introductif à la sécurité juridique en matière fiscale*, Dans : Jacques Buisson, *La sécurité fiscale*, L'Harmattan, Paris, 2011, P. 26-33.

⁶³²Ibid.

⁶³³Samir Hadj Ali, *Loi de finances 2012 : Le rescrit fiscal*, Op.cit.

texte fiscal, à ce titre, le Conseil d'Etat recommande, afin d'encourager le dialogue entre les deux parties, d'éviter de généraliser le principe de l'accord implicite.⁶³⁴

En dépit de toutes les limites, il faut rappeler que l'Algérie est parmi les pays en voie de développement pionniers en matière de procédure du rescrit fiscal, ayant été notamment l'un des premiers Etats dans le continent africain à adopter la procédure, avant que plusieurs autres pays n'instituent le dispositif dans le cadre de réformes en matière fiscale, par ailleurs, le droit fiscal algérien été le seul de la région maghrébine à proposer la procédure, jusqu'en 2018, lorsque celle-ci a été introduite dans le droit fiscal marocain.

Toutefois, la généralisation de la procédure du rescrit fiscal au niveau international pose problème puisque celle-ci peut être la source de phénomènes de fraude et d'évasion fiscale internationale, notamment, lorsque les autorités fiscales nationales concluent des accords fiscaux secrets avec des entreprises multinationales sous format de rescrits fiscaux, comme l'affaire *LuxLeaks* en 2014, à ce titre, le non encadrement de la procédure peut avoir des conséquences fiscales inquiétantes pour les Etats au niveau international.⁶³⁵

Le développement de la procédure algérienne du rescrit fiscal implique que celle-ci doit faire l'objet d'un contrôle rigoureux et d'échanges avec d'autres pays, notamment dans la région maghrébine et africaine, ainsi, un système d'échange international d'informations relatif aux rescrits fiscaux est appelé à voir le jour entre les pays concernés par la procédure, y compris l'Algérie, afin de prévenir les effets indésirables potentiels de la procédure par rapport à l'évasion fiscale internationale et aux pratiques fiscales dommageables.

Un mécanisme comme la procédure du rescrit fiscal nécessite toujours un temps de maturation et d'adaptation afin qu'il puisse être bien maîtrisé par l'administration fiscale et rejoindre les standards internationaux applicables en la matière, en outre, la structuration de la procédure sur le long terme permettra d'apprécier le caractère indépendant de l'établissement du mécanisme et de dissiper la méfiance des contribuables, à ce titre, l'administration fiscale est appelée à améliorer sa communication et sa transparence sur le sujet.⁶³⁶

Le caractère indépendant de la procédure du rescrit fiscal peut être renforcé en matière de recours, dans la mesure où le contribuable peut contester la réponse de l'administration fiscale

⁶³⁴Jean Pierre Lieb et Richard Heurtier, Propos introductif à la sécurité juridique en matière fiscale, Op.cit, P. 35.

⁶³⁵ Daphnée Sétondji, Renforcer la sécurité fiscale pour contribuer au développement des PME africaines, 2015, Disponible sur : <https://www.lafriquedesidees.org/renforcer-la-securite-fiscale-pour-contribuer-au-developpement-des-pme-africaines/>.

⁶³⁶ Ibid.

sur sa demande seulement à travers un recours administratif, à savoir, le second examen qui est traité par un collège interne qui relève de la DGI, l'autonomie et les prérogatives de cette structure peuvent être amélioré afin de renforcer la qualité du recours.⁶³⁷

Il faut noter que le législateur algérien a renforcé la procédure du rescrit fiscal en faveur des contribuables, à l'occasion de loi de finances pour 2018, en excluant du champ d'application de la procédure d'abus de droit fiscal les actes ayant fait l'objet d'un rescrit fiscal.

Ainsi, l'article 19 ter du CPF indique que les dispositions de l'article 19 bis, qui institue la procédure d'abus de droit fiscal, ne s'appliquent pas lorsque le contribuable, préalablement à un contrôle fiscal et à la qualification des actes en abus de droit, a consulté l'administration fiscale à travers un rescrit fiscal selon les dispositions des articles 174 bis et 174 ter, dans lequel il doit fournir tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de ces actes.⁶³⁸

A ce titre, le contribuable qui a consulté au préalable l'administration par le biais d'un rescrit fiscal ne peut voir les mêmes actes pour lesquels il a consulté celle-ci, remis en cause pour abus de droit fiscal à l'occasion d'un contrôle a posteriori, l'article 19 ter du CPF précise aussi que les dispositions de l'article 19 bis ne s'appliquent pas également, lorsque l'administration n'a pas répondu à la demande de rescrit fiscal dans le délai encadré de quatre mois.

Titre 2 : Une sécurité juridique optimale, les outils spécifiques

⁶³⁷KessaissiaAissa, Le rescrit fiscal en droit algérien, Revue Algérienne des Sciences Juridiques et Politiques, N° 03, 2017, P. 355-357.

⁶³⁸ Article 19 ter, Code des procédures fiscales, 2022.

L'établissement d'une sécurité juridique pour les contribuables par rapport à la doctrine administrative fiscale n'est pas une entreprise simple, ainsi, si la procédure du rescrit fiscal contribue à mettre en œuvre un certain degré de protection juridique, celle-ci est relativement insuffisante pour instaurer un cadre adéquat et complet de sécurité juridique en faveur des contribuables, face à une doctrine administrative bien puissante.

La recherche d'un niveau satisfaisant de sécurité juridique pour les contribuables relatif à la doctrine administrative fiscale implique la mise en œuvre d'autres options juridiques en la matière, afin de donner la possibilité aux contribuables de défendre leurs droits et intérêts devant les risques inhérents à la doctrine de l'administration fiscale.

Ainsi, le droit fiscal a développé des outils juridiques novateurs à travers la législation et la jurisprudence qui constituent une protection juridique « optimale » pour les contribuables, en offrant un niveau supérieur de sécurité juridique par rapport à la doctrine administrative fiscale, ces outils présentent un grand intérêt dans la mesure où ils ont été conçus, de manière spécifique, aux risques posés par la doctrine de l'administration fiscale.

Les outils de sécurité juridique spécifiques à la doctrine administrative fiscale regroupent, en premier lieu, l'opposabilité de la doctrine de l'administration fiscale(chapitre 1), et en second lieu, le contrôle juridictionnel de ce phénomène administratif (chapitre 2).

Chapitre 1 : L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale

Dans le droit fiscal, l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale constitue le seul outil juridique conçu, de manière spécifique, pour assurer la sécurité juridique des contribuables par rapport à la doctrine administrative fiscale, à ce titre, ce mécanisme permet d'assurer un haut niveau de protection juridique pour les contribuables face aux changements de celle-ci, tout en distinguant, avec précision, le concept de la doctrine de l'administration fiscale.

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale offre un intérêt unique en permettant aux contribuables d'invoquer les interprétations formellement admises par l'administration fiscale des dispositions fiscales et de les opposer à celle-ci, à ce titre, ce mécanisme s'impose comme le meilleur instrument juridique de sécurité juridique relative à la doctrine administrative fiscale et comme une garantie majeure au sein du droit fiscal pour les contribuables.

Sur le plan juridique, l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale forme en sa qualité d'outil de sécurité juridique, une garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal, cette garantie juridique apportée par l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale pose les bases d'une protection spécifique à celle-ci en faveur des contribuables, dans ce cadre, il convient d'étudier cette garantie ainsi que les incertitudes relatives à celle-ci.

Section 1 : La garantie juridique apportée par l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale

La garantie juridique apportée par l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, à savoir, la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal constitue un dispositif original au sein du droit fiscal, qui a vu le jour en réponse à la place prédominante prise par la doctrine de l'administration fiscale et la présence de risques importants relatifs à celle-ci, notamment, en matière de changements d'interprétation administrative des dispositions fiscales, qui mettent en danger la sécurité juridique des contribuables.

Dans le droit fiscal français, la garantie juridique apportée par l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale est instaurée par l'article L. 80 A LPF, qui institue une garantie contre les changements d'interprétation formelle des textes fiscaux par l'administration, l'article L. 80 A LPF est introduit par l'article 100 de la loi N° 59-1472 du 28/12/1959 portant réforme du

contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, et trouve son origine dans la propre doctrine de l'administration fiscale française au sein d'une instruction de 1928.⁶³⁹

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale française se divise en deux garanties distinctes et d'égale importance, la première est la garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, qui trouve son fondement dans le troisième alinéa de l'article L. 80 A LPF, tandis que la seconde est la garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, qui trouve son fondement dans le premier alinéa de l'article L. 80 A LPF.⁶⁴⁰

Sous-section I : La garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée

Le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF indique que lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par ses instructions ou circulaires publiées et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations en cause, elle ne peut poursuivre aucun rehaussement en soutenant une interprétation différente. Sont également opposables à l'administration, dans les mêmes conditions, les instructions ou circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales.⁶⁴¹

La garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'applique lorsque la prise de position que veut invoquer un contribuable entre dans le champ d'application de l'article L. 80 A du LPF, caractérise une réelle interprétation d'un texte fiscal par l'administration fiscale et satisfait la condition d'antériorité, par ailleurs, l'article L. 80 A du LPF peut être invoqué, seulement, par un contribuable qui conteste son imposition.⁶⁴²

La jurisprudence considère que l'article L. 80 A du LPF n'a ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de lui permettre de déroger à la loi, en revanche, cet texte institue un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, s'il l'invoque, est fondé à se prévaloir, sous condition de respecter les termes, de l'interprétation

⁶³⁹Mehdi Djouhri, L'application du principe de confiance légitime en droit interne, Les Annales de la Faculté de Droit et des Sciences Politiques de l'Université Oran 2, Numéro spécial, 2016, P. 159.

⁶⁴⁰Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal, 2020.

⁶⁴¹ Article L80 A, Livre des procédures fiscales (France), 2022.

⁶⁴²Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, 2020.

de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque cette interprétation ajoute à la loi ou contredit celle-ci (CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782).⁶⁴³

Le champ d'application de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF est défini par la nature de l'impôt ou de la taxe concerné et du texte fiscal interprété, à ce titre, il couvre l'ensemble des impôts, droits et taxes assis et recouvrés en vertu du code général des impôts (CGI) français, toutefois, la jurisprudence estime que la garantie ne s'applique pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le CGI, plus connues sous le nom de taxes parafiscales (CE, Décision du 25/07/1980, N° 93760).⁶⁴⁴

Concernant la notion de texte fiscal au sens du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, la jurisprudence indique que celle-ci concerne tous les textes fiscaux, de tout rang (législatifs, réglementaires, conventions internationales), qui se rapportent à l'assiette, au taux, à la liquidation, au recouvrement de l'impôt, aux règles de prescription ou aux pénalités fiscales (CE, Décisions du 28/11/1997, N° 125920 et 165287), en revanche, cette notion ne couvre pas les textes fiscaux relatifs à la procédure d'imposition, à la procédure contentieuse et aux obligations comptables des contribuables (CE, Décision du 31/03/2006, N° 265953).⁶⁴⁵

Les conditions d'application de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF portent, d'abord, sur les impositions concernées étant donné que la garantie tient compte de la nature de l'imposition concernée, dans ce cadre, la portée de la garantie du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF est plus large que celle du premier alinéa, dans la mesure où elle s'applique aussi bien aux impositions initiales que supplémentaires.⁶⁴⁶

Le Conseil d'Etat français confirme que la garantie du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF est accordée au contribuable, lorsque l'interprétation d'un texte fiscal provient d'instructions ou de circulaires publiées par l'administration, qu'il s'agisse d'impositions primitives ou supplémentaires (CE, Décision du 07/01/1977, N° 96362).⁶⁴⁷

A ce titre, le contribuable peut invoquer une telle garantie à l'occasion d'un rehaussement opéré dans le cadre d'une imposition primitive, dans ce cas, il suffit au contribuable

⁶⁴³CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782.

⁶⁴⁴DGFIP, BOFIP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁶⁴⁵CE, Décisions du 28/11/1997, N° 125920 et 165287 et CE, Décision du 31/03/2006, N° 265953.

⁶⁴⁶DGFIP, BOFIP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁶⁴⁷CE, Décision du 07/01/1977, N° 96362.

d'appliquer ou de pouvoir appliquer un texte fiscal selon l'interprétation donnée par l'administration dans ses instructions et circulaires publiées, pour que celle-ci ne puisse plus poursuivre aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente.⁶⁴⁸

Les conditions d'application de la garantie du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF portent, ensuite, sur l'interprétation publiée d'un texte fiscal, puisque cette garantie concerne, seulement, les documents de portée générale publiés, qui comportent une réelle interprétation d'un texte fiscal et sont produits par les ministres en charge de l'économie, des finances ou du budget ou par les services centraux de l'administration fiscale en charge d'élaborer et de commenter les textes fiscaux comme la Direction de la législation fiscale.⁶⁴⁹

Ainsi, le contribuable peut invoquer la garantie du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF lorsque le rehaussement ou l'imposition en question, est fondé sur une interprétation de texte fiscal qui diffère de l'interprétation précédente publiée par l'administration dans ses instructions, circulaires ou réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires, à ce titre, l'interprétation administrative doit faire l'objet d'une publication formelle qui est celle faite au Bulletin officiel des finances publiques-impôts ou au Journal officiel.⁶⁵⁰

Les documents portant interprétation d'un texte fiscal au sens de l'article L. 80 A du LPF regroupent, d'abord, les documents qui font état de dispositions générales comme les mesures administratives et les réponses ministérielles, dans ce cadre, les instructions et les circulaires administratives publiées constituent une source d'interprétation de la norme fiscale, sous condition d'émaner de l'autorité compétente et de se rapporter à la détermination de la base imposable, à l'assiette ou au recouvrement de l'impôt ou aux pénalités fiscales.⁶⁵¹

Seules les instructions et les circulaires administratives qui apportent des précisions sur le sens d'un texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation dudit texte et qui règlent, d'une manière générale, une situation donnée, peuvent être considérées comme interprétant un texte fiscal, de même, les mesures prévues par l'administration qualifiées de mesure de bienveillance, de solution de tempérament ou de toute autre formule destinée à marquer un écart des règles applicables peuvent être invoquées.⁶⁵²

⁶⁴⁸DGFIP, BOFiP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁶⁴⁹ Ibid.

⁶⁵⁰ Ibid.

⁶⁵¹ Ibid.

⁶⁵² Ibid.

A ce titre, la jurisprudence considère comme interprétant un texte fiscal, une instruction précisant qu'une catégorie déterminée de dépenses est déductible du revenu global selon des modalités qu'elle indique (CE, Décision du 30/06/1972, N° 80462), ou une instruction qui précise les conditions d'option des agents généraux d'assurance pour le régime fiscal des salariés (CE, Décision du 25/05/1983, N° 31847).⁶⁵³

En revanche, la jurisprudence ne considère pas comme interprétant un texte fiscal, une instruction administrative antérieure à la loi (CE, Décision du 05/04/1978, N° 01211), ou les instructions et les circulaires qui se limitent à donner de simples recommandations en laissant une certaine liberté d'appréciation au service (CE, Décision du 28/02/1973, N° 85800).⁶⁵⁴

Ensuite, les réponses écrites des ministres aux questions posées par les parlementaires et publiées au Journal officiel constituent une source d'interprétation de la loi fiscale au titre de l'article L. 80 A du LPF, sous condition d'apporter aussi des précisions de portée générale sur le sens du texte fiscal de nature à caractériser une réelle interprétation d'un texte fiscal.⁶⁵⁵

Dans ce cadre, la jurisprudence ne considère pas comme interprétant un texte fiscal, une réponse ministérielle qui rappelle simplement les dispositions de la loi (CE, Décision du 21/03/1983, N° 35966), une réponse ministérielle annonçant les intentions du Gouvernement concernant un décret à prendre pour l'application d'une disposition législative (CE, Décision du 22/10/1976, N° 96359), ou une réponse ministérielle qui laisse un pouvoir d'appréciation au service des impôts (CAA Paris, Décision du 29/05/1990, N° 89PA01616).⁶⁵⁶

Enfin, d'autres documents sont considérés comme portant interprétation d'un texte fiscal, comme les précisions de doctrine administrative apportées par l'administration fiscale et publiées dans le Bulletin officiel des finances publiques-impôts, ainsi que les réponses aux demandes individuelles des contribuables qui ne peuvent pas être invoquées au titre du troisième mais du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF.⁶⁵⁷

Parmi les autres documents ne portant pas interprétation d'un texte fiscal au sens de l'article L. 80 A du LPF, on peut citer les documents administratifs comme le précis de fiscalité et la charte du contribuable, les déclarations ministérielles au cours des débats parlementaires, les

⁶⁵³DGFIP, BOFiP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁶⁵⁴ Ibid.

⁶⁵⁵ Ibid.

⁶⁵⁶ Ibid.

⁶⁵⁷ Ibid.

cours professés à l'école nationale des finances publiques, les revues spécialisées, les documents relatifs aux obligations déclaratives, les documents d'information ou de formation ainsi que les documents internes de l'administration.⁶⁵⁸

L'application de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF nécessite, d'abord, que l'interprétation dont le contribuable entend se prévaloir ne peut pas être étendue à d'autres situations que celles qu'elle vise, ce qui implique que l'interprétation invoquée par le contribuable n'est opposable à l'administration fiscale que pour autant qu'elle concerne l'impôt contesté et, au sein de cet impôt, le même texte fiscal.⁶⁵⁹

L'application de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF nécessite, ensuite, que la situation du contribuable doit être conforme aux prévisions de l'interprétation qu'il invoque, ce qui implique que le contribuable doit respecter toutes les conditions d'application de l'interprétation admise par l'administration appliquée dans sa rédaction littérale et dans tous ses termes portant sur un même objet.⁶⁶⁰

Dans l'hypothèse d'une interprétation contraire à la loi fiscale, où le contribuable fait une application littérale d'une instruction administrative publiée ou d'une prise de position de portée générale comme une réponse ministérielle, qui comporte une interprétation qui ajoute à la norme fiscale, la procédure de l'abus de droit fiscal peut être appliquée, si l'application d'une telle interprétation va s'opposer aux objectifs recherchés par son auteur.⁶⁶¹

L'application de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF dans le temps suppose, en premier lieu, le respect du principe de l'antériorité de la doctrine, qui exige l'intervention de la publication de l'interprétation administrative avant son application ou la possible application par les contribuables, l'antériorité de la doctrine doit être appréciée à la date limite donnée au contribuable pour souscrire sa déclaration, ou à la date de mise en recouvrement de l'imposition, à l'exception des impôts locaux.⁶⁶²

L'application de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF dans le temps suppose, en second lieu, le respect de la date de cessation d'effet de l'interprétation administrative, qui intervient, d'abord, dans le cas d'une nouvelle doctrine rapportant la

⁶⁵⁸DGFIP, BOFiP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁶⁵⁹ Ibid.

⁶⁶⁰ Ibid.

⁶⁶¹ Ibid.

⁶⁶² Ibid.

précédente et plus favorable, ainsi, la jurisprudence considère que lorsque l'administration modifie son interprétation, il faut situer la date du fait générateur de l'imposition pour apprécier la doctrine en vigueur (CE, Décision du 26/10/1994, N° 116175).⁶⁶³

La date de cessation d'effet de l'interprétation administrative intervient, ensuite, dans le cas d'un changement de législation, dans la mesure où le contribuable peut invoquer la garantie seulement si la législation interprétée par la doctrine concernée est toujours en vigueur.⁶⁶⁴

Dans ce cadre, le Conseil d'Etat français estime que tout changement de législation rend caduque l'interprétation administrative de la loi antérieure dès l'entrée en vigueur de la loi nouvelle (CE, Décision du 15/05/1992, N° 71854), de même, la loi rétroactive rend caduque la doctrine relative à la loi antérieure en rendant inapplicable pour le passé cette loi précédemment en vigueur (CE, Décision du 30/06/1982, N° 33818).⁶⁶⁵

Enfin, la date de cessation d'effet de l'interprétation administrative intervient dans le cas d'une annulation par le juge de l'excès de pouvoir d'une interprétation administrative opposable au titre de l'article L. 80 A du LPF, toutefois, une telle annulation intervient seulement pour l'avenir et ne possède pas un effet rétroactif, afin que les contribuables puissent invoquer la doctrine administrative annulée pour la période antérieure à l'annulation.⁶⁶⁶

Ainsi, le Conseil d'Etat français considère que dans le cadre de l'objectif de sécurité juridique de l'article L. 80 A du LPF et malgré l'effet rétroactif qui s'attache normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, les dispositions de cet article permettent à un redevable d'invoquer une interprétation qui était formellement admise par l'administration dans les conditions prévues, alors même que serait ultérieurement intervenue l'annulation par le juge de l'acte, quel qu'il soit, par lequel elle avait été exprimée (CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782).⁶⁶⁷

En revanche, la jurisprudence indique que le redevable ne peut plus invoquer une interprétation si le fait générateur de l'imposition est postérieur à la date de l'annulation.⁶⁶⁸

⁶⁶³DGFIP, BOFIP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁶⁶⁴ Ibid.

⁶⁶⁵CE, Décision du 15/05/1992, N° 71854 et CE, Décision du 30/06/1982, N° 33818.

⁶⁶⁶DGFIP, BOFIP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁶⁶⁷ CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782.

⁶⁶⁸ Ibid.

Le Conseil d'Etat français considère également qu'aussi longtemps que l'administration n'a pas formellement abandonné une interprétation, renfermée dans un acte qui, bien qu'illégal, n'a pas été annulé, celle-ci reste invocable, en tant que cet acte la renferme, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, ainsi, le redevable peut invoquer l'interprétation admise dans un tel acte, même si un autre acte, qui exprime la même interprétation, aurait été annulé pour excès de pouvoir (CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782).⁶⁶⁹

Toutefois, la jurisprudence précise que le redevable ne peut invoquer une interprétation que si l'administration n'a pas manifesté sa volonté de modifier ou d'abroger celle-ci, en outre, dans le cas d'un acte annulé qui comporte une interprétation qui n'est pas reprise par un autre acte non annulé, c'est la loi qui régit seule la situation en cause tant que l'administration ne fait pas connaître une nouvelle interprétation (CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782).⁶⁷⁰

Concernant l'étendue de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, celle-ci commence à courir à partir du moment où le contribuable fait application dans sa déclaration ou lors de la détermination des bases servant au calcul d'impôts ou de taxes acquittés spontanément, de l'interprétation administrative des textes fiscaux fixée et publiée par les documents portant interprétation d'un texte fiscal.⁶⁷¹ Quant aux contribuables placés par décision administrative hors du champ d'application de l'impôt et ne souscrivant pas de déclaration, la garantie court à partir de l'expiration du délai de déclaration.⁶⁷²

Au titre de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente ne peut être poursuivi aussi longtemps que l'administration n'a pas, par une nouvelle disposition de portée générale publiée, modifié sa doctrine, ainsi, les dispositions de portée générale prises par l'administration lui sont opposables, en cas de rehaussement, sous la seule réserve que ces dispositions interprètent les textes fiscaux au sens défini et font l'objet de publication.⁶⁷³

Par rapport aux modalités de mise en œuvre de la garantie du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, celle-ci n'est subordonnée à aucune forme particulière outre le respect du principe de l'antériorité de la doctrine, et il suffit que le contribuable ait fait application, selon

⁶⁶⁹ CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782.

⁶⁷⁰ *Ibid.*

⁶⁷¹ DGFIP, BOFiP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, *Op.cit.*

⁶⁷² *Ibid.*

⁶⁷³ *Ibid.*

les conditions, de l'interprétation administrative du texte fiscal donnée et publiée pour faire échec à toute imposition primitive ou supplémentaire.⁶⁷⁴

Dans ce cadre, la jurisprudence considère que pour la mise en œuvre de la garantie apportée par le troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF et afin d'étendre cette garantie aux impôts non déclaratifs, il n'est pas exigé des contribuables qu'ils aient effectivement fait application de l'interprétation administrative qu'ils invoquent, notamment, concernant les impôts locaux (CE, Décision du 07/01/1977, N° 96362) ainsi que les impôts dont les bases sont arrêtées d'office (CE, Décision du 03/04/1981, N° 14276 ter).⁶⁷⁵

Sous-section II : La garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal

Le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF indique qu'il ne sera procédé à aucun rehaussement d'impositions antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foi du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration.⁶⁷⁶

Le second alinéa de l'article L. 80 A du LPF ajoute qu'il en est de même lorsque, dans le cadre d'un examen ou d'une vérification de comptabilité ou d'un examen contradictoire de la situation fiscale personnelle, et dès lors qu'elle a pu se prononcer en toute connaissance de cause, l'administration a pris position sur les points du contrôle, y compris tacitement par une absence de rectification.⁶⁷⁷

A l'instar du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, la garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF se limite au cas où l'administration procède à l'interprétation d'un texte fiscal permettant d'obtenir une position formelle sur un point de droit, toutefois, le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF se distingue de l'article L. 80 B du LPF qui porte sur l'appréciation d'une situation de fait d'un contribuable.⁶⁷⁸

⁶⁷⁴DGFIP, BOFiP, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, Op.cit.

⁶⁷⁵CE, Décision du 07/01/1977, N° 96362 et CE, Décision du 03/04/1981, N° 14276 ter

⁶⁷⁶ Article L80 A, Livre des procédures fiscales, 2022.

⁶⁷⁷ Ibid.

⁶⁷⁸Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, 2020.

De même, la garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF s'applique à tous les impôts, droits et taxes assis et recouverts en vertu du code général des impôts (CGI), y compris les impôts locaux, ainsi qu'aux taxes dont tout ou partie des règles d'assiette et de recouvrement sont précisées par référence à des règles définies par le CGI.⁶⁷⁹

De plus, la garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF ne s'applique également pas aux taxes affectées qui ne figurent pas dans le CGI, plus connues sous le nom de taxes parafiscales, ni aux taxes dont les règles d'assiette et de recouvrement ne sont pas précisées par référence à des règles définies par le CGI.⁶⁸⁰

En revanche, à la différence du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, la garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF peut, en principe, être invoquée seulement dans le cas où l'administration procède au rehaussement d'une imposition antérieure et non lorsque l'imposition contestée constitue une imposition primitive, pour laquelle un contribuable ne peut se prévaloir que des instructions et des circulaires administratives publiées, ainsi, le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF rejoint l'article L. 80 B du LPF qui ne peut être invoqué que pour contester un rehaussement.⁶⁸¹

Par ailleurs, la garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF est accordée par une interprétation d'un texte fiscal qui peut provenir de sources autres que les instructions et les circulaires administratives publiées, comme les prises de position individuelles, notamment, les réponses aux demandes particulières des contribuables sur un point de droit.⁶⁸²

Cette distinction trouve sa source dans le fait que pour l'établissement d'une imposition primitive, le respect du principe de l'égalité des contribuables devant la loi suppose que l'opposabilité concerne, seulement, les documents de portée générale, produits par les autorités compétentes en charge d'élaborer et de commenter la loi fiscale, et publiés afin d'être à la disposition de tous les contribuables.⁶⁸³

A ce titre, le Conseil d'Etat français confirme cette distinction de manière régulière, en estimant que la garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF (CE, Décision du 09/02/2000, N° 185589), comme la garantie de l'article L. 80 B du LPF qui se réfère à la

⁶⁷⁹DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

⁶⁸⁰ Ibid.

⁶⁸¹ Ibid.

⁶⁸² Ibid.

⁶⁸³ Ibid.

première (CE, Décision du 26/03/2008, N° 278858), vise, uniquement, l'hypothèse d'un rehaussement de l'imposition antérieure et ne peut pas être invoquée par le contribuable si l'imposition contestée est une imposition primitive.⁶⁸⁴

La garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF porte sur l'interprétation d'un texte fiscal, ainsi, les demandes formulées au titre de cette garantie, doivent, de façon nécessaire, porter sur un point de droit fiscal, de portée générale, afin que l'administration puisse faire connaître le sens et la portée du texte fiscal en question.⁶⁸⁵

La garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF peut être invoquée par les contribuables dans le cas d'un rehaussement fondé sur une interprétation d'un texte fiscal différente de celle que l'administration avait précédemment formellement admise, dans ce cadre, les prises de position formelles concernées par la garantie peuvent ne pas avoir fait l'objet d'une publication, être à caractère général (instruction, circulaire, documentation de base, réponse ministérielle ...) ou à caractère individuel (réponse particulière).⁶⁸⁶

La prise de position est considérée comme formelle lorsqu'elle est suffisamment explicite et non équivoque, à ce titre, la motivation de la prise de position ne constitue pas un facteur déterminant et la loi n'exige pas de l'administration fiscale de motiver ses prises de position, sauf dans le cas des demandes formulées au titre de l'article L. 80 du LPF.⁶⁸⁷

Dans ce cadre, le Conseil d'Etat français considère qu'une décision de dégrèvement, non motivée, ne constitue pas une prise de position formelle sur une situation de fait (CE, Décision du 18/05/2005, N° 264718), en revanche, celui-ci estime qu'un certificat établi par un contrôleur des impôts, non motivé, attestant qu'une société n'était pas assujettie à la TVA constitue une prise de position formelle (CE, Décision du 08/09/1999, N° 161330).⁶⁸⁸

Une prise de position formelle est une réponse qui règle de manière claire et précise un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte fiscal en question, cette réponse doit être formulée de manière non équivoque pour permettre aux contribuables

⁶⁸⁴CE, Décision du 09/02/2000, N° 185589 et CE, Décision du 26/03/2008, N° 278858.

⁶⁸⁵DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

⁶⁸⁶ Ibid.

⁶⁸⁷ Ibid.

⁶⁸⁸CE, Décision du 18/05/2005, N° 264718 et CE, Décision du 08/09/1999, N° 161330.

concernées de connaître exactement leurs droits, en précisant les références législatives et doctrinales, ainsi que leurs obligations, en indiquant les conditions à respecter.⁶⁸⁹

Les documents opposables au titre du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF regroupent les instructions et les circulaires administratives publiées, les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires publiées, les rescrits fiscaux de portée générale publiés, les prises de position individuelles comme les réponses de l'administration aux demandes individuelles des contribuables portant sur un point de droit, ainsi que les prises de position particulières adressées à des organisations professionnelles.⁶⁹⁰

Par rapport aux prises de position individuelles, celles-ci réunissent tous les documents, par lesquels, l'administration prend formellement position sur une question fiscale, comme la proposition de rectification consécutive à un contrôle fiscal, la décision contentieuse prise sur la réclamation d'un contribuable, l'abandon formel de rehaussement ou la prise de position consécutive à un contrôle sur demande, par contre, le silence gardé par l'administration, les courriers électroniques et les guides pratiques ne forment pas des documents opposables.⁶⁹¹

Le Conseil d'Etat français considère également comme des documents opposables au titre du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, la documentation administrative de base publiée (CE, Décision du 04/07/1986, N° 47410), une instruction fiscale qui se réfère à une doctrine non fiscale (CE, Décision du 30/03/2007, N° 287600) et une doctrine du ministre compétent pour une taxe de nature fiscal (CE, Décision du 03/12/1999, N° 181532).⁶⁹²

En revanche, la jurisprudence ne considère pas comme des documents opposables au titre du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, une note administrative interne (CE, Décision du 05/07/1991, N° 107258), les notices administratives (CE, Décision du 03/06/1983, N° 31695), les imprimés et formulaires de déclaration (CE, Décision du 12/01/1987, N° 40686), une décision de dégrèvement d'office non motivée (CE, Décision du 18/02/2008, N° 295460) et les réponses à un organe consultatif (CE, Décision du 18/03/1987, N° 50777).⁶⁹³

La notion d'interprétation d'un texte fiscal au sens du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, suppose que les documents opposables comportent effectivement une interprétation d'un

⁶⁸⁹DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

⁶⁹⁰ Ibid.

⁶⁹¹ Ibid.

⁶⁹² Ibid.

⁶⁹³ Ibid.

texte fiscal, qui règle de manière claire et sans ambiguïté un point de droit fiscal en prenant position sur le sens et la portée du texte examiné, à ce titre, les réponses aux demandes individuelles des contribuables peuvent être invoquées, lorsque celles-ci contiennent une interprétation du texte fiscal au sens défini de manière générale par le Conseil d'État.⁶⁹⁴

A ce titre, l'interprétation d'un texte fiscal ne peut pas se résumer en une simple appréciation des faits ou d'une situation au regard des dispositions du texte, c'est pourquoi, les prises de position individuelles qui se limitent à l'appréciation d'une situation de fait au regard des dispositions d'un texte fiscal sans énoncer une solution de droit à partir de cette appréciation, peuvent être invoquées, seulement, au titre de l'article L. 80 B du LPF.⁶⁹⁵

Concernant la notion de texte fiscal au sens du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, celle-ci a été exposée par le Conseil d'Etat français (CE, Décisions du 28/11/1997, N° 125920 et 165287) dans la garantie du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF.

Néanmoins, la jurisprudence limite la notion de texte fiscal pour l'application du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF, en excluant les prises de position relatives à la procédure d'imposition (CE, Décision du 29/07/1983, N° 31761), au recouvrement de l'impôt (CE, Décision du 24/04/1981, N° 16130), aux modalités d'application des pénalités (CE, Décision du 06/06/2007, N° 270955), à la procédure contentieuse (CE, Décision du 12/01/1987, N° 47517) et aux obligations comptables des contribuables.⁶⁹⁶

Dans l'hypothèse d'une interprétation contraire à la loi, la garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF permet aux contribuables d'invoquer une prise de position formelle de l'administration même si elle est contraire à la loi, dans ce cas, l'administration ne peut pas refuser le bénéfice d'une position formelle prise individuellement de façon rétroactive, par contre, celle-ci peut contester le respect des conditions relatives à la prise de position.⁶⁹⁷

Cela dit, l'application de cette règle ne confère, en aucune façon, à l'administration fiscale le pouvoir de se substituer au législateur ou de déroger à la loi, puisque le contribuable ne peut invoquer une interprétation formelle qui ne lui serait pas destinée et que l'administration peut à tout moment, pour rétablir le droit applicable, remettre en cause l'interprétation illégale qui

⁶⁹⁴DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

⁶⁹⁵ Ibid.

⁶⁹⁶ Ibid.

⁶⁹⁷ Ibid.

permettait au contribuable concerné d'échapper à l'application du droit, cependant, une telle remise en cause peut se faire, seulement, pour le futur.⁶⁹⁸

Les autres conditions d'application de la garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF portent sur la nécessité d'un rehaussement d'impositions antérieures, ainsi que le respect du principe de l'antériorité de la doctrine et de la date de cessation d'effet de l'interprétation déjà exposés dans le cadre du troisième alinéa de l'article L. 80 A du LPF, la mise en œuvre de la garantie n'est pas subordonnée à une autre forme particulière et il suffit, en conséquence, que le contribuable ait fait application de l'interprétation du texte fiscal donnée par l'administration pour que cette interprétation devient opposable.⁶⁹⁹

La garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF implique l'existence d'une prise de position de l'administration « formellement admise », celle-ci nécessite une réponse écrite et signée par un fonctionnaire qualifié pour engager l'administration fiscale, qui peut fixer les bases d'imposition et notifier des rehaussements, afin d'approuver les décisions fiscales prises par le contribuable et lui permettre d'invoquer cette prise de position.⁷⁰⁰

A ce titre, la jurisprudence ne considère pas comme une prise de position formellement admise, l'établissement d'imposition primitive sur les bases déclarées par le contribuable (CE, Décision du 11/07/1973, N° 88817), l'absence de rehaussements lors d'un précédent contrôle (CE, Décision du 28/05/2003, N° 237967), les renseignements verbaux donnés aux contribuables (CE, Décision du 19/03/1969, N° 73972), ou l'abandon non motivé de rehaussements envisagés (CE, Décision du 14/01/2008, N° 297221).⁷⁰¹

De même, le silence gardé par l'administration sur les observations du contribuable et les courriers électroniques de l'administration en réponse aux questions des contribuables ne constituent pas des prises de position formellement admises, notamment pour les courriels, en raison du caractère informel et de l'absence du contenu sécurisé et de tout mécanisme sécurisé d'identification, de signature, de datation et de réception dans le respect du secret fiscal.⁷⁰²

Dans le cadre du contrôle fiscal, les propositions de rectification ou les réponses aux observations du contribuable peuvent constituer des supports d'une prise de position formelle,

⁶⁹⁸DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

⁶⁹⁹ Ibid.

⁷⁰⁰ Ibid.

⁷⁰¹ Ibid.

⁷⁰² Ibid.

dans ce cadre, les rehaussements proposés, maintenus ou abandonnés par le vérificateur suite à l'accord express des arguments du contribuable formalisent des prises de position qui engagent l'administration dans les conditions prévues, dans tous les cas, le contribuable doit prouver l'existence de l'interprétation formellement admise qu'il invoque.⁷⁰³

La garantie apportée par le premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF implique également l'existence d'un exposé exact de la situation personnelle du contribuable, ainsi, la bonne foi du contribuable implique que celui-ci met l'administration en état de se prononcer en pleine connaissance de cause sur la question clairement posée concernant sa situation actuelle, et qu'il ait aussi correctement appliqué la réponse qui lui a été notifiée par l'administration.⁷⁰⁴

Ainsi, le contribuable doit fournir un exposé complet, clair et sincère de sa situation puisque l'opposabilité des réponses écrites de l'administration dépend de la conformité de la situation réelle du contribuable avec celle qui a été exposée et de tout changement potentiel, en outre, le contribuable ne peut, en aucun cas, invoquer la réponse faite à une question posée d'une façon inexacte ou tendancieuse, et les questions posées doivent se rapporter à la situation actuelle, personnelle et clairement précisée du contribuable.⁷⁰⁵

Par ailleurs, l'interprétation opposable au titre du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF concerne seulement la situation visée et ne peut pas être étendue à d'autres situations, ainsi l'interprétation doit concerner l'impôt contesté et, au sein de cet impôt, le même texte fiscal, de même, le contribuable ne peut pas invoquer une prise de position qui ne lui serait pas destinée, ce qui n'est pas contraire au principe d'égalité devant l'impôt selon la jurisprudence (CE, Décision du 20/10/2004, N° 249978).⁷⁰⁶

Concernant les prises de position de portée générale, la garantie du premier alinéa de l'article L. 80 A du LPF commence à partir du moment où le contribuable applique la prise de position de l'administration dans sa déclaration, ou dans la détermination des bases servant au calcul d'impôts ou de taxes acquittés spontanément, ainsi, aucun rehaussement fondé sur une interprétation différente ne peut être poursuivi aussi longtemps que l'administration n'a pas, par une nouvelle disposition de portée générale, modifié sa doctrine.⁷⁰⁷

⁷⁰³DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

⁷⁰⁴ Ibid.

⁷⁰⁵ Ibid.

⁷⁰⁶ Ibid.

⁷⁰⁷ Ibid.

Concernant les prises de position individuelles, lorsque le contribuable expose clairement et sincèrement sa situation dans sa demande, il ne pourra plus faire l'objet de rehaussement sur le point de droit réglé dans la réponse de l'administration, aussi longtemps que ni cette situation, la législation, la jurisprudence ou la doctrine administrative ne subissent de changement.⁷⁰⁸

Dans l'hypothèse d'un changement dans la situation du contribuable ou de la législation, la prise de position, celle-ci perd, de fait, toute valeur pour l'avenir sans qu'une notification de l'administration soit nécessaire, cependant, lorsque la prise de position est périmée par un changement de doctrine ou par l'évolution de la jurisprudence, elle continue d'être opposable jusqu'à ce que l'administration publie sa nouvelle doctrine ou fait connaître les conséquences qu'elle entend tirer d'une décision juridictionnelle rendue contrairement à sa doctrine.⁷⁰⁹

Section 2 : Les incertitudes relatives à l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale forme une application du principe *Patere legem quam ipse fecit* selon lequel, toute autorité est liée par la règle qu'elle a elle-même édictée, aussi longtemps que cette autorité ne modifie ou n'abroge pas la règle en question, en empêchant l'administration fiscale de procéder à des rehaussements d'impositions antérieures qui seraient en contradiction avec sa doctrine en vigueur au moment de son application.⁷¹⁰

Ainsi, ce mécanisme est mis en place pour parer aux changements arbitraires d'interprétation des textes fiscaux par l'administration fiscale qui mettent des rehaussements d'impositions à la charge des contribuables ce qui permet de protéger ceux-ci, par ailleurs, ce mécanisme est inédit puisqu'il fait entrer la doctrine administrative fiscale dans le droit en prenant en compte son rôle important, notamment, par rapport à l'interprétation de la norme fiscale.⁷¹¹

Toutefois, en dépit du rôle important de la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal pour assurer la sécurité juridique des contribuables par rapport à la doctrine administrative fiscale, une telle garantie présente certaines incertitudes non négligeables qui peuvent menacer sa mise en œuvre ou son existence même dans le droit fiscal, les incertitudes en question se rapportent au principe de la légalité de l'impôt et au législateur.

⁷⁰⁸DGFIP, BOFIP, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, Op.cit.

⁷⁰⁹ Ibid.

⁷¹⁰Patrick Serlooten, Droit fiscal des affaires, Op.cit. P. 12.

⁷¹¹Aurélien Baudu, Droit des procédures fiscales, Gualino, Paris, 2014, P. 62.

Sous-section 1 : Par rapport au principe de la légalité de l'impôt

L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale constitue une originalité juridique inédite qui indique la volonté réaliste de ne plus ignorer le phénomène de la doctrine administrative et le risque juridique relatif aux changements de celle-ci qui pèse sur les contribuables, ainsi, ce mécanisme confère à la doctrine de l'administration fiscale une dimension juridique qu'elle ne dispose pas à la base, ce qui confirme et reconnaît la place paradoxale de celle-ci.

Néanmoins, l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale introduit une confusion sur le plan juridique par rapport au principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, qui ne prend pas encore en considération le phénomène de la doctrine de l'administration fiscale, ce qui entraîne un contentieux théorique entre la protection juridique audacieuse et l'ordre juridique orthodoxe dans lequel la réalité n'est pas celle de la théorie juridique abstraite.⁷¹²

Le principe de légalité de l'impôt constitue le principe constitutionnel cardinal du droit fiscal, consacré par la Constitution algérienne qui précise que le Parlement légifère en matière de création, assiette, taux et recouvrement des impôts, contributions, taxes et droits de toute nature,⁷¹³ ainsi que la Constitution française qui spécifie que la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.⁷¹⁴

Toutefois, l'article L. 80 A du LPF permet au contribuable de se prévaloir, de manière large, de la doctrine administrative fiscale et de faire appliquer celle-ci au dépend de la loi fiscale, ainsi, cette disposition donne la possibilité à des mesures administratives infra-juridiques de déroger à la loi fiscale et à la doctrine de l'administration fiscale de prévaloir sur celle-ci, ce qui porte atteinte au principe de la légalité de l'impôt et à la pyramide des normes.⁷¹⁵

En effet, la mise en œuvre de l'article L. 80 A du LPF peut donner lieu à des cas de violation de la hiérarchie des normes, puisque ce texte permet aux contribuables d'invoquer toute interprétation administrative formelle et démontrable d'un texte fiscal contre une procédure de redressement, ainsi, même lorsqu'une telle interprétation est illégale et *contra legem*, celle-ci va prévaloir sur l'application de la loi fiscale et mettre en échec un redressement régulier.⁷¹⁶

⁷¹² Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 185.

⁷¹³ Article 139, Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, 2020.

⁷¹⁴ Article 34, Constitution de la République française, 2008.

⁷¹⁵ Martin Collet, Cours de droit fiscal, Université Paris-Panthéon-Assas, 2012.

⁷¹⁶ Hugues Rabault, L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal, la constitutionnalité de l'article L. 80 A du LPF, Les Petites Affiches, N° 120, 2012, P. 20-21.

A ce titre, une grande partie de la doctrine fiscale estime que l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale est inconstitutionnelle et porte atteinte au principe de légalité de l'impôt en permettant à une simple prise de position administrative de l'emporter sur la norme fiscale, ainsi, le constat d'une inconstitutionnalité intrinsèque de l'article L. 80 A du LPF s'impose sur le plan juridique formel en raison des effets paradoxaux de cette disposition.⁷¹⁷

Les Professeurs *Grosclaude* et *Marchessou* confirment que l'article L. 80 A du LPF possède un caractère inconstitutionnel intrinsèque et incontestable, le législateur ayant consenti à l'administration fiscale une délégation de compétence pour modifier la portée de sa norme, et lui offrant, ainsi, un pouvoir normateur, cette délégation intervient dans un domaine réservé exclusivement par la constitution à la loi, alors que le législateur reconnaît par ce texte un pouvoir d'interprétation sans limite à l'administration fiscale.⁷¹⁸

Les Professeurs *Grosclaude* et *Marchessou* estiment que le législateur a été contraint afin d'assurer la protection des contribuables contre les changements de la doctrine administrative fiscale, de reconnaître l'existence juridique de ce phénomène administratif, toutefois, la solution retenue par le législateur bouleverse la hiérarchie des normes.⁷¹⁹

Le Professeur *de la Martinière* considère que le législateur renonce lui-même à sa primauté en matière fiscale au profit de l'administration à travers l'article L. 80 A du LPF, dans la mesure où ce texte implique que lorsque la doctrine administrative prévoit un régime plus favorable aux contribuables que celui qui est adopté par le législateur, la doctrine administrative fait échec à l'exécution de la loi, le contribuable ayant le droit d'invoquer le régime le plus doux qu'il résulte de la loi ou de la doctrine administrative.⁷²⁰

Par ailleurs, le Professeur *de la Martinière* estime que le droit fiscal, à travers l'article L. 80 A du LPF, « réalise l'exploit de consacrer un double principe d'illégalité ». ⁷²¹

En premier lieu, l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale méconnaît le principe de légalité administrative puisque quand la doctrine de l'administration fait échec à l'application de la loi lorsqu'elle prévoit un régime plus avantageux pour les subordonnés, il faut conclure

⁷¹⁷ Hugues Rabault, L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal, la constitutionnalité de l'article L. 80 A du LPF, Op.cit, P. 20-21.

⁷¹⁸ Jacques Grosclaude & Philippe Marchessou, Procédures fiscales, Op.cit. P. 47.

⁷¹⁹ Ibid.

⁷²⁰ Christophe de la Martinière, La faiblesse financière du parlement sous la Ve République, Revue Droits, N° 44, 2006, P. 30.

⁷²¹ Ibid.

que cette doctrine comporte des règles différentes des règles instaurées par le législateur et que, en conséquence, c'est une doctrine administrative illégale qui l'emporte sur la loi.⁷²²

En second lieu, l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale ne respecte pas le principe de légalité fiscale, dans la mesure où ce mécanisme ne fait pas triompher la loi mais la doctrine de l'administration, par ailleurs, le non respect de la légalité fiscale implique, de la même manière, la méconnaissance du principe du consentement de l'impôt qui suppose que tout impôt doit avoir été accepté par les représentants du peuple.⁷²³

Enfin, le Professeur *de la Mardière* indique que si l'article L. 80 A du LPF peut être présenté comme une simple limitation du pouvoir de contrôle de l'administration, en empêchant celle-ci de retenir une interprétation non contenue dans sa doctrine, toutefois, ce texte implique un effet bien plus grave puisque la hiérarchie des normes est bousculée, ainsi, si la doctrine administrative peut, de façon occasionnelle, l'emporter sur la norme fiscale, il devient nécessaire de reconnaître à celle-ci une valeur « supra-législative ».⁷²⁴

Par rapport à la jurisprudence, il faut rappeler l'avis *Monzani* du Conseil d'Etat français qui indique dans le cadre de l'objectif de sécurité juridique poursuivi par l'article L. 80 A du LPF et malgré l'effet rétroactif s'attachant normalement à l'annulation pour excès de pouvoir, les dispositions de cet article permettent à un redevable d'invoquer une interprétation qui était formellement admise par l'administration dans les conditions prévues par ce texte, alors même que serait ultérieurement intervenue l'annulation par le juge de l'acte, quel qu'il soit, par lequel elle avait été exprimée (CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782).⁷²⁵

La jurisprudence *Monzani* considère également qu'aussi longtemps que l'administration n'a pas formellement abandonné une interprétation, renfermée dans un acte qui, bien qu'illégal, n'a pas été annulé, celle-ci reste invocable, en tant que cet acte la renferme, sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF, ainsi, le redevable peut invoquer l'interprétation admise dans un tel acte, même si un autre acte, qui exprime la même interprétation, aurait été annulé pour excès de pouvoir (CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782).⁷²⁶

Cependant, l'avis *Monzani* précise que les dispositions de l'article L. 80 A du LPF n'ont ni pour objet ni pour effet de conférer à l'administration fiscale un pouvoir réglementaire ou de

⁷²² Christophe de la Mardière, *La faiblesse financière du parlement sous la Ve République*, Op.cit. P. 30.

⁷²³ Ibid.

⁷²⁴ Ibid.

⁷²⁵ CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782.

⁷²⁶ Ibid.

lui permettre de déroger à la loi, en revanche, ces dispositions instituent un mécanisme de garantie au profit du redevable qui, sous condition de respecter les termes, peut se prévaloir de l'interprétation de la loi formellement admise par l'administration, même lorsque celle-ci ajoute à la loi ou la contredit (CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782).⁷²⁷

A ce titre, la jurisprudence *Monzani* constitue une jurisprudence inédite et paradoxale qui permet à la doctrine administrative fiscale de déroger à la loi fiscale d'une part, tout en confirmant le caractère non normatif de l'article L. 80 A du LPF d'autre part, ainsi, le Conseil d'Etat français cherche un équilibre précaire et pragmatique entre la poursuite de la sécurité juridique des contribuables et la préservation des principes du droit fiscal.⁷²⁸

Toutefois, il faut noter que si l'objectif du législateur avec l'adoption de l'article L. 80 A du LPF était d'instaurer une garantie contre les changements de doctrine administrative fiscale, le Conseil d'Etat français a étendu cette garantie contre les changements de doctrine illégale, tirant ses propres conséquences de l'objectif de sécurité juridique de ce texte, alors que le législateur ne prévoit nullement une telle extension de la garantie dans l'article L. 80 A du LPF, ainsi, c'est la jurisprudence elle-même qui perturbe le principe de légalité.⁷²⁹

On peut aussi évoquer la Décision de la Cour Administrative d'Appel de Paris *La Frégate* qui indique que la garantie prévue par l'article L. 80 A du LPF qui assure dans le droit national interne le respect du principe de sécurité juridique reconnu par le droit communautaire européen, permet au contribuable de bonne foi de se prévaloir de l'interprétation faite par l'administration d'un texte fiscal, même si celle-ci est contraire à une norme communautaire européenne (CAA Paris, Décision du 25/03/2010, *La Frégate*, N° 08PA03658).⁷³⁰

Dans le même registre, on peut évoquer la Décision du Conseil d'Etat français *NIKE* qui se base sur l'article L. 80 A du LPF, pour permettre à une entreprise multinationale domiciliée en Suisse d'invoquer avec succès une instruction administrative qui interprète un texte fiscal, afin de faire échec à un redressement fiscal basé sur la mise en œuvre d'une convention fiscale internationale applicable, en l'occurrence, la Convention fiscale franco-suisse du 09/09/1966 (CE, Décision du 17/01/1996, *NIKE*, N° 120646).⁷³¹

⁷²⁷ CE, Avis du 08/03/2013, *Monzani*, N° 353782.

⁷²⁸François Barque, La doctrine fiscale, la sécurité juridique et le principe de légalité, *Revue des droits et libertés fondamentaux*, N° 20, 2013, P. 2.

⁷²⁹Fabien Grech, Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français, *Op.cit.* P. 424.

⁷³⁰CAA Paris, Décision du 25/03/2010, N° 08PA03658.

⁷³¹Mattias Guyumor & Pierre Collin, *Doctrine administrative, étanchéité avec la loi fiscale*, *Op.cit.* P. 994.

Ainsi, on peut constater que les jurisprudences *La Frégate* et *Nike* permettent à la doctrine administrative fiscale de déroger même à la norme internationale, qui se situe, bien entendu, au dessus de la norme nationale dans la pyramide des normes du droit fiscal.

Il faut noter que le pouvoir exécutif a saisi le Conseil constitutionnel français en 1980 pour demander son avis sur la conformité à la Constitution de l'article 1649 quinquies E du CGI, l'ancêtre de L. 80 A du LPF, néanmoins, le Conseil constitutionnel a considéré qu'il ne lui appartenait pas d'apprécier la conformité à la Constitution d'une loi qui a été promulguée, à ce titre, il n'a pas compétence pour répondre à la demande d'avis du Premier ministre portant sur la conformité à la Constitution de ce texte (CC, Décision du 14/05/1980 N° 80-113 L).⁷³²

En revanche, le Conseil d'Etat français considère que les articles L. 80 A et L. 80 B du LPF ne sont pas contraires au principe constitutionnel d'égalité devant les charges publiques et aux principe et objectif de valeur constitutionnelle de clarté, d'intelligibilité et d'accessibilité de la loi, et ne portent pas atteinte aux droits et libertés garantis par la Constitution, estimant que cette question n'a pas besoin d'être renvoyée au Conseil constitutionnel dans le cadre de la question prioritaire de constitutionnalité (CE, Décision du 29/10/2010, N° 339200).⁷³³

Le mécanisme de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale aboutit, *de facto* sinon *de jure*, à attribuer à l'administration fiscale un pouvoir normatif de niveau au moins équivalent à celui de la loi fiscale, par ailleurs, lorsque l'administration prévoit dans sa doctrine des mesures complémentaires favorables aux contribuables, ces avantages deviennent acquis sans que l'administration ou le juge fiscal ne puissent assurer le respect des textes concernés.⁷³⁴

En outre, l'article L. 80 A du LPF renforce le rôle de l'interprétation administrative fiscale déjà toute puissante, l'objectif de sécurité juridique poursuivi par législateur conduisant, de manière paradoxale, à conférer à l'administration une forme de primauté dans l'interprétation de la norme fiscale, au dépend de l'interprète principal traditionnel de la loi, à savoir, le juge, néanmoins, cette situation ne fait que confirmer la spécificité du droit fiscal.⁷³⁵

La controverse relative à la constitutionnalité du mécanisme de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale illustre la problématique qui oppose la volonté de prise en compte de la

⁷³² CC, Décision du 14/05/1980 N° 80-113 L.

⁷³³ CE, Décision du 29/10/2010, N° 339200.

⁷³⁴ Mattias Guyumor & Pierre Collin, *Doctrine administrative, étanchéité avec la loi fiscale*, Op.cit. P. 994.

⁷³⁵ Ariane Périn-Dureau, *Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal*, Revue Titre VII, N° 5, 2020, P. 55.

sécurité juridique des contribuables et le respect des principes du système juridique,⁷³⁶ ainsi, la doctrine fiscale et administrative est divisée entre les partisans du renforcement du principe de sécurité juridique en réponse au déficit de la qualité de la norme juridique et les partisans de l'application stricte du principe de légalité afin de préserver l'ordre juridique.⁷³⁷

Néanmoins, cette controverse doit être relativisée, puisque l'article L. 80 A du LPF participe à une exigence de justice à laquelle le contribuable peut légitimement prétendre dans le cadre du concept de l'Etat de droit, ainsi, l'importance de la doctrine administrative fiscale et de sa fonction relative à l'interprétation des textes fiscaux, fait que le respect par l'administration de ses normes internes et la protection des contribuables face aux changements de celles-ci, sont une désormais exigence dans le cadre du principe de sécurité juridique.⁷³⁸

A ce titre, l'article L. 80 A du LPF demeure un acquis remarquable au sein du droit fiscal, par lequel le législateur répond au risque juridique que fait peser la doctrine administrative fiscale sur les contribuables et corrige les défaillances de la jurisprudence pour leur protection.⁷³⁹ La solution apportée par ce mécanisme est logique dans la mesure où elle rend l'administration fiscale responsable de la bonne application du droit, la solution inverse conduisant à faire peser la charge des revirements de l'administration fiscale sur le contribuable.⁷⁴⁰

Toutefois, la controverse relative à l'article L. 80 A du LPF peut faire interroger sur le bien fondé du principe de sécurité juridique, celui-ci pouvant être considéré comme une manifestation de la « subjectivisation » du droit, selon une logique individualiste et libérale, au détriment de l'intérêt général et qui menace l'ordre juridique et le principe de légalité, ou encore comme participant à l'affaiblissement de la logique étatique et de la norme écrite.⁷⁴¹

Par ailleurs, le principe de sécurité juridique sur lequel se base l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, provient du système juridique germanique et non du système juridique français, même si ce principe découle du concept juridique de l'Etat de droit et de la

⁷³⁶ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 185.

⁷³⁷ Anne-Laure Cassard-Valembois, L'exigence de sécurité juridique et l'ordre juridique français, Revue Titre VII, N° 5, 2020, P. 1-2.

⁷³⁸ Hugues Rabault, L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal, la constitutionnalité de l'article L. 80 A du LPF, Op.cit. P. 20-23.

⁷³⁹ Ibid. P. 24.

⁷⁴⁰ Hugues Rabault, L'opposabilité de la doctrine administrative contraire au droit de l'union européenne, Dans : Collectif, Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte, Joly éditions, Paris, 2014, P. 122.

⁷⁴¹ Anne-Laure Cassard-Valembois, L'exigence de sécurité juridique et l'ordre juridique français, Op.cit. P. 9-10.

déclaration des droits de l'homme et du citoyen, à ce titre, le Conseil constitutionnel français a toujours refusé de consacrer le principe de sécurité juridique.⁷⁴²

La problématique du mécanisme de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale demeure une question doctrinale, puisque celle-ci n'a pas encore donné lieu à un contrôle de constitutionnalité de la part du Conseil constitutionnel français, dans ce cadre, la majorité de la doctrine fiscale reste attachée au constat de l'« inconstitutionnalité intrinsèque » de ce mécanisme, même si une partie tente de justifier le caractère paradoxal de ce dernier et réfute l'idée que celui-ci puisse résulter d'un pouvoir normateur de l'administration fiscale.⁷⁴³

Au delà de la controverse relative à la constitutionnalité de l'article L. 80 A du LPF, celui-ci reste la « moins mauvaise solution » dans la mesure où la protection juridique offerte par le mécanisme de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale peut être considérée comme la garantie la plus élémentaire pour les contribuables, en l'absence d'une solution plus appropriée qui protège les contribuables tout en respectant le système juridique.⁷⁴⁴

Sous-section 2 : Par rapport au législateur

L'opposabilité de la doctrine de l'administration fiscale constitue un instrument majeur en matière de sécurité juridique des contribuables par rapport à la doctrine administrative fiscale, ainsi, la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal forme l'une des protections juridiques les plus importantes pour les contribuables au sein du droit fiscal, toutefois, cette garantie doit d'abord exister sur le plan légal et être adoptée par le législateur.

Si le droit fiscal français consacre depuis longtemps, à travers l'article L. 80 A du LPF, l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, ce n'est pas le cas dans le droit fiscal algérien qui ne reconnaît pas actuellement la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal dans aucune disposition fiscale, législative ou réglementaire, à ce titre, l'opposabilité de la doctrine de l'administration fiscale est inexistante en Algérie.

Malgré l'importance de la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal qui va de paire avec la portée conséquente prise par la doctrine de l'administration fiscale,

⁷⁴²Fabien Grech, Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français, Op.cit. P. 422.

⁷⁴³Sawadogo Elvis Flavien, L'opposabilité de la doctrine fiscale et le droit communautaire UEMOA, Revue Afrilex, Janvier 2020, P. 6.

⁷⁴⁴ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 186.

notamment dans le système fiscal algérien, le législateur algérien ne consacre pas une telle protection juridique en faveur des contribuables, en conséquence, on ne peut seulement constater et déplorer l'absence de cette garantie dans le droit fiscal algérien.

Le législateur algérien ne s'est pas, encore, prononcé sur les effets juridiques de la doctrine administrative fiscale et de ses interprétations des dispositions fiscales, afin de savoir si celle-ci s'impose à l'administration fiscale et si le contribuable peut l'invoquer,⁷⁴⁵ c'est aussi le cas du juge algérien qui n'a pas, encore, traité la question des effets juridiques de la doctrine administrative fiscale et de la sécurité juridique des contribuables par rapport à celle-ci.

Pourtant, l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale existait bien en Algérie, puisque jusqu'à l'adoption des codes fiscaux de l'Algérie indépendante en 1976, cette garantie était en vigueur en Algérie, sur la base de l'article 100 de la loi française N° 59-1472 du 28/12/1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux, qui constitue l'ancêtre de l'actuel article L. 80 A du LPF français et consacrait, déjà, à l'époque l'opposabilité des interprétations formellement admises par l'administration fiscale.

Ainsi, ce texte était bien en vigueur en Algérie dans la période coloniale et même après l'indépendance, dans la mesure où l'Algérie continuait à appliquer la législation française en vertu de la loi algérienne N° 62-157 du 31/12/1962 tendant à la reconduction jusqu'à nouvel ordre de la législation en vigueur au 31 Décembre 1962, cette situation est restée sans changement jusqu'en 1976, où le législateur algérien n'a pas repris ce texte à l'occasion de l'adoption des nouveaux codes fiscaux de l'Algérie indépendante.

Rappelons que la loi algérienne N° 62-157 du 31/12/1962 tendant à la reconduction jusqu'à nouvel ordre de la législation en vigueur au 31 Décembre 1962, précisait que les circonstances n'ont pas encore permis de doter le pays d'une législation conforme à ses besoins et à ses aspirations, ce qui justifie de reconduire la législation en vigueur au 31 Décembre 1962, sauf dans ses dispositions contraires à la souveraineté nationale algérienne jusqu'à ce que l'Assemblée Nationale puisse donner au pays une législation nouvelle.⁷⁴⁶

A ce titre, le législateur algérien a adopté de façon implicite l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, et le contribuable algérien pouvait à l'époque invoquer l'article 100 de

⁷⁴⁵Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 283-284.

⁷⁴⁶ Loi N° 62-157 du 31/12/1962 tendant à la reconduction jusqu'à nouvel ordre de la législation en vigueur au 31 Décembre 1962, Journal Officiel N° 02 du 11/01/1963.

la loi française N° 59-1472 pour bénéficier de la garantie, les dispositions de cette loi n'ayant pas été jugées comme contraires à la souveraineté nationale algérienne, cependant, durant la période en vigueur de cette garantie (1962-1976), aucune mise en œuvre de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale n'a pu être constatée.

En effet, les contribuables algériens n'ont pas pu profiter de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale qui était en vigueur, le contexte de l'époque n'ayant particulièrement pas favorisé l'application de la garantie, avec la situation économique difficile du pays après l'indépendance, la nouvelle administration fiscale algérienne en pleine phase de création, ou la nouvelle juridiction algérienne encore naissante et réformée sur la base unitaire avec toutes les conséquences entraînées sur le contentieux administratif et fiscal.

En dernier lieu, lorsque le législateur algérien adopte les codes fiscaux de l'Algérie indépendante, en 1976, il ne reprend pas l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, cette situation n'a pas n'a pas changé dans le cadre des modifications apportées par le législateur algérien aux codes fiscaux, y compris après le remplacement quasi-total des codes fiscaux à l'occasion de la grande réforme fiscale de 1992, l'adoption du code des procédures fiscales de 2002 ou les modifications récentes des dispositions fiscales.

En outre, il faut noter que l'opposabilité de la doctrine administrative n'est pas complètement absente dans le droit algérien, ainsi, le Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés indique que l'administré est fondé se prévaloir à l'encontre de l'administration des instructions, circulaires, notes et avis qu'elle édicte, dans ce cadre, l'administration est tenue de communiquer à l'administré, tout acte ou document dont les termes lui sont opposés,⁷⁴⁷ toutefois, malgré une telle base juridique, aucune application de cette disposition bien vague n'a pu être constatée.

Le législateur algérien s'est limité en matière de sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine administrative fiscale à la garantie apportée par le rescrit fiscal, cependant, cette garantie est bien limitée en comparaison avec la garantie apportée par l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, que ce soit dans le fond, puisque l'administration fiscale ne se

⁷⁴⁷ Article 37, Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés, Op.cit.

prononce que sur les demandes des contribuables, ou dans la forme, car cette procédure est réservée aux contribuables relevant de la DGE par le législateur algérien.⁷⁴⁸

Par ailleurs, si le législateur algérien s'est inspiré de l'article L. 80 B du LPF français relatif à la garantie apportée par une prise de position formelle sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal pour établir une garantie similaire, il n'a pas fait de même avec son article mère, puisqu'il ne s'est pas inspiré de l'article L. 80 A du LPF français relatif à la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal.

De même, la garantie apportée par le rescrit fiscal adoptée par législateur algérien est, déjà à la base, fortement liée à la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal qui constitue sa garantie mère dans le droit fiscal français, ainsi, la séparation effectuée par le législateur algérien dans ce domaine semble bien artificielle et la bonne mise en œuvre de la procédure du rescrit fiscal doit être prolongée par sa garantie mère, dans la mesure où la sécurité juridique relative à la doctrine administrative fiscale est un ensemble.

Le législateur algérien n'impose aucune obligation juridique à l'administration fiscale par rapport à sa doctrine administrative, la seule obligation dans la matière, ayant été posée dans un cadre purement administratif et par la DGI elle-même, qui indique dans la version actuelle de la charte du contribuable qu'il incombe à l'administration fiscale de faire connaître aux contribuables l'interprétation que l'administration fait de la loi,⁷⁴⁹ alors que la communication des mesures administratives par la DGI est, en pratique, insuffisante.

A ce titre, le Professeur *YellesChaouche* indique que si l'administration fiscale algérienne s'active pour interpréter, commenter, expliquer, préciser la loi fiscale pour faciliter son application par les circulaires et instructions qu'elle produit, elle ne semble pas en revanche disposée à s'estimer liée par ses propres mesures, et tente de dissimuler leur effet normatif, ainsi, la réponse du juge administratif algérien est attendue, de manière impérative, sur ce sujet afin de définir les effets de telles mesures et faire respecter le droit.⁷⁵⁰

En dépit de l'absence de l'opposabilité de la doctrine de l'administration fiscale dans le droit fiscal algérien, on peut trouver, à travers une recherche poussée dans la documentation de l'administration fiscale algérienne, certains anciens documents administratifs élaborés par la

⁷⁴⁸Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 284.

⁷⁴⁹ Direction générale des impôts (Algérie), Charte du contribuable, 2016, P. 6.

⁷⁵⁰Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 285-286.

DGI qui comportent des points relatifs à la sécurité juridique des contribuables par rapport à la doctrine administrative fiscale et qui présentent un certain intérêt.

En premier lieu, on peut mentionner la première édition de la charte du contribuable qui était en vigueur pour la période 2003-2010, qui indiquait que la doctrine administrative constitue l'expression juridique de l'administration qui, à travers ses écrits comme les instructions, circulaires et notes, expose de manière précise son interprétation sans outrepasser la portée des textes fiscaux, à ce titre, les écrits de l'administration doivent se conformer de manière stricte aux textes fiscaux et récuser toute interprétation extensive de ceux-ci.⁷⁵¹

Ce document indiquait notamment que les contribuables peuvent se référer au contenu de ce type de document pour faire valoir leurs droits, dans la mesure où **ceux ci sont opposables à l'administration fiscale et que la doctrine de l'administration fiscale est opposable à celle-ci**, de même, les réponses de l'administration fiscale aux courriers des contribuables, comportant la signature du responsable compétent, engagent l'administration fiscale en ce qu'elles reflètent le contenu des textes législatifs et réglementaires.⁷⁵²

A ce titre, cette première édition de la charte du contribuable constitue un document inédit qui reconnaissait l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale algérienne au profit des contribuables, toutefois, ce document administratif exprimait une situation bien paradoxale puisque cette reconnaissance a eu lieu de manière unilatérale de la part de l'administration fiscale, sans aucun fondement dans les textes fiscaux ou la jurisprudence, alors qu'une telle action implique des conséquences juridiques potentielles importantes.

Si cette « curiosité » a été rectifiée dans les éditions suivantes de la charte du contribuable en supprimant toute allusion à la doctrine administrative fiscale, la question se pose pour savoir si la DGI algérienne mesurait vraiment la portée de ses déclarations et comprenait bien les conséquences juridiques majeures qui en découlent, en mentionnant l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale comme un droit pour les contribuables, même si ce droit n'aurait jamais pu voir le jour en l'absence de tout fondement juridique.

En second lieu, on peut mentionner les deux premières éditions de la charte du contribuable vérifié qui étaient en vigueur pour la période 2003-2013, qui mentionnaient l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale comme faisant partie intégrante des garanties du

⁷⁵¹ Direction générale des impôts (Algérie), Charte du contribuable, 2009, P. 7.

⁷⁵² Ibid.

contribuable vérifié, que ce soit dans le cadre de la vérification de comptabilité ou de la vérification approfondie de situation fiscale d'ensemble (VASFE).

Ce document indiquait notamment qu'aucun rehaussement d'imposition ne peut être effectué lorsque le contribuable établit qu'il s'est conformé, de bonne foi, à une interprétation d'un texte fiscal formellement admise à l'époque par l'administration centrale, soit par une mesure d'ordre générale, soit par une décision le concernant personnellement.⁷⁵³

Ainsi, on est également en présence d'un document inédit qui reconnaissait l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale comme un droit pour les contribuables vérifiés, exprimée de surcroît comme une véritable disposition juridique, de manière unilatérale de la part de l'administration fiscale sans aucun fondement dans les textes fiscaux, en dépit des conséquences juridiques potentielles importantes relatives à une telle action.

Cette autre « curiosité », qui a été reprise par la documentation fiscale de l'époque dans des bulletins d'information de la DGI, a été aussi rectifiée dans les éditions suivantes de la charte du contribuable vérifié en supprimant toute allusion à la doctrine administrative fiscale, et ne mentionnant plus les interprétations formellement admises par l'administration fiscale des textes dans le cadre des garanties accordées aux contribuables vérifiés.

Une telle « dichotomie » entre le législateur et l'administration fiscale a créé une garantie juridique fictive qui reconnaissait un droit important pour les contribuables et une obligation conséquente pour l'administration sans aucune base juridique, dans la mesure où le droit fiscal algérien ne consacre pas la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal pour les contribuables, aussi bien de la part du législateur que de la jurisprudence.

Ce « quiproquo » est difficile à analyser et peut être expliqué par un possible « excès » d'inspiration dans l'élaboration de la charte du contribuable algérienne à partir de la charte française qui consacre depuis longtemps une telle garantie, en revanche, l'hypothèse d'un décalage ou un désaccord entre l'administration fiscale et le législateur dans la matière peut être exclue, en raison du rôle prépondérant de la DGI dans l'élaboration de la norme fiscale.

Les anciens documents administratifs mentionnés ont été remplacés et ne sont pas opposables, en eux-mêmes, à l'administration fiscale, par ailleurs, ceux-ci n'ont jamais donné lieu à une réelle mise en œuvre de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale et aucune mesure

⁷⁵³ Direction générale des impôts (Algérie), Charte du contribuable vérifié, 2010, P. 22 et 29.

ou procédure administrative concrète n'a vu le jour pour appliquer une telle garantie en faveur des contribuables, à ce titre, ce type de documents ne doit pas induire en erreur.

On peut constater que dans le cadre des réformes entreprises au début des années 2000 par rapport à la modernisation de l'administration fiscale algérienne, il existait une réelle volonté, au moins au niveau interne, de prendre en considération la sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine administrative fiscale, cette volonté qui s'est estompée par la suite s'est manifesté à travers les documents administratifs mentionnés élaborés par la DGI.

Cela dit, l'administration fiscale algérienne a fait le constat, récemment, de l'insuffisance des dispositifs qui garantissent la sécurité juridique pour les contribuables et la potentielle incohérence de la doctrine administrative fiscale en cas de changements fréquents de celle-ci, à ce titre, la DGI recommande de prévoir l'opposabilité de sa doctrine administrative par une mesure législative ainsi que d'harmoniser l'interprétation des textes fiscaux de manière à assurer les droits des contribuables et renforcer leur sécurité juridique.⁷⁵⁴

En outre, le Professeur *YellesChaouche* pose la question pour savoir si la rétractation de la DGI par rapport à la garantie de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale, implique le retrait de tout effet relatif à cette mesure et si les contribuables algériens peuvent invoquer cette garantie par rapport à cette époque, à ce titre, la réponse appartient au juge qui peut intervenir sur ce sujet si les contribuables portent devant lui cette problématique.⁷⁵⁵

Il convient de noter que les démarches administratives entreprises par la DGI dans le cadre de l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, n'impliquent aucun engagement de la DGI en matière de sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine administrative, comme le programme dit « Référentiel Qualité de Service » lancé après la réforme structurelle de la DGI, qui vise à améliorer les comportements administratifs et la qualité du service et regroupe des engagements pris par l'administration fiscale.

De même, la DGI ne reprend pas les recommandations des organisations internationales dont elle fait partie en matière de sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine administrative fiscale, c'est le cas du Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations fiscales (CREDAF), qui recommande que le contribuable doit être protégé contre les changements de doctrine administrative, par ailleurs, la DGI reprend dans sa charte

⁷⁵⁴ DGI, Assises nationales sur la réforme fiscale, Op.cit. P. 21-32.

⁷⁵⁵ Bachir YellesChaouche, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Op.cit. P. 284.

du contribuable, seulement, la recommandation du CREDAF relative au droit du contribuable de connaître l'interprétation de l'administration fiscale des dispositions fiscales.⁷⁵⁶

En dernier lieu, on peut relever concernant les réponses ou les prises de position de la DGI, que celles-ci font suite aux demandes d'éclaircissement des contribuables, et sont rédigées généralement par les agents sous l'autorité du chef de bureau, la réponse devant être validée par le directeur de la direction centrale de la DGI concernée, cependant, lorsque la portée de la réponse est jugée importante, celle-ci est envoyée directement au directeur général de la DGI ou au ministre chargé des finances qui sont sollicités pour valider la réponse en question.

Dans ce cadre, deux types de réponses ou prises de position de la DGI algérienne peuvent être observées, les réponses simples qui font suite aux questions de forme comme celles qui concernent les taux d'imposition, ce type de réponses provient habituellement des services des impôts locaux, ainsi que les réponses importantes qui font suite aux questions de fond comme celles qui concernent les points juridiques, ce type de réponses provient toujours d'une direction centrale de la DGI et fait, communément, l'objet d'une diffusion générale ou d'une note générale, qui sera communiquée à tous les services concernés.

Ce mécanisme qui permet de communiquer et de mettre en œuvre certaines réponses ou prises de position de l'administration fiscale, dans le cadre du pouvoir hiérarchique, est important dans la mesure où il donne lieu à une certaine forme de sécurité juridique par rapport aux réponses ou prises de position de la DGI concernées qui vont engager celle-ci, cette situation constitue la seule « éclaircie » qui a pu être constatée en matière de sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine administrative fiscale en Algérie.

En effet, lorsque la réponse ou la prise de position de l'administration fiscale à la question d'un contribuable sur un point de droit, fait l'objet d'une diffusion administrative ou qu'elle est transformée en mesure administrative, les agents sont tenus de respecter celle-ci en vertu du pouvoir hiérarchique, le contribuable en question va, ainsi, voir la réponse qui le concerne engager l'administration fiscale, jusqu'à que celle-ci change sa doctrine, toutefois, cette forme de sécurité juridique intervient, seulement, de manière sporadique.

Enfin, il faut noter que la DGI reconnaît un problème d'absence de réponse de la part de l'administration fiscale aux demandes de clarifications et de précisions qui émanent des

⁷⁵⁶Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations fiscales, Guide pour l'élaboration d'une charte du contribuable, 2008, P. 28 & 66.

contribuables, à ce titre, celle-ci recommande de rendre obligatoire, au plan légal, l'exigence de réponse aux demandes d'éclaircissements des contribuables.⁷⁵⁷

L'opposabilité de la doctrine de l'administration fiscale n'est pas exclusive au droit fiscal français et existe déjà au Maghreb, ainsi, le législateur tunisien instaure la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal par la loi de finances complémentaire tunisienne pour l'année 2012, qui indique qu'il est opposable aux services de l'administration fiscale et du recouvrement, la doctrine administrative en vigueur objet des notes communes émanant d'elle ayant fait l'objet de publication et relatives aux législations en vigueur.⁷⁵⁸

Cette disposition qui établit l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale en faveur des contribuables tunisiens, se trouve aujourd'hui dans le cadre des textes connexes du Code des droits et procédures fiscaux tunisien, constituant une disposition fiscale non codifiée.

La sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine administrative fiscale au sein du droit fiscal algérien est déficitaire et préoccupante, en raison de l'absence de la garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal, cette absence constitue une réelle lacune juridique qui dégrade le niveau de sécurité juridique des contribuables, qui peuvent voir les changements de la doctrine de l'administration fiscale leur porter préjudice, à ce titre, il existe une véritable problématique relative à cette question dans le droit fiscal algérien.

Un changement de cap de la part du législateur algérien dans le futur est fortement souhaitable dans la matière, afin d'assumer le poids de la doctrine administrative fiscale dans le système fiscal algérien et d'offrir une protection juridique pour les contribuables algériens contre les changements de celle-ci, dans cette perspective, l'adoption de l'opposabilité de la doctrine de l'administration fiscale par le législateur sera une avancée majeure pour la sécurité juridique des contribuables et marquera une nette amélioration de cette dernière.

Chapitre II : Le contrôle juridictionnel de la doctrine administrative fiscale

Dans le cadre de l'Etat de droit et de la théorie de la séparation des pouvoirs, le pouvoir qui rend la justice selon l'expression de Montesquieu, à savoir, le pouvoir judiciaire, exerce un contrôle sur l'action du pouvoir exécutif, notamment, celle du bras droit de ce dernier, qui est l'administration, le contrôle juridictionnel de l'action administrative se fait, dans un système

⁷⁵⁷ DGI, Assises nationales sur la réforme fiscale, Op.cit. P. 31-32.

⁷⁵⁸ Article 54, Loi N° 2012-1 du 16/05/2012 portant loi de finances complémentaire pour l'année 2012 (Tunisie).

de dualité de juridictions, par le juge administratif, qui est amené à surveiller les actes administratifs et appliquer le principe de légalité qui doit régir l'action de l'administration.

Le principe de légalité soumet l'administration au droit et suppose que les actes de celle-ci doivent être conformes à la loi, ainsi, la légalité indique que la loi est la norme supérieure essentielle à respecter pour l'administration et si l'action de cette dernière est illégale, elle doit être annulée, dans ce cadre, il existe deux types de contrôles, le contrôle administratif interne et le contrôle juridictionnel exercé par le juge administratif, qui constitue une application du principe de légalité et se manifeste par la procédure du recours pour excès de pouvoir.⁷⁵⁹

En sa qualité d'instrument de contrôle de la légalité de l'action administrative, le recours pour excès de pouvoir constitue le recours contentieux par excellence qui permet de contrebalancer le pouvoir exorbitant de l'administration fiscale contemporaine,⁷⁶⁰ dans ce cadre, le contrôle juridictionnel de la doctrine administrative fiscale peut exister grâce au recours pour excès de pouvoir, dans ce cadre, il convient d'étudier ce recours ainsi que ses perspectives.

Section I : Le recours pour excès de pouvoir

Le contrôle juridictionnel de l'action administrative relève, de manière traditionnelle, du droit administratif, néanmoins, celui-ci trouve une application importante en matière fiscale, en rapport avec l'une des plus importantes administrations publiques, à savoir, l'administration fiscale, la mise en œuvre du contrôle juridictionnel sur l'action administrative fiscale passe à travers le recours pour excès de pouvoir, un recours contentieux longtemps ignoré dans le droit fiscal qui trouve, désormais, sa place grâce à la jurisprudence.⁷⁶¹

Le recours pour excès de pouvoir représente un contrôle juridictionnel efficace en matière fiscale, notamment, par rapport à la doctrine administrative fiscale, le juge sera, ainsi, en mesure au moyen de ce recours juridictionnel de contrôler la légalité des actes administratifs fiscaux en général et de l'interprétation administrative des textes fiscaux fournie par ceux-ci en particulier, le recours pour excès de pouvoir permet, de cette façon, d'accroître la sécurité juridique des contribuables au regard de cette doctrine administrative.⁷⁶²

⁷⁵⁹Direction de l'information légale et administrative (France), Qu'est-ce que le principe de légalité, 2022, Disponible sur : <https://www.vie-publique.fr/fiches/20272-quest-ce-que-le-principe-de-legalite>.

⁷⁶⁰ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 249.

⁷⁶¹ Conseil d'Etat (France), Le juge administratif et l'impôt, Dossier thématique, 2019, P. 17.

⁷⁶² Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 249.

En effet, le recours en excès de pouvoir concerne tous les actes administratifs, y compris, les mesures administratives comme les circulaires et les instructions qui constituent la doctrine administrative, à ce titre, on peut poser le cadre, en premier lieu, de la procédure du recours pour excès de pouvoir en général avant de mettre la lumière, en second lieu, sur la mise en œuvre de cette procédure en matière de doctrine administrative fiscale.

Sous-section 1 : La procédure du recours pour excès de pouvoir

Au sein du droit administratif, le recours pour excès de pouvoir se situe dans le cadre du contentieux de l'annulation qui vise à annuler un acte administratif à l'inverse du contentieux de pleine juridiction ou « plein contentieux », les deux types du contentieux administratif devant être bien distingués et ayant leur propres caractéristiques, le recours pour excès de pouvoir constitue une notion fondamentale et classique du droit administratif et se distingue par ses caractéristiques qui sont similaires dans le droit administratif français et algérien.

Le recours pour excès de pouvoir dit REP, peut être défini comme le recours de droit commun qui permet aux personnes qui justifient d'un intérêt de demander devant le juge administratif, l'annulation d'un acte exécutoire illégal qui provient d'une autorité administrative ou d'un organisme privé agissant dans le cadre d'une mission de service public.⁷⁶³

Le contentieux fiscal comprend également le contentieux de l'annulation et le contentieux de pleine juridiction, toutefois, le plein contentieux constitue le contentieux fiscal classique qui regroupe le contentieux de l'assiette de l'impôt et le contentieux du recouvrement de l'impôt, si les deux catégories ne doivent pas être confondues, ce sont deux contentieux administratifs qui relèvent de la compétence du juge administratif et nécessitent une procédure identique, à savoir, le recours administratif préalable, que ce soit en France ou en Algérie.

En effet, le champ du recours pour excès de pouvoir en matière fiscale est limité par la procédure administrative de la réclamation préalable devant l'administration fiscale, ainsi, la compétence du juge de l'excès de pouvoir est restreinte aux litiges dont le règlement échappe au juge de l'impôt, le plein contentieux étant le contentieux dominant en matière fiscale, dans ce cadre, l'administration fiscale est saisie par le juge de l'excès de pouvoir de requêtes qui ne relèvent pas du plein contentieux mais du contentieux de l'annulation.⁷⁶⁴

⁷⁶³Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, 2012.

⁷⁶⁴ Ibid.

Le Conseil d'Etat algérien considère que le contentieux de l'annulation suit les mêmes règles relatives au contentieux fiscal classique, et que le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale doit respecter les procédures formelles et les délais relatifs au recours préalable devant l'administration fiscale, précisant que ce recours constitue une procédure fondamentale dans le domaine fiscal qui relève de l'ordre public (CE, Arrêt du 17/05/2005, N° 017487).⁷⁶⁵

Le Conseil d'Etat algérien considère également dans la même décision que le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale peut être invoqué, de façon spontanée, à toute étape de procédure au titre de l'article 71 du CPF, qui consacre la procédure préalable auprès de l'administration lors du contentieux fiscal, à ce titre, la requête qui ne respecte pas cette dernière règle n'est pas recevable dans la forme.⁷⁶⁶

Le recours pour excès de pouvoir est recevable seulement contre les actes administratifs unilatéraux faisant grief, ainsi, ce recours ne concerne pas les actes d'une autorité législative ou juridictionnelle, les actes dits « de gouvernement », les actes qui ne proviennent pas d'une autorité publique et les actes assimilés aux particuliers et aux contrats.⁷⁶⁷

De même, dans le droit administratif algérien, la compétence judiciaire sur les actes de l'administration est, théoriquement, sans aucune restriction, toutefois, l'appréciation de la légalité des actes dits « de gouvernement » échappe à la compétence du juge administratif, cette catégorie d'actes administratifs comme ceux concernant les rapports entre les pouvoirs publics ou la conduite des relations internationales n'est pas susceptible de recours.⁷⁶⁸

Parmi les actes administratifs à caractère réglementaire qui peuvent être attaqués par la voie du recours pour excès de pouvoir, on peut mentionner les ordonnances non ratifiées par le Parlement, les décrets du Président de la République et du Premier Ministre, les arrêtés ministériels, les actes des organes délibérants des collectivités locale, ainsi que les circulaires, instructions et notes administratives à caractère impératif.⁷⁶⁹

Le contrôle normal du juge de l'excès de pouvoir implique, lorsque le recours est reconnu comme recevable, les moyens de légalité classiques dans le droit administratif relatifs au

⁷⁶⁵CE, Arrêt du 17/05/2005, N° 017487.

⁷⁶⁶ Ibid.

⁷⁶⁷Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Actes susceptibles d'être déférés au juge de l'excès de pouvoir, 2012.

⁷⁶⁸Association internationale des hautes juridictions administrative, Le contrôle des actes administratifs par le Conseil d'Etat et les tribunaux administratifs en Algérie, Rapport, 2019, P. 2-3.

⁷⁶⁹DGFIP, BOFIP, Actes susceptibles d'être déférés au juge de l'excès de pouvoir, Op.cit.

contentieux de l'annulation, les moyens de légalité invoqués par le recours pour excès de pouvoir réunissent la catégorie de l'incompétence, la catégorie du vice de forme, la catégorie de la violation de la loi ainsi que la catégorie du détournement de pouvoir.⁷⁷⁰

Un contrôle restreint et non normal de la part du juge de l'excès de pouvoir existe lorsque l'autorité administrative qui prend l'acte attaqué possède un pouvoir discrétionnaire, dans ce cas, le juge de l'excès de pouvoir exerce un contrôle « restreint » qui implique comme moyens de légalité pouvant être invoqués, l'incompétence, le vice de forme, l'erreur de droit, l'erreur de fait, l'erreur manifeste d'appréciation ainsi que le détournement de pouvoir.⁷⁷¹

Les règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir en matière fiscale impliquent l'absence de recours parallèle et d'actes détachables de la procédure d'imposition, ainsi, la théorie du recours parallèle dans le droit administratif suppose, selon la jurisprudence du Conseil d'Etat français (CE, Arrêt du 20/02/1868, Bouchers de Paris), d'opposer au REP une fin de non recevoir lorsque le requérant dispose, devant un autre juge, d'un autre recours juridictionnel aboutissant à une décision d'effet aussi étendu que le REP.⁷⁷²

La théorie du recours parallèle permet de stabiliser le contentieux fiscal en ne permettant pas aux contribuables de transformer le recours de plein contentieux ou tout autre recours dont ils disposent en recours pour excès de pouvoir, sinon, le contribuable qui estime l'établissement de son imposition comme illégale, va négliger les recours fiscaux pour attaquer directement la décision qui liquide cette imposition devant le juge de l'excès de pouvoir, ce qui aura pour conséquence de vider le contentieux fiscal de son contenu normal.⁷⁷³

La théorie du recours parallèle implique que ce recours potentiel permet d'obtenir un résultat aussi satisfaisant que le recours pour excès de pouvoir, celui-ci va, ainsi, être non recevable s'il n'est pas de nature à procurer au requérant une satisfaction plus complète que le recours parallèle comme le précise la jurisprudence (CE, Arrêt du 17/02/1950, Dame Lamotte, N° 86949),⁷⁷⁴ ainsi, un contribuable ne peut pas poursuivre pour annulation avec un REP, une imposition dont il peut avoir la décharge avec le contentieux classique.⁷⁷⁵

⁷⁷⁰Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Cas d'ouverture du recours pour excès de pouvoir, 2012.

⁷⁷¹Ibid.

⁷⁷²Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir, 2012.

⁷⁷³DGFIP, BOFIP, Règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir, Op.cit.

⁷⁷⁴CE, Arrêt du 17/02/1950, Dame Lamotte, N° 86949.

⁷⁷⁵DGFIP, BOFIP, Règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir, Op.cit.

Par contre, si un contribuable compte poursuivre un acte administratif réglementaire qui conditionne l'application de l'imposition, comme un décret relatif au taux de l'impôt, il peut contester cet acte réglementaire par la voie du REP, puisque le recours de plein contentieux permet, seulement, de bénéficier de la décharge ou la réduction de l'imposition contestée établie sur la base de l'acte réglementaire, alors que celui-ci demeure un fondement pour de nouvelles impositions, pour le contribuable réclamant ou pour les autres contribuables.⁷⁷⁶

Les règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir en matière fiscale impliquent, aussi, l'absence d'actes détachables de la procédure d'imposition, ainsi, le REP n'est pas recevable contre des actes non détachables, qui font partie intégrante d'une procédure d'imposition et qui peuvent être contestés par le contentieux fiscal classique, visant à la décharge ou la réduction des impositions mises en recouvrement, il s'agit des actes relatifs à l'assiette de l'impôt comme les décisions relatives à l'application du contrôle fiscal.⁷⁷⁷

La procédure devant le juge de l'excès de pouvoir en matière fiscale comprend, en premier lieu, la règle de la décision préalable, qui exige que le juge peut être saisi, en premier ressort, seulement, contre une décision de l'administration, ainsi, si un litige n'a pas encore donné lieu à une décision de l'administration, le contribuable doit la provoquer avant de saisir le juge.⁷⁷⁸

Cette règle ne s'apparente pas avec celle du recours préalable et suppose, juste, la présentation au juge d'une décision à l'appui du recours, si ce dernier conteste une décision déjà prise par le pouvoir réglementaire ou administratif (décrets, arrêtés, circulaires, instructions, notes ...), un recours préalable devant l'administration n'est pas nécessaire contre cette décision.⁷⁷⁹

En second lieu, la procédure devant le juge de l'excès de pouvoir en matière fiscale comprend les règles de compétence, qui prévoient que le Conseil d'État est compétent en premier et en dernier ressort pour les recours pour excès de pouvoir dans les affaires les plus importantes, comme les recours contre les ordonnances présidentielles, les décrets, les actes réglementaires des ministres et des autres autorités à compétence nationale ainsi que leurs circulaires et instructions de portée générale, les autres recours relevant de la compétence des tribunaux administratifs en première instance ainsi que des cours administratives d'appel.⁷⁸⁰

⁷⁷⁶DGFIP, BOFiP, Règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir, Op.cit.

⁷⁷⁷ Ibid.

⁷⁷⁸ Ibid.

⁷⁷⁹ Ibid.

⁷⁸⁰ Ibid.

Dans le droit administratif algérien, le recours pour excès de pouvoir s'exerce également, en premier et dernier ressort, devant le Conseil d'Etat pour les actes administratifs pris par les autorités administratives centrales, celui-ci est aussi la juridiction d'appel pour les jugements rendus par les juridictions administratives, et la juridiction de cassation pour les pourvois en cassation contre les jugements rendus par les juridictions administratives en dernier ressort, les autres recours s'exerçant en premier ressort devant les tribunaux administratifs.⁷⁸¹

En troisième lieu, la procédure devant le juge de l'excès de pouvoir en matière fiscale suppose la capacité du requérant, qui doit avoir la capacité d'ester en justice et l'intérêt pour agir du requérant qui doit justifier d'un intérêt personnel suffisamment caractérisé, en effet, celui-ci doit prouver que la décision qu'il conteste est susceptible de faire grief et établir en quelle qualité il a été lésé, même si un tel intérêt peut ne pas être seulement personnel comme le cas pour les groupements, toutefois, l'intérêt pour agir doit être suffisant.⁷⁸²

En quatrième lieu, la procédure devant le juge de l'excès de pouvoir en matière fiscale inclut le respect des délais, dans la mesure où la stabilité des situations de droit qui résulte des décisions administratives nécessite un délai limite pour introduire les recours contentieux, les règles relatives aux délais sont fixées par le législateur et se distinguent selon la nature de la décision contestée par le recours, si celle-ci est explicite ou implicite.⁷⁸³

Dans le droit français, si la décision est explicite, le recours doit être formulé dans un délai de deux mois à partir de la notification ou la publication de la décision attaquée, dans ce cadre, les décisions à caractère réglementaire exigent la publication tandis que les décisions à caractère individuel exigent la notification, en revanche, si la décision est implicite, résultant du silence de l'administration pendant deux mois et constituant une décision implicite de rejet, le délai de saisine commence après deux mois de la réception de la demande.⁷⁸⁴

Dans le droit algérien, si la décision est explicite, le recours doit être formulé dans un délai de quatre mois à partir de la notification de la décision attaquée, le législateur n'ayant pas évoqué le cas des décisions publiées et mentionnant seulement les décisions rendues par les services fiscaux régionaux et locaux, par contre, si la décision est implicite, résultant du silence de

⁷⁸¹ Articles 901, 902 et 903, Code de procédure civile et administrative, 2022.

⁷⁸² DGFIP, BOFIP, Règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir, Op.cit.

⁷⁸³ Ibid.

⁷⁸⁴ Ibid.

l'administration pendant quatre mois et constituant une décision implicite de rejet, le délai de saisine commence après l'expiration du délai de réponse l'administration.⁷⁸⁵

Si le requérant introduit un recours contentieux devant un tribunal incompétent, le délai commence à partir de la date de notification du jugement d'incompétence, et lorsque l'acte administratif n'est pas contesté dans le délai de recours contentieux, il ne peut plus être annulé par le juge de l'excès de pouvoir.⁷⁸⁶ Cependant, le Conseil d'État considère qu'il peut lui-même soulever l'illégalité d'un texte réglementaire (CE, Arrêt du 31/10/1975, N°97234),⁷⁸⁷ et que le délai peut être prolongé, si le requérant introduit un recours gracieux ou hiérarchique contre l'acte dans le délai du recours contentieux (CE, Arrêt du 09/04/1976, N° 99434).⁷⁸⁸

En dernier lieu, la procédure devant le juge de l'excès de pouvoir en matière fiscale suppose que la requête doit contenir un exposé des motifs pour lesquels la décision paraît entachée d'excès de pouvoir, une demande formelle d'annulation et une copie de la décision contestée, il convient aussi de noter que le REP pas un effet suspensif par rapport la décision attaquée après l'introduction du recours, toutefois, le juge des référés peut suspendre son exécution.⁷⁸⁹

Le juge de l'excès de pouvoir peut rendre une décision de rejet si le recours est irrecevable ou s'il est recevable mais non fondé, cette décision revêt l'autorité de la chose jugée qui implique que la même partie ne peut pas contester par un autre REP, pour la même cause, le même acte lorsqu'un premier recours a été rejeté, cependant, une autre personne peut former un nouveau recours même si cette situation est rare en raison du délai de recours contentieux.⁷⁹⁰

Le juge de l'excès de pouvoir peut rendre une décision d'annulation de l'acte administratif contesté, celle-ci revêt l'autorité absolue de la chose jugée et possède un effet *erga omnes* qui suppose que l'acte annulé est censé n'avoir jamais existé et que ses effets juridiques cessent lorsque l'annulation intervient, sans obligation de publication, par ailleurs, si l'annulation d'un acte réglementaire implique des effets importants, notamment, par rapport aux mesures d'application, le Parlement peut être saisi pour modifier les textes législatifs.⁷⁹¹

⁷⁸⁵ Articles 81 et 82, Code des procédures fiscales, 2022.

⁷⁸⁶ DGFIP, BOFiP, Règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir, Op.cit.

⁷⁸⁷ CE, Arrêt du 31/10/1975, N°97234.

⁷⁸⁸ CE, Arrêt du 09/04/1976, N° 99434.

⁷⁸⁹ DGFIP, BOFiP, Règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir, Op.cit.

⁷⁹⁰ Direction générale des Finances publiques (France), Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Effets et exécution des décisions du juge, 2012.

⁷⁹¹ Ibid.

Sous-section 2 : Le recours pour excès de pouvoir relatif à la doctrine administrative fiscale

Sur le plan historique, le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale est bien limité par l'application stricte de la théorie du recours parallèle et l'obligation du recours préalable, ainsi, par rapport à la doctrine administrative fiscale, la jurisprudence refusait pendant longtemps d'accepter le contentieux d'annulation contre les circulaires et instructions fiscales et d'apprécier le caractère réglementaire de ces mesures, ce qui fait que l'accès au recours pour excès de pouvoir était très restreint dans la matière pour les contribuables.⁷⁹²

Néanmoins, la position de la jurisprudence a connu une évolution progressive dans la matière suite à l'importance grandissante prise par la doctrine administrative fiscale, ainsi, la jurisprudence a assoupli, de façon graduelle, les conditions de recevabilité du recours en excès de pouvoir en matière fiscale, notamment, par l'adoucissement de l'application de l'obligation du recours préalable et de la théorie du recours parallèle, ainsi que par l'admission de la recevabilité des recours contre les circulaires et les instructions fiscales.⁷⁹³

L'élargissement du champ du recours pour excès de pouvoir en matière fiscale et l'évolution de ce recours contentieux pour intégrer la doctrine administrative fiscale, établit une nouvelle forme de sécurité juridique au profit des contribuables, à savoir, un contrôle juridictionnel étendu et actif sur cette doctrine qui constitue une avancée importante en matière de sécurité juridique, cette nouvelle forme est plus générale puisqu'elle ne porte pas sur les changements d'interprétation de la doctrine, mais sur la légalité elle-même de celle-ci.⁷⁹⁴

Désormais, le REP relatif à la doctrine administrative trouve sa place en matière fiscale, la jurisprudence reconnaissant le caractère réglementaire ou impératif de certaines mesures administratives fiscales, avec toutes les conséquences possibles que cela implique pour les contribuables, cet élargissement de l'accès au recours en excès de pouvoir en matière fiscale qui institue le contrôle juridictionnel relatif à la doctrine administrative fiscale renforce de manière notable, la sécurité juridique des contribuables par rapport à celle-ci.⁷⁹⁵

La doctrine administrative échappe, de façon générale, au juge de l'excès de pouvoir, puisque les actes qui constituent celle-ci comme les circulaires, instructions, notes de service, réponses

⁷⁹² Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 237-251.

⁷⁹³ Ibid.

⁷⁹⁴ Ibid.

⁷⁹⁵ Ibid.

du ministre aux questions écrites posées par les parlementaires, sont des actes dépourvus de conséquences juridiques et ne faisant pas grief, qui ont une vocation administrative dans le cadre du pouvoir hiérarchique, et servant à fournir aux différents services l'interprétation que fait l'administration des dispositions juridiques en matière fiscale.⁷⁹⁶

A ce titre, les actes de la doctrine administrative ne peuvent pas, en principe, être attaqués devant le juge de l'excès de pouvoir, toutefois, un tel recours est recevable contre les circulaires et les instructions à caractère impératif, qui créent des droits ou des obligations et qui font, en conséquence, grief, une distinction doit, ainsi, être effectuée entre les actes à caractère non impératif ne faisant pas grief, contre lesquels un recours est irrecevable et les actes à caractère impératif faisant grief, contre lesquels un recours est recevable.⁷⁹⁷

La recevabilité des mesures administratives en général pour le recours en excès de pouvoir trouve sa source dans la jurisprudence *Institution Notre Dame du Kreisker* (CE, Arrêt du 29/01/1954, N° 07134), qui distingue la catégorie des circulaires à caractère interprétatif et la catégorie des circulaires à caractère réglementaire,⁷⁹⁸ et par la suite dans la jurisprudence *Mme Duvignères* (CE, Arrêt du 18/12/2002, N° 233618), qui distingue la catégorie des circulaires à caractère impératif et la catégorie des circulaires à caractère non impératif.⁷⁹⁹

Cette distinction a été adoptée par la jurisprudence en matière fiscale, désormais, la doctrine administrative fiscale est susceptible du recours pour excès de pouvoir lorsqu'elle présente un caractère impératif et sort de son cadre interprétatif initial, notamment, en cherchant à conditionner les décisions qui seront ultérieurement prises, en revanche, lorsque la doctrine de l'administration fiscale conserve sa vocation interprétative originelle et présente un caractère non impératif, elle ne peut pas faire l'objet du recours pour excès de pouvoir, comme dans le cas d'un simple résumé ou un copier-coller des règles de droit applicables.⁸⁰⁰

Ainsi, la jurisprudence considère que les dispositions d'instructions fiscales qui se bornent à résumer les modifications apportées par le législateur, au dispositif de mise à jour des évaluations foncières des propriétés bâties et non bâties et à rappeler le régime applicable dans ce cadre, ne donnent pas une interprétation à caractère impératif et par suite, faisant

⁷⁹⁶DGFIP, BOFiP, Actes susceptibles d'être déférés au juge de l'excès de pouvoir, Op.cit.

⁷⁹⁷ Ibid.

⁷⁹⁸ CE, Arrêt du 29/01/1954, *Institution Notre Dame du Kreisker*, N° 07134.

⁷⁹⁹ CE, Arrêt du 18/12/2002, *Mme Duvignères*, N° 233618.

⁸⁰⁰ Pierre Tifine, Les recours contre les circulaires, *Revue générale du droit* on line, N° 477, 2012.

grief, de ces dispositions législatives, en conséquence, il n'est pas recevable de demander l'annulation des instructions en question (CE, Arrêt du 04/02/2004, N° 248647).⁸⁰¹

De la même manière, le Conseil d'Etat français estime que les dispositions d'une note administrative qui se borne à donner, aux agents chargés du contrôle fiscal d'un secteur d'activité, des indications relatives à l'exercice de ce contrôle, sont dépourvues de caractère impératif, à ce titre, le refus de rapporter les dispositions concernées n'est pas une décision susceptible de recours (CE, Arrêt du 19/02/2003, N° 235697).⁸⁰²

En revanche, les dispositions impératives d'une circulaire ou une instruction sont susceptibles du recours pour excès de pouvoir, c'est notamment le cas lorsque les dispositions en question fixent, dans le silence du droit, une règle nouvelle entachée d'incompétence ou sont considérées comme illégales pour d'autres motifs, comme dans le cas où l'interprétation administrative concernée méconnaît le sens et la portée des textes juridiques qu'elle explique ou réitère une règle contraire à une norme juridique supérieure, cependant, le recours contre ce type de dispositions qui est recevable, peut être fondé ou non fondé.⁸⁰³

A ce titre, le Conseil d'Etat français estime que les dispositions d'une instruction ministérielle qui visent à indiquer aux services administratifs l'application d'un taux réduit de TVA sur des opérations précises, présentent un caractère impératif et doivent être considérées comme faisant grief qui sont susceptibles de faire l'objet d'un REP, toutefois, ces dispositions n'étendent pas le champ d'application du texte relatif au taux réduit de TVA dans le droit fiscal français, à ce titre, le moyen de légalité invoqué d'incompétence de l'autorité qui a pris ces dispositions n'est pas fondé (CE, Arrêt du 26/11/2007, N° 300828).⁸⁰⁴

De même, la jurisprudence considère que le paragraphe d'une instruction ministérielle relatif aux modalités d'imputation des crédits d'impôts attachés aux intérêts de source étrangère, visés par une convention fiscale bilatérale internationale, possède un caractère impératif et faisant grief, cependant, ce paragraphe ne fournit pas une interprétation différente des dispositions de la convention fiscale en question, c'est pourquoi, la demande en annulation de

⁸⁰¹CE, Arrêt du 04/02/2004, N° 248647.

⁸⁰²CE, Arrêt du 19/02/2003, N° 235697.

⁸⁰³DGFIP, BOFIP, Actes susceptibles d'être déférés au juge de l'excès de pouvoir, Op.cit.

⁸⁰⁴CE, Arrêt du 26/11/2007, N° 300828.

ce paragraphe n'est pas fondée, le ministre ayant rapporté sans illégalité, le paragraphe d'une instruction précédente relatif au sujet (CE, Arrêt du 26/07/2006, N° 284930).⁸⁰⁵

Par contre, la jurisprudence estime qu'une instruction qui indique la possibilité de déduction de certains frais pour des catégories de contribuables du montant de la rémunération nette annuelle déclarée, présente un caractère impératif qui est susceptible de faire l'objet d'un REP, même si celle-ci se limite à résumer les modifications apportées par les dispositions fiscales relatives aux déductions pour frais professionnels, puisque aucune disposition ne donne au ministre le pouvoir d'édicter de telles normes qui deviennent illégales, ainsi, une telle instruction doit être annulée (CE, Arrêt du 06/03/2006, N° 262982).⁸⁰⁶

De la même manière, la jurisprudence considère que les dispositions d'une instruction des douanes qui indiquent que les commissionnaires en douane agissant en représentation directe sont responsables, solidairement, du paiement de la TVA relative aux importations de biens, possèdent un caractère impératif et faisant grief, dans la mesure où cette instruction qui étend le régime de solidarité aux commissionnaires en douane méconnaît la portée d'un texte fiscal et doit, à ce titre, être annulée (CE, Arrêt du 28/11/2003, N° 246501).⁸⁰⁷

Enfin, la jurisprudence estime que les dispositions d'instructions qui mettent en place un mécanisme d'imposition des plus-values latentes pour les contribuables qui transfèrent leur domicile fiscal dans un autre Etat de la Communauté européenne, présentent un caractère impératif et faisant grief, même si ces dispositions se contentent de rappeler une règle déjà contenue dans une norme juridique supérieure en reprenant les mêmes termes, puisque les dispositions en question méconnaissent le traité instituant la Communauté européenne, ainsi, ces instructions doivent être annulées (CE, Arrêt du 02/06/2006, N° 275416).⁸⁰⁸

Le juge de l'excès de pouvoir considère souvent à l'occasion de l'annulation de mesures administratives fiscales, que les mesures en question ne se limitent pas à expliciter les textes traités, mais ajoutent des dispositions nouvelles qu'aucun texte ne l'autorisait à édicter, ou que les mesures en question méconnaissent les textes fiscaux nationaux ou internationaux, la décision d'annulation permet alors de remplacer l'interprétation administrative jugée illégale par une interprétation juridictionnelle et valide sur le plan juridique.

⁸⁰⁵CE, Arrêt du 26/07/2006, N° 284930.

⁸⁰⁶CE, Arrêt du 06/03/2006, N° 262982.

⁸⁰⁷CE, Arrêt du 28/11/2003, N° 246501.

⁸⁰⁸CE, Arrêt du 02/06/2006, N° 275416.

A ce titre, la jurisprudence annule des mesures administratives fiscales pour incompétence (CE, Arrêt du 06/03/2006, N° 262982), ou pour violation de la loi (CE, Arrêt du 27/02/2006, N° 280590), la jurisprudence peut aussi contrôler la conventionalité d'un texte fiscal reproduit par une circulaire (CE, Arrêt du 02/06/2006, N° 275416), ou la constitutionnalité de celui-ci pour le renvoyer au Conseil constitutionnel (CE, Arrêt du 09/07/2010, N° 339081).⁸⁰⁹

Parmi les décisions récentes d'annulation de la doctrine administrative fiscale au moyen du recours en excès de pouvoir dans la jurisprudence du Conseil d'Etat français, on peut citer une instruction étendant le dispositif d'abattement pour la durée de détention aux moins-values de cession de titres (CE, Arrêt du 12/11/2015, N° 390265),⁸¹⁰ une instruction excluant du régime des plus-values à long terme les cessions d'actions d'autocontrôle (CE, Arrêt du 20/10/2016, N° 397537),⁸¹¹ ou une instruction prévoyant l'appréciation de la prépondérance immobilière d'une société à la date de clôture de l'exercice (CE, Arrêt du 14/10/2015, N° 387249).⁸¹²

On peut également citer, dans ce cadre, des commentaires administratifs contraires aux réserves d'une décision du conseil constitutionnel (CE, Arrêt du 08/06/2016, N° 383259),⁸¹³ un commentaire administratif constituant la présomption irréfragable d'application du régime des plus-values à long terme (CE, Arrêt du 29/05/2017, N° 405083),⁸¹⁴ ou des commentaires administratifs publiés obligeant la réintégration d'une quote-part de frais et charges en cas de cession de titres de participation (CE, Arrêt du 14/06/2017, N°400855),⁸¹⁵

Par ailleurs, le REP peut aussi concerner les autres formes de la doctrine administrative fiscale, ainsi, le Conseil d'Etat français estime que les réponses faites par les ministres aux questions écrites des parlementaires ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un REP, cependant, il en va autrement lorsque la réponse ministérielle comporte une interprétation par l'administration de la loi fiscale pouvant lui être opposée par un contribuable sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A du LPF (CE, Arrêt du 16/12/2005, N° 272618).⁸¹⁶

Par contre, la jurisprudence considère qu'une réponse ministérielle relative au dispositif de régularisation des avoirs détenus à l'étranger, exprimée dans un document prenant la forme

⁸⁰⁹ Conseil d'Etat, Le juge administratif et l'impôt, Op.cit. P. 18.

⁸¹⁰CE, Arrêt du 12/11/2015, N° 390265.

⁸¹¹CE, Arrêt du 20/10/2016, N° 397537.

⁸¹²CE, Arrêt du 14/10/2015, N° 387249.

⁸¹³CE, Arrêt du 08/06/2016, N° 383259.

⁸¹⁴CE, Arrêt du 29/05/2017, N° 405083.

⁸¹⁵CE, Arrêt du 14/06/2017, N°400855.

⁸¹⁶CE, Arrêt du 16/12/2005, N° 272618.

d'une foire aux questions qui se borne à renvoyer aux circulaires d'application, ne contient aucune disposition impérative et alors même qu'il comporterait des énonciations réitérant une règle qui serait contraire à une norme supérieure, ces énonciations contestées ne sont pas susceptibles de faire l'objet d'un REP (CE, Arrêt du 17/05/2017, N° 404270).⁸¹⁷

Le recours en excès de pouvoir offre aux contribuables un moyen efficace pour contester la doctrine administrative fiscale devant le juge, ce qui permet de contrer les risques de débordements de cette dernière en matière de légalité de l'interprétation des textes fiscaux, ce recours contentieux participe, ainsi, de manière significative, à renforcer la sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine de l'administration fiscale.

De même, le recours en excès de pouvoir donne l'occasion pour le juge d'effectuer l'examen de la légalité de la doctrine administrative fiscale en général et de l'interprétation des textes fiscaux qu'elle fournit en particulier, tout en lui permettant de donner sa propre interprétation des dispositions fiscales, l'interprétation du juge ayant, de plus, une valeur juridique authentique ce qui n'est pas le cas de l'interprétation de l'administration fiscale.

Il faut relever que lorsque le juge de l'excès de pouvoir rend une décision de rejet relative à un acte de la doctrine administrative fiscale, notamment sur le fond, cela implique que le juge confirme et consacre la légalité des actes administratifs contestés, ainsi, une telle situation permet à la doctrine de l'administration fiscale de se renforcer, sur le plan juridique, après le contrôle du juge et d'être auréolée de l'approbation juridictionnelle.⁸¹⁸

A ce titre, dans une jurisprudence récente, le Conseil d'Etat français valide des commentaires administratifs contestés relatifs à l'imposition de soultes octroyées en cas d'apport abusif, sur la base la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne sur le sujet, et rejetant la demande du requérant (CE, Arrêt du 09/11/2020, N° 440527).⁸¹⁹

Le REP relatif à la doctrine administrative fiscale doit bien entendu respecter les règles de procédure devant le juge de l'excès de pouvoir cités auparavant, ainsi, la jurisprudence précise par exemple, que par rapport à une instruction ministérielle relative à la définition du nombre de parts pour le calcul de l'impôt sur le revenu du foyer fiscal, un contribuable qui ne se trouve dans aucune des situations traitées par cette instruction, n'a pas, à ce titre, intérêt à agir

⁸¹⁷CE, Arrêt du 17/05/2017, N° 404270.

⁸¹⁸Patrick Michaud, Apport avec soulte abusive, La doctrine administrative confirmée par le Conseil d'État, 2020, Disponible sur : <https://www.etudes-fiscales-internationales.com/archives/category/abus-de-droit/index-1.html/>.

⁸¹⁹CE, Arrêt du 09/11/2020, N° 440527.

contre les dispositions de celle-ci, ainsi, ce contribuable n'a ni intérêt ni qualité, pour contester une telle instruction (CE, Arrêt du 28/05/2003, N°242119).⁸²⁰

L'annulation pour excès de pouvoir comporte un effet rétroactif distinct qui fait que l'acte administratif annulé est censé n'avoir jamais existé, les effets juridiques de celui-ci sont, ainsi, nulles, aussi bien, pour l'avenir que pour le passé, lorsqu'une telle décision est rendue par le juge, un tel effet comporte une masse de conséquences contraignantes pour l'administration fiscale, cependant, l'effet rétroactif d'un acte annulé pour excès de pouvoir est restreint dans le droit fiscal français par l'article L. 80 A du LPF qui permet d'opposer un tel acte.⁸²¹

Section 2 : Les perspectives du recours pour excès de pouvoir

L'évolution du droit fiscal contemporain implique que le rôle de l'administration est de plus en plus complexe dans l'application de la norme fiscale, puisque cette dernière est bien plus tenue, que dans le passé, au respect du principe de la légalité, désormais, l'administration doit poursuivre la mise en œuvre de la norme fiscale, de façon stricte, notamment, en matière d'interprétation, ainsi, le privilège administratif d'être rarement sanctionné par le juge dans le domaine est dépassé et le contrôle juridictionnel est appelé à se développer.⁸²²

Le contrôle juridictionnel sur la doctrine administrative fiscale contribue à instaurer un nouvel équilibre des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, en soumettant celle-ci au contrôle régulier de légalité de la part du juge administratif qui pourra, de cette manière, contrebalancer l'interprétation administrative des dispositions fiscales, ainsi, une telle pratique peut faire l'objet d'un contrôle rigoureux et être remplacée si elle dépasse son rôle par une interprétation juridique authentique de la loi, à savoir, celle du juge.

Le recours pour excès de pouvoir relatif à la doctrine de l'administrative fiscale devient un outil efficace pour renforcer la sécurité juridique des contribuables relative à celle-ci, en permettant aux contribuables de s'opposer aux abus de l'interprétation administrative des textes fiscaux, à ce titre, cette procédure dispose de perspectives notables au sein du droit fiscal qui portent, notamment, sur l'ouverture du recours pour excès de pouvoir en matière de rescrit fiscal et les limites que peut rencontrer une telle procédure.

Sous-section 1 : Le recours pour excès de pouvoir relatif au rescrit fiscal

⁸²⁰CE, Arrêt du 28/05/2003, N°242119.

⁸²¹DGFIP, BOFIP, Effets et exécution des décisions du juge, Op.cit.

⁸²² Patrick Dibout, L'illégalité des instructions et circulaires fiscales, L'administration et le contribuable, Droit Fiscal, N° 18, 1991. P. 748.

Le recours pour excès de pouvoir contre les rescrits fiscaux est, de manière traditionnelle, refusé par la jurisprudence qui n'accepte pas ce type de recours contentieux contre les prises de position de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, l'exception de recours parallèle fait, alors, obstacle à la recevabilité d'un recours pour excès de pouvoir contre de tels actes et la jurisprudence soulève toujours celui-ci en matière de prises de position, à l'exception des demandes d'agrément.⁸²³

En effet, la théorie de l'exception du recours parallèle empêche la recevabilité d'un recours pour excès de pouvoir contre un rescrit fiscal, estimant que ce dernier ne comporte pas en lui-même des effets juridiques susceptibles de ce recours, dans la mesure où ce principe écarte un tel recours lorsque le requérant dispose d'un autre recours juridictionnel qui lui permet d'obtenir une satisfaction équivalente à celle qu'il cherche à se procurer, de plus, les rescrits fiscaux sont considérés par principe comme rattachés à la procédure d'imposition.

A ce titre, la jurisprudence considère (CE, Arrêt du 26/03/2008, N° 278858), qu'une prise de position de l'administration sur la situation fiscale d'une association, n'emporte par elle-même aucun effet de droit sur cette situation régie par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur, par ailleurs, si une telle décision peut être regardée comme faisant grief à l'association par rapport aux conclusions de l'administration fiscale, celle-ci ne présente pas le caractère d'un acte détachable de la procédure d'imposition et n'est donc pas susceptible d'être attaquée par la voie du recours pour excès de pouvoir.⁸²⁴

En raison de ces éléments, la contestation des prises de position de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal n'était pas possible pour les contribuables dans le cadre du contentieux de l'annulation, et un tel acte administratif pouvait être contesté, seulement, dans le cadre du recours de plein contentieux classique, en dépit du rôle important des rescrits fiscaux dans le droit fiscal contemporain.

Toutefois, le développement de la procédure du rescrit fiscal et la recherche de l'amélioration de la sécurité juridique des contribuables, impliquent qu'il apparaît de plus en plus difficile d'empêcher le contentieux d'annulation contre ce type d'actes administratifs ou de laisser un éventuel litige entre l'administration fiscale et le contribuable demandeur du rescrit fiscal au

⁸²³Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Op.cit. P. 26.

⁸²⁴CE, Arrêt du 26/03/2008, N° 278858.

plein contentieux, en effet, l'objectif de sécurité juridique recherché à travers la garantie apportée par le rescrit fiscal se concilie mal avec une telle incertitude.⁸²⁵

En effet, compte tenu de l'importance que peut revêtir le rescrit fiscal pour le contribuable et la nécessité de prévenir les erreurs ou les inégalités de traitement entre les contribuables qui formulent une demande de rescrit fiscal et se trouvent dans des situations très similaires, le juge de l'excès de pouvoir doit, en principe, pouvoir contrôler la légalité d'une prise de position formelle défavorable de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal comme tout autre acte administratif.⁸²⁶

Par ailleurs, la procédure de second examen du rescrit fiscal instituée dans le droit fiscal algérien et français, pour permettre au contribuable qui est en désaccord avec la prise de position obtenue suite à sa demande initiale de contester celle-ci en introduisant une demande de second examen, demeure un recours administratif qui est traité par un collège administratif et ne peut présenter la même garantie d'indépendance et d'impartialité que le juge.

Une exception avait déjà été posée par la jurisprudence en matière de recevabilité de recours en excès de pouvoir contre les rescrits fiscaux, lorsque celui qui sollicitait la prise de position de l'administration fiscale n'était pas le redevable légal de l'impôt, qui ne dispose pas, en conséquence, de l'accès au plein contentieux devant le juge de l'impôt.⁸²⁷

Ainsi, le Conseil d'Etat français considère qu'une lettre qui contenait une prise de position de l'administration fiscale par laquelle celle-ci refuse de reconnaître à une association la qualité d'organisme d'intérêt général ouvrant droit à une réduction d'impôt pour ses donateurs, constitue une décision faisant grief et détachable de la procédure d'imposition qui peut être déférée au juge de l'excès de pouvoir (CE, Arrêt du 03/07/2002, N° 214393).⁸²⁸

De même, le Conseil d'Etat français estime qu'une prise de position de l'administration fiscale sur l'appréciation de la situation de fait d'une personne au regard des règles fiscales qui sont applicables aux travaux qu'il entend réaliser, est détachable de la procédure d'imposition dès lors que l'intéressé n'est pas le redevable de la TVA, et constitue une décision faisant grief en

⁸²⁵Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Op.cit. P. 26.

⁸²⁶ Conseil d'Etat, Le rescrit, sécuriser les initiatives et les projets, Op.cit. P. 119.

⁸²⁷ Conseil d'Etat, Le juge administratif et l'impôt, Op.cit. P. 19.

⁸²⁸CE, Arrêt du 03/07/2002, N° 214393.

ce qu'elle lui dénie la possibilité d'obtenir le bénéfice de l'application du taux réduit de TVA, qui est susceptible de faire l'objet d'un REP (CE, Arrêt du 19/02/2014, N° 358719).⁸²⁹

La recevabilité du recours en excès de pouvoir contre les rescrits fiscaux va connaître une évolution importante avec l'arrêt du Conseil d'Etat français *Société Export Press* (CE, Arrêt du 02/12/2016, N° 387613), dans lequel celui-ci considère, notamment, qu'une prise de position formelle de l'administration fiscale sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal en réponse à une demande présentée par un contribuable sur le fondement de l'article L. 80 B du LPF présente, eu égard aux effets qu'elle est susceptible d'avoir pour le contribuable et, le cas échéant, pour les tiers intéressés, le caractère d'une décision.⁸³⁰

A ce titre, la jurisprudence estime qu'en principe, une telle décision ne peut pas, compte tenu de la possibilité d'un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, être contestée par le contribuable par la voie du REP, cependant, cette voie de droit est ouverte lorsque la prise de position de l'administration, à supposer que le contribuable s'y conforme, entraînerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent.⁸³¹

Le Conseil d'Etat français précise alors que c'est le cas, notamment, lorsque le fait pour le contribuable de se conformer à la prise de position de l'administration fiscale aurait pour effet, en pratique, de faire peser sur le contribuable de lourdes sujétions, de le pénaliser significativement sur le plan économique ou encore de le faire renoncer à un projet important pour lui ou de l'amener à modifier substantiellement un tel projet.⁸³²

Ainsi, la jurisprudence indique que les prises de position défavorables de l'administration fiscale sur des demandes des contribuables relevant de l'article L. 80 B du LPF sont, eu égard aux enjeux économiques qui motivent ces demandes, réputées remplir les conditions leur permettant d'être contestées par la voie du recours pour excès de pouvoir.⁸³³

Enfin, le Conseil d'Etat français souligne que lorsqu'une prise de position en réponse à une demande relevant de l'article L. 80 B du LPF présente le caractère d'une décision susceptible d'un recours pour excès de pouvoir, le contribuable auteur de la demande qui entend la contester doit saisir préalablement l'administration d'une demande de second examen dans les

⁸²⁹CE, Arrêt du 19/02/2014, N° 358719.

⁸³⁰CE, Arrêt du 02/12/2016, *Société Export Press*, N° 387613.

⁸³¹ *Ibid.*

⁸³² *Ibid.*

⁸³³ *Ibid.*

conditions prévues à l'article L. 80 CB du LPF, la décision par laquelle l'administration prend position à l'issue de ce second examen se substitue à sa prise de position initiale, et seule cette seconde prise de position peut être déférée au juge de l'excès de pouvoir.⁸³⁴

L'arrêt *Société Export Press* institue une exception qui se base sur le fait que même si, sur le plan juridique, un rescrit fiscal ne comporte pas en lui-même de décision, les effets pratiques de celui-ci sont parfois considérables, à ce titre, un tel acte ne doit, donc, pas échapper au contrôle du juge ou dépendre du contentieux fiscal classique, ainsi, la prise de position de l'administration fiscale peut, désormais, être déférée au juge de l'excès de pouvoir, le rescrit fiscal étant, par sa nature, un acte administratif vulnérable aux aléas de la légalité.⁸³⁵

La pertinence de la jurisprudence qui permet de recevoir le contentieux de l'annulation contre les rescrits fiscaux, suppose qu'il vaut prévenir par un recours pour excès de pouvoir que guérir par un recours de plein contentieux, à ce titre, la nouvelle voie de recours ouverte par l'arrêt *Société Export Press* renforce de façon sensible la sécurité juridique des contribuables en leur permettant de s'opposer aux abus de l'administration par rapport à l'interprétation de la loi fiscale tout en favorisant le développement du rescrit fiscal.⁸³⁶

Cela dit, la portée de cette jurisprudence doit être relativisée dans la mesure où le Conseil d'Etat ne précise pas les enjeux économiques et les effets notables autres que fiscaux de la décision de l'administration qui justifient sa décision, ceux-ci devant, en conséquence, être appréciés par le Conseil d'Etat au cas par cas, par ailleurs, c'est le requérant qui doit justifier les effets autres que fiscaux en question et leur caractère notable, ainsi, l'arrêt *Société Export Press* aménage les principes du contentieux fiscal dans le droit fiscal français.⁸³⁷

La jurisprudence confirme l'arrêt *Société Export Press*, indiquant qu'en principe, une décision portant abrogation d'un rescrit ne peut, compte tenu de la possibilité d'un recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt, être contestée par le contribuable par la voie du REP, toutefois, cette voie de droit est ouverte lorsque la prise de position de l'administration, à supposer que le contribuable s'y conforme, entraînerait des effets notables autres que fiscaux

⁸³⁴CE, Arrêt du 02/12/2016, *Société Export Press*, N° 387613.

⁸³⁵Yann Aguila, Yves Rutschmann et Pierre-Marie Roch, *Rescrit fiscal, ouverture d'un recours*, Les Échos Business, 19/12/2016.

⁸³⁶Jean-Sébastien Pilczer, *Ouverture au contribuable d'un recours contre les rescrits*, 2016, Disponible sur : <https://cabinet-jsp.com/ouverture-au-contribuable-dun-recours-contre-les-rescrits-fiscaux/>.

⁸³⁷Landry Simo, *Recours pour excès de pouvoir et option pour la constitution d'un groupe intégré*, Revue Les petites Affiches, 2020, N° 151b4, P.18.

et qu'ainsi, la voie du recours de plein contentieux devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent (TA Toulouse, Arrêt du 09/07/2018, N° 1700711).⁸³⁸

Le Tribunal des conflits français confirme aussi cette jurisprudence, précisant qu'une prise de position de l'administration sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal constitue une décision qui ne peut en principe, compte tenu de la possibilité d'un contentieux d'assiette devant le juge de l'impôt, être contestée par le contribuable en dehors de celui-ci, cependant, lorsqu'une telle décision entraînerait pour le contribuable qui s'y conformerait des effets notables autres que fiscaux et qu'ainsi, la voie du contentieux d'assiette devant le juge de l'impôt ne lui permettrait pas d'obtenir un résultat équivalent, elle peut être contestée par la voie du recours pour excès de pouvoir (TC, Arrêt du 15/05/2023, N° C4270).⁸³⁹

En revanche, la jurisprudence considère comme irrecevable une demande d'annulation pour excès de pouvoir de l'avis du collège de second examen du rescrit fiscal qui confirme une demande initiale de rescrit concernant l'application de la législation relative au trust, puisque la décision défavorable opposée à la demande de rescrit présentée par le requérant a pour seule conséquence de soumettre celui-ci à des obligations déclaratives dont il n'est pas établi qu'elles constitueraient de lourdes sujétions, et que le requérant ne justifie aucun effet notable autre que fiscal qui ne pourrait être appréhendé par le juge de l'impôt (CAA Versailles, Arrêt du 09/05/2023, *Fondation Max Grundig-Stiftung*, N° 20VE02126).⁸⁴⁰

Cela dit, on peut poser la question de la procédure contentieuse la plus adaptée pour contester les prises de position de l'administration fiscale sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, puisque le recours pour excès de pouvoir n'est pas la procédure la plus satisfaisante dans la matière, les rescrits fiscaux ne portant pas sur des questions simples mais sur l'appréciation des situations fiscales qui peuvent être complexes, de son côté, le plein contentieux fiscal permet au juge de ne pas se limiter à une simple annulation.⁸⁴¹

Il n'est pas indiqué d'ouvrir un droit général au recours contentieux contre toutes les prises de position de l'administration fiscale sollicitées par les contribuables, en effet, l'instauration d'un tel droit peut conduire les tribunaux à délaisser les contentieux liés à des litiges nés et en cours pour statuer sur des litiges futurs hypothétiques, à ce titre, le recours pour excès de

⁸³⁸TA Toulouse, Arrêt du 09/07/2018, N° 1700711.

⁸³⁹TC, Arrêt du 15/05/2023, N° C4270.

⁸⁴⁰CAA Versailles, Arrêt du 09/05/2023, *Fondation Max Grundig-Stiftung*, N° 20VE02126.

⁸⁴¹Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Op.cit. P. 26.

pouvoir doit concerner seulement la procédure de rescrit fiscal formalisée par le législateur, qui présente des enjeux importants en matière d'interprétation de la loi fiscale.⁸⁴²

Enfin, il est également intéressant de permettre la contestation du rescrit fiscal par les tiers au moyen du recours pour excès de pouvoir, une telle voie de droit peut, alors, être admise, par exemple, lorsqu'un rescrit fiscal ne soumet pas à la TVA un opérateur public, qui réalise des prestations pour lesquelles il est en concurrence avec des prestataires privés, ainsi, le REP pour les tiers est une possibilité pertinente, lorsque le contestataire justifie un intérêt certain et invoque une atteinte au principe d'égalité, après avoir demandé un rescrit fiscal pour obtenir la même position favorable et contester en second examen la réponse négative reçue.⁸⁴³

Sous-section 2 : Les limites du recours pour excès de pouvoir relatif à la doctrine administrative fiscale

Le contrôle juridictionnel sur l'interprétation administrative des textes fiscaux est appelé à se renforcer avec l'extension du champ du recours pour excès de pouvoir dans le domaine fiscal, toutefois, celui-ci peut rencontrer de sérieuses limites qui neutralisent une telle procédure en particulier et le contrôle juridictionnel sur la doctrine administrative fiscale en général, à ce titre, la principale limite porte sur l'existence réelle du contentieux de l'annulation relatif à la doctrine de l'administration fiscale qui se pose avec insistance en Algérie.

La procédure du recours pour excès de pouvoir, en matière administrative, existe en Algérie depuis l'ère de l'unité de juridiction jusqu'à l'ère actuelle de la dualité de juridiction, ainsi, la jurisprudence algérienne a prononcé l'annulation de divers actes administratifs pris par des autorités administratives et considérés comme illégaux sur la base des moyens de légalité, dans ce cadre, les décisions d'annulation concernent, de manière particulière, les actes administratifs qui remettent en cause des droits acquis par les requérants.⁸⁴⁴

Par ailleurs, la jurisprudence algérienne a déjà annulé pour excès de pouvoir une instruction ministérielle, ainsi, le juge administratif a considéré qu'une instruction du ministre chargé de l'intérieur envoyée aux walis en vue d'inviter ces derniers à revendre les salles du cinéma du centre algérien d'art et de cinématographie, modifiait les droits et les obligations des

⁸⁴²Olivier Fouquet, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Op.cit, P. 26-27.

⁸⁴³ Gilles Bachelier, Le rescrit fiscal, Revue française de finances publiques, N° 130, 2015, P. 69.

⁸⁴⁴CS, Arrêts du 27/11/1982, N° 29432, du 27/06/1987, N° 53098, du 18/11/1989, N° 64721, du 05/11/1988, N° 55061, du 22/10/1988, N° 56705 et CE, Arrêt du 27/07/1998, N° 172994, Dans : رشيد خلو فيو جمال سايس، اجتهادات أساسية في القضاء الإداري، منشور اتكليك، الجزائر، 2015، ص. 71، 82، 93، 100، 123 و 191.

personnes concernées et leur était préjudiciable, avait le caractère de l'acte administratif recevable pour un recours en annulation en raison de son caractère d'exécution forcée, et qu'elle violait les conditions du cahier des charges des exploitants, à ce titre, l'instruction en cause est donc annulée pour excès de pouvoir (CS, Arrêt du 14/05/1995, N° 135946).⁸⁴⁵

En revanche, en matière fiscale, la procédure du recours pour excès de pouvoir en Algérie souffre de la prépondérance du plein contentieux, qui domine de manière très large et exerce un quasi-monopole sur le contentieux fiscal, au point que le contentieux de pleine juridiction représente, non pas le contentieux classique, mais le seul contentieux en matière fiscale, en conséquence, le contentieux de l'annulation brille par son insuffisance dans le contentieux fiscal algérien et celui-ci est relativement rare au sein de la jurisprudence.

En effet, le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale en Algérie concerne, de façon exclusive, dans la jurisprudence étudiée à l'ancienne époque de l'unité de juridiction ou à l'époque actuelle de la dualité de juridiction, des actes administratifs d'imposition à caractère personnel et ne porte pas sur des actes administratifs de portée générale, ce déséquilibre qui vient s'ajouter à la rareté du contentieux de l'annulation en matière fiscale fait que celui-ci n'existe pas, dans la pratique, par rapport à la doctrine administrative fiscale, qui se compose, bien entendu, de mesures administratives de portée générale.

Ainsi, le contentieux de l'annulation en matière fiscale dans la jurisprudence algérienne se rapporte toujours à la contestation des décisions des services fiscaux régionaux et locaux, notamment, celles prises par les Directions des impôts de wilayas (DIW) qui présentent un potentiel caractère illégal, ce qui permet d'annuler ce type d'actes administratifs et de soumettre ces derniers au contrôle du juge administratif, le REP étant un outil important de contrôle de légalité des actes administratifs fiscaux par le juge.⁸⁴⁶

A ce titre, la doctrine fiscale algérienne considère le contentieux de l'annulation comme une manifestation du principe de légalité, qui permet un contrôle juridictionnel sur les actes de l'administration fiscale et de sanctionner ceux qui transgressent la loi par leur annulation, et évoque le rôle de ce contentieux par rapport au contrôle de légalité des actes pris par les DIW, sur la base de la jurisprudence du Conseil d'Etat algérien qui a annulé des actes administratifs

⁸⁴⁵CS, Arrêt du 14/05/1995, Association nationale des exploitants de salles de cinéma contre instruction ministérielle, N° 135946.

⁸⁴⁶ كوسة فضيل، منازل عاتالتحصيلا لضر بيبي فيضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هوم، الجزائر، 2011، ص 58.

d'imposition à caractère personnel pris par les DIW, et considère notamment que le juge de l'excès de pouvoir doit contrôler la légalité des actes pris par les DIW.⁸⁴⁷

La faiblesse du recours pour excès de pouvoir au sein du contentieux fiscal algérien et son déséquilibre qui limite celui-ci aux actes administratifs individuels, élimine tout simplement le contentieux de l'annulation relatif à la doctrine administrative fiscale en Algérie, dans la mesure où l'existence d'un tel contentieux est purement théorique, puisque aucune jurisprudence algérienne dans la matière n'a pu être trouvée, que ce soit à l'ancienne époque de l'unité de juridiction ou à l'époque actuelle de la dualité de juridiction.

Le contentieux de l'annulation demeure, en principe, ouvert pour les contribuables à côté du contentieux fiscal classique, afin de contester les décisions administratives à caractère réglementaire en matière fiscale, que ce soit, sur le plan réglementaire, à l'instar des arrêtés du ministre des finances ou sur le plan administratif, comme les circulaires et les instructions de l'administration fiscale, lorsque de telles décisions sont à caractère impératif et faisant grief, dans la mesure où celles-ci peuvent être préjudiciables pour les contribuables.

En théorie, toute décision administrative peut faire l'objet du contentieux de l'annulation selon la jurisprudence du Conseil d'Etat français, qui consacre le principe selon lequel le recours pour excès de pouvoir est ouvert, même sans texte, contre tout acte administratif, puisqu'un tel recours vise à assurer, conformément aux principes généraux du droit, le respect de la légalité, à ce titre, lorsque le requérant conteste les décisions administratives par des moyens de légalité, aucune disposition ne peut priver celui-ci du recours pour excès de pouvoir, qui lui reste ouvert dans toutes les matières, en vertu des principes généraux du droit (CE, Arrêts du 17/02/1950, *Dame Lamotte*, N° 86949 et du 17/04/1953, N° 24044).⁸⁴⁸

Le législateur algérien reconnaît le contentieux de l'annulation, notamment, dans le Code de procédure civile et administrative, qui consacre le recours pour excès de pouvoir comme un moyen fondé de pourvoi en cassation, tout en établissant le sursis à exécution dans le cas d'un appel de jugement du tribunal administratif qui prononce le rejet du recours pour excès de pouvoir d'un acte administratif, ou l'annulation pour excès de pouvoir d'un acte administratif, ainsi, un tel recours dispose d'un fondement juridique clair dans le droit algérien.⁸⁴⁹

كوسة فضيل، مناز عاتالتحصيلا لضر بيبيفيضوء اجتهاداتمجلسالدولة، المرجعالمذكور، ص 56-60.⁸⁴⁷

⁸⁴⁸CE, Arrêts du 17/02/1950, *Dame Lamotte*, N° 86949 et du 17/04/1953, N° 24044.

⁸⁴⁹ Articles 358, 912 et 914, Code de procédure civile et administrative, 2022.

Par ailleurs, le législateur algérien reconnaît que les décisions et les mesures prises par l'administration peuvent faire grief aux administrés, ainsi, le décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés, précise que toute décision faisant grief à un administré doit préciser la procédure et l'instance ou l'autorité administrative de recours gracieux, et qu'outre les recours gracieux, l'administré dispose de toutes les voies de droit contre les décisions et actes de l'administration.⁸⁵⁰

Cependant, l'évolution de la jurisprudence française en matière de recevabilité des actes administratifs pour le recours en excès de pouvoir, que ce soit avec l'arrêt *Notre Dame du Kreisker* qui distingue les actes à caractère interprétatif et à caractère réglementaire ou avec l'arrêt *Mme Duvignères* qui distingue les actes à caractère non impératif et à caractère impératif, n'a pas été adoptée, de manière explicite, à ce jour, par la jurisprudence algérienne en dépit de son importance et de son ancienneté ce qui pose problème.

A ce titre, la jurisprudence algérienne doit, au minimum, adopter la jurisprudence *Notre Dame du Kreisker* pour assurer aux administrés en général et aux contribuables en particulier, un niveau correct de sécurité juridique à travers la détermination des actes administratifs faisant grief et susceptibles du recours pour excès de pouvoir, même si une telle distinction relève, en principe, de la théorie générale du droit administratif qui n'a pas besoin de faire objet d'une adoption explicite de la part de la jurisprudence pour être invoquée.

Par ailleurs, si aucune jurisprudence algérienne relative au recours pour excès de pouvoir en matière de doctrine administrative fiscale n'a pu être trouvée, on a pas pu retrouver, non plus, une saisie du juge administratif par les contribuables pour excès de pouvoir contre celle-ci et sur laquelle la jurisprudence algérienne a eu l'occasion de se prononcer, ce qui pose aussi problème puisque c'est les contribuables qui doivent porter un tel recours et contester les circulaires et les instructions de l'administration fiscale devant le Conseil d'Etat, en leur qualité d'actes administratifs pris par les autorités administratives centrales.

En effet, le contrôle juridictionnel sur la doctrine administrative fiscale ne peut avoir lieu sans la saisie formelle du juge administratif par les contribuables, ce dernier ne pouvant, tout simplement, pas s'auto saisir pour excès de pouvoir contre les actes administratifs, à ce titre, la problématique de la rareté du contentieux d'annulation en matière fiscale en Algérie qui se concentre sur des actes individuels et non sur des actes de portée générale se pose de nouveau

⁸⁵⁰ Articles 36 et 39, Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés, Op.cit.

et peut expliquer cette situation, ce qui partage la responsabilité de l'existence du contrôle juridictionnel sur la doctrine entre la jurisprudence et les contribuables.

La jurisprudence algérienne a déjà considéré des actes administratifs comme recevables pour le contentieux d'annulation, cependant, il est déraisonnable, sur le plan juridique, que des mesures administratives potentiellement à caractère réglementaire ne soient pas contestables par le recours en excès de pouvoir, que ce soit pour incompétence, violation de la loi, vice de forme ou détournement de pouvoir, le champ semble bien ouvert dans ce domaine, en tout cas, pour les contribuables algériens avec les moyens de légalité disponibles.

Le contrôle juridictionnel sur la doctrine administrative fiscale en Algérie existe seulement *de jure* et non *de facto*, à ce titre, on ne peut pas avancer une absence complète de ce contrôle dans le droit fiscal algérien, prenant en compte, notamment, le fait que la porte du contentieux d'annulation est toujours ouverte pour les contribuables algériens dans la matière, et que le juge algérien n'a pas, à notre connaissance, rejeté un recours pour excès de pouvoir dirigé contre des mesures administratives fiscales après avoir été saisi sur le sujet.

Le contentieux de l'annulation constitue la voie de droit créée par le législateur en faveur des contribuables pour être engagée devant le juge administratif, ce dernier doit sanctionner l'administration fiscale en cas de violation ou d'atteinte avérée de la loi de la part de celle-ci, ce contrôle exercé par le juge de l'excès de pouvoir sur les potentielles « transgressions » de l'administration fiscale, lui permet d'annuler l'acte administratif ou le titre de perception émis et entaché d'une telle irrégularité qui le rend illégal, le rôle du recours pour excès de pouvoir est, en conséquence, fondamental pour le contrôle de l'action administrative fiscale.⁸⁵¹

L'existence théorique du recours pour excès de pouvoir relatif à la doctrine administrative fiscale en Algérie qui ne se concrétise pas, jusqu'à présent, sur le terrain, fait que le contrôle juridictionnel sur celle-ci en Algérie est lui, également, théorique et ne se matérialise pas en pratique, cette situation met en lumière un déficit important, non seulement, par rapport à la sécurité juridique des contribuables par rapport à la doctrine de l'administration fiscale, mais aussi par rapport au contrôle de légalité de l'action de cette dernière.

A ce titre, l'interprétation administrative des dispositions fiscales, à savoir, l'une des actions les plus importantes de l'administration fiscale, ne fait pas l'objet d'un contrôle de légalité de la part du juge administratif, qui participe, de cette façon, de manière indirecte, au

كوسة فضيل، منازل عاتالتحصيلا لضر بيبيفيضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع المذكور، ص 60. 851

renforcement de la doctrine administrative fiscale et du pouvoir de l'administration fiscale, ainsi qu'à l'affaiblissement des pouvoirs législatif et judiciaire en matière fiscale, alors que le juge administratif est censé œuvrer contre de tels phénomènes.

Dans le cadre de cette étude, Monsieur *Kamel Fenniche*, l'ancien magistrat au sein du Conseil d'Etat et président de la deuxième chambre chargée du contentieux fiscal, a été interrogé sur le sujet et a confirmé la situation constatée, en indiquant la non existence, jusqu'à ce jour, de recours en excès de pouvoir relatif à des actes administratifs qui font partie de la doctrine administrative fiscale en Algérie, bien que ce recours soit possible pour les contribuables qui ont parfaitement, le droit d'attaquer les actes administratifs leur faisant grief.⁸⁵²

De même, la Direction centrale concernée au sein de la DGI, en l'occurrence, la direction du contentieux (EX DCX), a été aussi interrogée sur le sujet et a confirmé la situation constatée, en affirmant que le recours pour excès de pouvoir en matière fiscale en général est plutôt occasionnel et que l'administration fiscale centrale n'a pas, jusqu'à présent, eu affaire à un tel recours par rapport aux actes administratifs de sa doctrine administrative.

L'instauration du recours pour excès de pouvoir en matière fiscale est un long processus qui nécessite la levée de plusieurs obstacles, comme les conditions de recevabilité et la théorie du recours préalable, toutefois, une telle procédure demeure inévitable pour établir un contrôle juridictionnel sur la doctrine administrative fiscale, le pilotage de ce processus revient, bien entendu, au juge administratif à qui il incombe la charge de s'engager dans cette voie, afin d'ouvrir la brèche juridique et éclaircir le chemin à suivre dans le cadre de la consolidation de l'Etat de droit et l'affirmation de la sécurité juridique des contribuables.⁸⁵³

Dans les autres pays maghrébins, il existe également un blocage en matière de REP relatif à la doctrine administrative fiscale, cependant, la jurisprudence s'est déjà prononcé sur le sujet, ainsi, la jurisprudence tunisienne s'est déclaré, à de multiples reprises, incompétente ou a déclaré irrecevables les recours en excès de pouvoir dirigés contre la doctrine administrative, sur la base que celle-ci était interprétative, non réglementaire et une simple mesure d'ordre intérieur improductive d'effets de droit, même si une jurisprudence a déjà annulée une circulaire douanière considérée comme réglementaire et violant la loi.⁸⁵⁴

⁸⁵² Propos recueillis lors du Colloque international, Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable, Faculté de droit et de sciences politiques, Université Oran 2, le 20 et 21 Novembre 2016.

⁸⁵³ OualidGadhoul, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, P. 282.

⁸⁵⁴ Ibid. P. 283-284.

Conclusion de la seconde partie

La qualité de la sécurité juridique des contribuables par rapport à la doctrine administrative fiscale dépend des outils relatifs à celle-ci mis en place au sein du droit fiscal, à ce titre, l'adoption des instruments juridiques adéquats dans ce domaine est fondamentale et permet d'assurer un niveau satisfaisant de sécurité juridique en faveur des contribuables, ainsi, la doctrine de l'administration fiscale peut garantir la sécurité juridique des contribuables.

Dans le droit fiscal algérien la qualité de la sécurité juridique des contribuables relative à la doctrine administrative fiscale peut être qualifiée de critique, dans la mesure où en dépit de l'adoption de la garantie apportée par la procédure du rescrit fiscal, cette mesure demeure bien limitée et insuffisante en l'absence des autres outils appropriés, notamment, l'opposabilité et le contrôle juridictionnel de la doctrine de l'administration fiscale.

La mise en place de la sécurité juridique relative à la matière fiscale en général et à la doctrine administrative en particulier constitue un objectif juridique complexe, qui nécessite une longue durée et une attention constante, tant sur le plan juridique que pratique, aussi bien de la part du législateur, de la jurisprudence, de l'administration fiscale et des contribuables, un tel objectif reste au centre des préoccupations du droit fiscal contemporain.

Conclusion générale

La doctrine administrative fiscale constitue la manifestation d'une fonction indispensable à la norme fiscale, celle de l'interprétation et du commentaire qui permet la mise en œuvre de cette dernière par l'administration, une telle pratique administrative possède, contrairement aux autres sources du droit fiscal, un fort caractère pratique et bénéficie d'un haut degré de concrétisation, supérieur à celui de la loi, ainsi, ce phénomène incarne une véritable « norme administrative fiscale » forte sur le plan pratique mais faible sur le plan juridique.⁸⁵⁵

Le système fiscal ne peut être régi, de manière exclusive et complète, par la loi fiscale en raison des spécificités de la matière fiscale qui nécessite, sur tous les plans et de façon permanente, des adaptations et des ajustements, à ce titre, la doctrine administrative qui forme une source du droit fiscal exerce cette « respiration » de la loi fiscale, en intervenant très activement afin d'exprimer et de mettre en œuvre la norme fiscale.⁸⁵⁶

La doctrine administrative en général s'attache, de manière considérable, au système politique et à la pratique administrative qui représente l'environnement naturel dans lequel évolue celle-ci, à ce titre, le degré de centralisation du système administratif constitue un paramètre central dans ce domaine, et le modèle « jacobin » pratiqué en France et en Algérie, forme un milieu formidable et fertile pour la doctrine administrative en général, avec une marge de manœuvre et d'épanouissement assez considérable pour cette dernière.

Cette étude a tenté de mettre en lumière la doctrine de l'administration fiscale et les multiples sujets en rapport avec cette dernière au sein du droit fiscal, les différents aspects de l'étude, notamment, l'identification du concept et de la place de ce phénomène administratif singulier aident à la compréhension de celui-ci et exposent l'autorité administrative en matière fiscale, en mettant en avant la pratique de l'interprétation administrative des dispositions fiscales, tout en mettant en évidence les limites juridiques de ce phénomène administratif.

Après un long silence du législateur algérien, le nouveau Décret exécutif N° 21-252 qui offre la compétence de l'interprétation de la législation fiscale pour l'administration fiscale est une

⁸⁵⁵ Marc Pelletier, Les normes du droit fiscal, Thèse de Doctorat en droit, Université de Panthéon-Sorbonne Paris I, 2006, P. 220.

⁸⁵⁶ Gilles Bachelier, Le rescrit fiscal, Op.cit. P. 69.

importante avancée dans le domaine de la doctrine administrative fiscale, rompant avec une longue période d'ombre où celle-ci était ignorée en dépit de son importance.

Une telle situation de flou juridique qui entourait la doctrine administrative fiscale était dans le strict bénéfice de l'administration fiscale qui continuait à développer librement sa doctrine, à ce titre, l'intervention du législateur est salutaire dans l'intérêt du droit en général et du contribuable en particulier en attendant celle de la jurisprudence.

La problématique juridique principale posée par la doctrine administrative fiscale demeure, bien entendu, celle de la sécurité juridique des contribuables par rapport à cette dernière, si les outils prévus dans ce cadre permettent de remédier, de manière efficace, contre l'insécurité juridique relative aux risques inhérents à l'interprétation administrative de la norme fiscale, il faut noter que la situation au sein du droit fiscal algérien dans la matière est préoccupante en raison des insuffisances et des absences des outils dans le domaine.

A ce titre, le législateur algérien est appelé à intervenir sans délai afin de reconsidérer la sécurité juridique des contribuables par rapport à la doctrine de l'administration fiscale, et de rehausser le niveau de celle-ci à une échelle adéquate pour les contribuables et conforme aux standards de l'Etat de droit et aux exigences du droit fiscal contemporain, par ailleurs, l'intérêt d'une telle démarche ne se résume pas à la protection juridique des contribuables, mais implique aussi l'attractivité économique et fiscale du pays.

Après le nouveau Décret exécutif N° 21-252 qui reconnaît la compétence de l'interprétation de la législation fiscale pour l'administration fiscale, le droit fiscal algérien doit compléter ce processus juridique par l'introduction de l'opposabilité de la doctrine administrative pour les contribuables, ainsi que l'élargissement du champ d'application de la procédure du rescrit fiscal à l'ensemble des contribuables, par ailleurs, la jurisprudence fiscale algérienne est aussi attendue sur le sujet notamment en matière de recours pour excès de pouvoir.

En tant que principal instrument de sécurité juridique spécifique à la doctrine administrative fiscale, la garantie contre les changements d'interprétation administrative des textes fiscaux doit exister au sein du droit fiscal algérien, le contribuable devant avoir le droit de s'opposer à l'administration fiscale lorsque celle-ci ne respecte pas ses interprétations de la norme fiscale préalablement avancées, ainsi, le législateur algérien doit tenir compte de cette garantie pour rehausser le niveau de sécurité juridique des contribuables.

De même, la DGI est appelée à intégrer sa doctrine dans son processus de numérisation afin de constituer une plateforme numérique nationale de celle-ci, une telle plateforme qui regroupe l'ensemble des interprétations et des commentaires de la législation fiscale publiés par l'administration fiscale est un outil de consultation et de recherche plus que nécessaire, et permettra, à la fois, d'assurer une communication adéquate vers les contribuables et de constituer une base juridiquement opposable de la doctrine administrative.

Le système fiscal algérien est propice au développement de la doctrine administrative fiscale en raison de plusieurs facteurs qui avantagent celle-ci, à ce titre, on peut citer, notamment, le pouvoir important de l'administration fiscale, la faiblesse du Parlement en matière fiscale ainsi que l'instabilité juridique et l'inflation législative dans le domaine fiscal, ainsi, ce phénomène administratif bénéficie d'un environnement favorable qui lui permet de prospérer, en sa qualité d'expression de l'autorité administrative en matière fiscale.

Par ailleurs, d'autres facteurs avantageux pour la croissance de la doctrine administrative fiscale dans le système fiscal algérien existent, comme le développement de la fiscalité ordinaire qui nécessite un volume conséquent de mesures administratives en comparaison avec la fiscalité pétrolière, en raison de la largeur du champ d'application et de la multiplicité des domaines de ce type de fiscalité, ainsi, la fiscalité ordinaire va participer, grandement, à l'essor de ce phénomène administratif et accroître la masse de celui-ci.

La matière fiscale constitue un domaine en perpétuelle réforme en Algérie avec l'introduction de nouvelles dispositions fiscales à l'occasion de chaque loi de finances, notamment, afin de répondre aux problématiques des secteurs économiques et créer des incitations pour stimuler des activités économiques, toutefois, cette politique fiscale a entraîné une perte de lisibilité et de stabilité conséquente ce qui favorise la doctrine administrative fiscale.

Le caractère prolifique de la pratique de l'interprétation et du commentaire de la norme fiscale fait de celle-ci un acteur non négligeable dans l'évolution de l'instabilité juridique en matière fiscale, chaque intervention du législateur, en amont, produisant un nombre important, en aval, de mesures administratives fiscales pour interpréter et mettre en œuvre l'intervention,

sachant que le législateur algérien intervient, de manière importante, en matière fiscale (plus de 500 mesures fiscales dans les lois de finances durant la période 2001-2012).⁸⁵⁷

Le phénomène de la doctrine administrative fiscale indique la prise de force du pouvoir exécutif et administratif en matière fiscale, transgressant de plus en plus les limites de leurs compétences dans le domaine pour « braconner » dans les compétences du pouvoir législatif, le « pouvoir légitime » en matière fiscale sur la base du principe de la légalité de l'impôt qui se voit bien affaibli, entre autres, par le renforcement de ce phénomène.

La doctrine de l'administration fiscale doit « s'inscrire dans la perspective d'une réflexion, non seulement, sur l'élaboration et l'application de la loi fiscale mais, plus largement, sur l'évolution du droit, du rôle de l'administration et du fonctionnement des institutions ». ⁸⁵⁸

Dans cette perspective, le concept du droit mou ou *soft law* constitue un cadre juridique intéressant et prometteur pour l'étude académique de la doctrine de l'administration fiscale dans l'avenir, notamment, avec le développement de ce nouveau concept.

La doctrine de l'administration fiscale doit, également, être prise en compte comme un paramètre, à part entier, dans la conception et la mise en œuvre de la politique fiscale dans laquelle celle-ci joue un rôle important, dans l'objectif de contribuer à la réalisation des objectifs de développement et de bonne gouvernance en matière fiscale.

Dans le système fiscal algérien, la communication de la doctrine administrative fiscale aux contribuables forme une importante problématique, à ce titre, la DGI est appelée à remédier à cette situation en œuvrant pour l'amélioration de l'accès pour les contribuables aux mesures administratives fiscales, notamment, celles relatives aux lois de finances, par ailleurs, le poids de ce phénomène administratif fait que sa communication externe réduite peut nuire aux relations entre l'administration fiscale et les contribuables.

La doctrine classique appelle de ses vœux l'administration fiscale à changer ses pratiques relatives à la communication externe de sa doctrine, pour faire connaître celle-ci et publier l'essentiel des mesures administratives qu'elle prend, afin que les contribuables soient en position de connaître l'interprétation administrative des textes fiscaux, ainsi que le juge fiscal

⁸⁵⁷ Afif Abdelhamid, L'efficacité de la politique fiscale dans la réalisation du développement durable, Etude du cas de l'Algérie durant la période 2001-2012, Mémoire de Magister en sciences de gestion, Université de Sétif, 2014, P. 250.

⁸⁵⁸ Laurence Vapaille, La doctrine administrative fiscale, Op.cit. P. 436.

qui doit avoir la possibilité de consulter l'interprétation administrative de la norme fiscale et d'être au courant de la position de l'administration fiscale par rapport à tout sujet.⁸⁵⁹

La problématique de la communication externe de la doctrine administrative fiscale handicape l'étude académique de ce phénomène administratif, à ce titre, ce problème n'a pas permis l'analyse, dans cette étude, de plusieurs points significatifs et potentiels sur le plan juridique, comme les dérogations fiscales, la rétroactivité de la loi fiscale, les problèmes de contradiction entre les mesures administratives fiscales, les problèmes d'interprétation administrative en matière de conventions fiscales internationales ...

En raison de son poids substantiel dans le système fiscal algérien et sa fonction relationnelle, la doctrine administrative fiscale tient une place significative dans les relations entre les contribuables et l'administration fiscale et constitue un vecteur dynamique et sous-utilisé pour améliorer ces relations, traditionnellement conflictuelles, notamment, à travers la promotion du dialogue fiscal entre les deux parties, le renforcement du civisme fiscal, la modernisation de l'administration fiscale, le perfectionnement des procédures fiscales⁸⁶⁰

Enfin, l'avenir de la doctrine administrative fiscale en Algérie peut être organisé avec le concours de certaines structures administratives, comme la direction des politiques fiscales qui fait partie de la direction générale de la prévision et des politiques au sein du ministère chargé des finances, qui est chargée notamment de proposer une stratégie fiscale visant à moderniser et à simplifier le système fiscal, de veiller à la cohérence des instruments fiscaux et parafiscaux ainsi que de suivre et d'évaluer les politiques fiscales.⁸⁶¹

D'autres organismes nationaux peuvent, aussi, contribuer dans ce domaine, comme le conseil national de la fiscalité qui constitue un organe consultatif créé auprès du ministère chargé des finances et composé de représentants d'associations professionnelles, d'agents économiques, d'experts, d'universitaires et de représentants de l'administration, qui est chargé d'évaluer le régime fiscal sur la base du développement économique national, de proposer des mesures fiscales permettant d'accompagner et de soutenir le développement économique et d'émettre des avis sur toutes les questions d'ordre fiscal qui lui sont soumises.⁸⁶²

باهي هشام، سلطة القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة تورقنة، 2021، ص. 214⁸⁵⁹

⁸⁶⁰ Abdelmadjid Yanat, Un état actuel des relations administration fiscale-contribuables, Op.cit. P. 29.

⁸⁶¹ Article 5, Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021, Op.cit.

⁸⁶² Articles 2, 3, 7 et 11, Décret exécutif N° 12-430 du 22/12/2012 fixant la composition, l'organisation et le fonctionnement du conseil national de la fiscalité, Journal Officiel N° 70 du 13/12/2012.

Cette étude possède le privilège de constituer la première étude qui se consacre, de manière spécifique, à la doctrine administrative fiscale en Algérie, ce sujet étant traité rarement ou sommairement par la doctrine classique malgré son importance, à ce titre, les insuffisances potentielles de cette étude doivent faire l'objet d'indulgence en raison des problèmes que rencontrent les études pionnières en général, notamment, le manque de littérature doctrinale, comme en témoigne la rareté des ouvrages spécialisés sur le sujet.

Bibliographie

I. باللغة العربية :

1. الكتب :

رشيد خلوفي و جمال سايس، إجتهدات أساسية في القضاء الإداري، منشورات كليك، الجزائر، 2015.

رضا خلاصي، شذرات النظرية الجبائية، دار هومه، الجزائر، 2014.

سايس جمال، المنازعات الضريبية في الاجتهاد القضائي الجزائري، منشورات كليك، الطبعة الثانية، 2018.

كوسة فضيل، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء إجتهدات مجلس الدولة، دار هومه، الجزائر، 2011.

2. الأطروحات :

باهي هشام، سلطة القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، أطروحة دكتوراه في الحقوق، جامعة ورقلة، 2021.

II. En langue française :

1. Ouvrages :

A. Ouvrages généraux :

- **André Barilari et Robert Drapé**, Lexique fiscal, Dalloz, Paris, 2^{ème} édition, 1992.
- **Aurélien Baudu**, Droit des procédures fiscales, Gualino, Paris, 2014.
- **Aurélien Baudu**, Mémentos LMD, Droit fiscal 2015-2016, 4^{ème} édition, Gualino, Paris, 2015.
- **Bernard Castagnède**, La politique fiscale, Presses Universitaires de France, Paris, 2008.
- **Bernard Hatoux**, Droits du contribuable, Etats des lieux et perspectives, Economica, Paris, 2002.
- **Centre Universitaire de Recherches Administratives et Politiques**, La doctrine juridique, Presses Universitaires de France, Paris, 1993.

- **Collectif**, Fraude et évasion fiscale : état des lieux et moyens de lutte, Joly éditions, Paris, 2014.
- **Conseil d'Etat (France)**, Le rescrit, sécuriser les initiatives et les projets, Etude, La documentation française, Paris, 2013.
- **Conseil d'Etat**, Guide de légistique, 3ème édition, La documentation française, Paris, 2017.
- **Conseil d'Etat**, Le droit souple, La documentation française, Paris, 2013.
- **Franck Waserman**, Les finances publiques, La documentation française, Paris, 2018.
- **Geneviève Koubi**, Les circulaires administratives, Economica, Paris, 2003.
- **Georges Vedel et Pierre Delvolvé**, Droit administratif, Presses universitaires de France, Paris, 1996.
- **Henri Fayol**, Administration industrielle et générale, Dunod, Paris, 2ème édition, 1999.
- **Jacques Buisson**, La sécurité fiscale, L'harmattan, 2011.
- **Jacques Chevallier**, L'État de droit, 5ème édition, Montchrestien, Paris, 2010.
- **Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou**, Droit fiscal général, Dalloz, Paris, 9ème édition, 2013.
- **Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou**, Procédures fiscales, 7ème édition, Dalloz, Paris, 2014.
- **Jacques Malherbe**, Droit fiscal international, Larcier, Bruxelles, 1994.
- **Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault**, Droit fiscal général, Litec, Paris, 2ème édition, 2011.
- **Manuel Delamarre**, L'administration et les institutions administratives, La Documentation française, Paris, 2013.
- **Maximilien Messi**, Nul n'est censé ignorer la loi fiscale, La recherche de la règle applicable, Tome 1, L'Harmattan, 2007.
- **Mélanges Paul Amselek**, Bruylant, Bruxelles, 2005.

- **Merkouche El Hadi**, La répartition des compétences entre la loi et le règlement en matière fiscale, Le cas des impôts directs en Algérie, Editions Houma, Alger, 2011.
- **Michel Bouvier**, Introduction au droit fiscal et à la théorie de l'impôt, 14^{ème} édition, LGDJ, Paris, 2020.
- **Michel Bouvier**, Introduction au droit fiscal général, 6^{ème} édition, LGDJ, Paris, 2004.
- **Mikaël Benillouche, Anne-Laure Chavrier, Sophie Corioland et Manuel Delamarre**, Leçons d'Introduction au droit, Ellipses, Paris, 2016.
- **Organisation de coopération et de développement économiques**, L'administration fiscale dans les pays de l'OCDE et dans certains pays hors OCDE, Etude, 2007.
- **Organisation de coopération et de développement économiques**, Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales, Editions OCDE, Paris, 2010.
- **Patrick Serlooten**, Droit fiscal des affaires, Dalloz, Paris, 13^{ème} édition, 2014.
- **SlimBesbes**, Le principe de la légalité de l'impôt en droit tunisien, L'Harmattan, Paris, 2011.
- **Vanessa Barbe**, L'essentiel de l'introduction au système fiscal français, 3^{ème} édition, Gualino, Paris, 2015.

B. Ouvrages spéciaux :

- **Julien Guez**, L'interprétation en droit fiscal, L.G.D.J, Paris, 2007.
- **Laurence Vapaille**, La doctrine administrative fiscale, L'harmattan, 1999.
- **OualidGadhoun**, La doctrine administrative fiscale en Tunisie, L'harmattan, Paris, 2007.
- **Philippe Marchessou**, L'interprétation des textes fiscaux, Economica, Paris, 1980.
- **WafaTamzini**, Recherches sur la doctrine de l'administration, L'harmattan, Paris, 2013.

2. Thèses et mémoires :

A. Thèses :

- **Arnaud Bertrand**, La rétroactivité en droit fiscal, Thèse de doctorat en Droit public, Université Paris 2 Panthéon-Assas, 1999.
- **Bachir YellesChaouche**, Recherches sur les mesures d'ordre intérieur, Thèse de Doctorat de troisième cycle, Université de Strasbourg, 1981.
- **Céline Wrazen**, Fiscalité et réciprocité, Vers une mutation des relations entre l'Administration fiscale et le contribuable, Thèse de Doctorat, Université Jean Moulin Lyon 3, 2011.
- **Gilles Dedeurwaerder**, Théorie des finalités de l'interprétation et droit fiscal, Thèse de doctorat en Droit fiscal, Université Panthéon-Assas (Paris II), 2008.
- **Marc Pelletier**, Les normes du droit fiscal, Thèse de Doctorat en droit, Université de Panthéon-Sorbonne Paris I, 2006.
- **Philippe Thevenin**, Le pouvoir réglementaire en matière fiscale, Thèse de Doctorat en droit, Université de Bordeaux, 1975.

B. Mémoires :

- **Aff Abdelhamid**, L'efficacité de la politique fiscale dans la réalisation du développement durable, Etude du cas de l'Algérie durant la période 2001-2012, Mémoire de Magister en sciences de gestion, Université de Sétif, 2014.
- **MeknassiLahouari**, L'application de la loi fiscale dans le temps, Mémoire de Magister en droit, Université Oran 2, 2016.
- **Aimene Fatima et TighedineOuiza**, Les procédures de dédouanement à l'importation, Mémoire de Master en finances et commerce international, Université de TiziOuzou, 2019.
- **Atroun Farah Yasmine et KerkadeneCyria**, Audit fiscal, Cadre conceptuel et démarche pratique, Mémoire de Master en Sciences de Gestion, Université de Bejaia, 2021.
- **MariemDhouib**, La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien, Maitrise en sciences comptables, Ecole supérieure de commerce de Sfax, 2004.

3. Articles de revues :

- **André Barilari**, Le consentement à l'impôt, fragile mais indispensable aporie, Revue Regards croisés sur l'économie, N° 01, 2007.
- **Anne-Laure Cassard-Valembois**, L'exigence de sécurité juridique et l'ordre juridique français, Revue Titre VII, N° 5, 2020.
- **Ariane Périn-Dureau**, Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal, Revue Titre VII, N° 5, 2020.
- **Bachir Yelles Chaouche**, La gouvernance fiscale, le statut du contribuable face au pouvoir fiscal, Revue Droit, société et pouvoir, N° 03, 2014.
- **Bachir Yelles Chaouche**, L'autorité juridique des circulaires, instructions de service et autres mesures à caractère fiscal, Les Annales de la Faculté de Droit et des Sciences Politiques de l'Université Oran 2, Numéro spécial, 2018.
- **Bernard Plagnet**, Existe-t-il vraiment une doctrine de l'administration fiscale ?, Revue de droit fiscal, N° 24, 2006.
- **Brahim Chahed**, Le rescrit fiscal, levier d'investissement ?, Le quotidien d'Oran, 27/04/2017.
- **Chiha Khemici**, La fiscalité comme levier de développement économique dans les pays en développement, Cas de l'Algérie, Revue algérienne de la mondialisation et des politiques économiques, N° 03, 2012.
- **Christophe de la Mardière**, La faiblesse financière du parlement sous la Ve République, Revue Droits, N° 44, 2006.
- **Christopher Charles**, L'évolution de la Charte du contribuable vérifié, Bulletin fiscal Francis Lefebvre, N° 03, 2005.
- **Fabien Grech**, Le principe de sécurité juridique dans l'ordre constitutionnel français, Revue française de droit constitutionnel, N° 102, 2015.
- **François Barque**, La doctrine fiscale, la sécurité juridique et le principe de légalité, Revue des droits et libertés fondamentaux, N° 20, 2013.
- **Frédéric Rolland**, L'interprétation juridique administrative et la théorie réaliste de l'interprétation, Revue juridique de l'Ouest, 2003-4.

- **Geneviève Koubi**, Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français, Hommage à Roger-Gabriel Nlep, 2004.
- **Gilbert Bibollet**, Le rescrit fiscal : un dispositif reconnu, victime de son succès ?, Revue Gestion & Finances Publiques, N° 05, 2017.
- **Gilles Bachelier**, Le rescrit fiscal, Revue française de finances publiques, N° 130, 2015.
- **Hugues Rabault**, L'opposabilité de la doctrine administrative en droit fiscal, la constitutionnalité de l'article L. 80 A du LPF, Les Petites Affiches, N° 120, 2012.
- **Ismail Haddar**, La légalité fiscale en Tunisie, une solution critiquable, Revue de contentieux des affaires, N° 18, 2016.
- **Jocelyn Pierre**, Mettre en ligne du droit : l'expérience BOFIP-Impôts, des réponses informatiques à des questions juridiques, Revue générale du droit on line, N° 10887, 2013.
- **Kessaissia Aissa**, Le rescrit fiscal en droit algérien, Revue Algérienne des Sciences Juridiques et Politiques, N° 03, 2017.
- **Landry Simo**, Recours pour excès de pouvoir et option pour la constitution d'un groupe intégré, Revue Les petites Affiches, 2020, N° 151b4.
- **Markus Gabel**, La fiscalité, le long chemin vers la concorde, Revue Problèmes économiques, N° 09, 2016.
- **Martin Nadeau**, Perspectives pour un principe de sécurité juridique en droit canadien, les pistes du droit européen, Revue de Droit de l'Université de Sherbrooke, N° 10, 2009.
- **Mattias Guyumor & Pierre Collin**, Doctrine administrative, étanchéité avec la loi fiscale, AJDA, N° 12, 2000.
- **Mehdi Djouhri**, L'application du principe de confiance légitime en droit interne, Les Annales de la Faculté de Droit et des Sciences Politiques de l'Université Oran 2, Numéro spécial, 2016.
- **Michel Bouvier**, Le consentement de l'impôt, les mutations du citoyen-contribuable, Cahiers français, Fiscalité, l'affaire des citoyens, N° 405, 2018.

- **Mourad Nabil Abdessemed**, Le rescrit fiscal et l'apport de la doctrine administrative dans la relation contribuable-usager, Les Annales de la Faculté de Droit et des Sciences Politiques de l'Université Oran 2, Numéro spécial, 2016.
- **Nassima Yelles Chaouche**, Le développement par l'OCDE d'un droit fiscal international de type soft law, Revue européenne et internationale de droit fiscal, N° 02, 2019.
- **Neslihan Karataş Durmuş**, La fonction économique de l'impôt, Law & Justice Review, N° 13, 2016.
- **Noureddine Bensouda**, Les vrais enjeux de la sécurité fiscale, L'Economiste, N° 4731, 2016.
- **Olivier Fouquet**, Le Conseil constitutionnel et le principe d'égalité devant l'impôt, Nouveau cahiers du Conseil Constitutionnel, N° 33, 2011.
- **Pascal Combeau**, Un oubli dans la réforme, l'invocabilité des circulaires et instructions administratives, AJDA, 2000.
- **Patrick Dibout**, L'illégalité des instructions et circulaires fiscales, L'administration et le contribuable, Droit Fiscal, N° 18, 1991.
- **Pierre Tifine**, Droit administratif français, Partie 4, Revue générale du droit on line, N° 40340, 2019.
- **Pierre Tifine**, Les recours contre les circulaires, Revue générale du droit on line, N° 477, 2012.
- **Sarah Benmouhamed**, La nature juridique du rescrit fiscal, Revue sciences humaines et sociales, N° 45, 2016.
- **Sawadogo Elvis Flavien**, L'opposabilité de la doctrine fiscale et le droit communautaire UEMOA, Revue Afrilex, Janvier 2020.
- **Slim Besbes**, L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, La revue comptable et financière, N° 83, 2009.
- Une protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative, L'Economiste, N° 391, 1998.

- **Valérie Vernerot**, Entre essentialisme et existentialisme de la théorie des sources, les sources non formelles du droit fiscal, Archives de philosophie du droit, N° 46, 2002.
- **Xavier Yacono**, La Régence d'Alger en 1830 d'après l'enquête des commissions de 1833-1834, Revue des mondes musulmans et de la Méditerranée, N° 1, 1966.
- **Yanat Abdelmadjid**, Un état actuel des relations administration fiscale-contribuables, Les Annales de l'université d'Alger 1, N° 29, Tome II, 2016.
- **Yann Aguila, Yves Rutschmann et Pierre-Marie Roch**, Rescrit fiscal, ouverture d'un recours, Les Échos Business, 19/12/2016.

4. Cours et colloques :

- **Bachir Yelles Chaouche**, Introduction au droit fiscal, Cours de droit public économique, Université Oran 2, Faculté de droit et des sciences politiques, 2018.
- **Colloque international**, Les relations entre l'administration fiscale et le contribuable, Faculté de droit et de sciences politiques, Université Oran 2, le 20 et 21 Novembre 2016.
- **Martin Collet**, Cours de droit fiscal, Université Paris-Panthéon-Assas, 2012.

5. Documents et rapports :

A. Algérie :

- **Direction générale des impôts**, Assises nationales sur la réforme fiscale, Rapport, 2020.
- **Direction générale des impôts**, Charte du contribuable vérifié, 2010.
- **Direction générale des impôts**, Charte du contribuable, 2009.
- **Direction générale des impôts**, Charte du contribuable, 2016.
- **Direction générale des impôts**, Guide de déontologie des fonctionnaires de la DGI, 2009.
- **Direction générale des impôts**, La direction des grandes entreprises, La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 27, 2006.
- **Direction générale des impôts**, La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 49, 2011.

- **Direction générale des impôts**, Le rescrit fiscal, Un instrument pour améliorer la sécurité juridique des entreprises, La lettre de la DGI, Bulletin d'information de la direction générale des impôts, N° 63, 2012.

B. Autres :

- **Association internationale des hautes juridictions administrative**, Le contrôle des actes administratifs par le Conseil d'Etat et les tribunaux administratifs en Algérie, Rapport, 2019.

- **Bruno Deffains et Catherine Kessedjian (France)**, Index de la sécurité juridique, Rapport, 2015.

- **Centre de Rencontres et d'Études des Dirigeants des Administrations fiscales**, Guide pour l'élaboration d'une charte du contribuable, 2008.

- **Conseil d'Etat (France)**, Le juge administratif et l'impôt, Dossier thématique, 2019.

- **Conseil des Impôts (France)**, Les relations entre les contribuables et l'administration fiscale, Rapport, 2002.

- **Conseil d'Etat (France)**, Sécurité juridique et complexité du droit, Rapport, La documentation française, Paris, 2006.

- **Cour des comptes (France)**, Les relations de l'administration fiscale avec les particuliers et les entreprises, Rapport, La documentation française, Paris, 2012.

- **Direction générale des Finances publiques (France)**, Rapport d'activité, 2021.

- **Institut de l'entreprise (France)**, Propositions pour une réforme de la gouvernance fiscale, Rapport, 2005.

- **Le Club des juristes (France)**, Sécurité juridique et initiative économique, Rapport, mare & martin, Paris, 2015.

- **Ministère de l'économie et des finances (Maroc)**, Guide du ministère de l'économie et des finances, 2010.

- **Olivier Fouquet (France)**, Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Rapport, 2008.

- **Sénat (France)**, La fusion de la direction générale des impôts et de la direction générale de la comptabilité publique, une réforme payée à son juste prix ? Rapport d'information, N° 60, 2011.
- **Sénat (France)**, Portée juridique des réponses aux questions écrites des parlementaires, Question écrite N°00441, 11ème législature, 1997, Journal Officiel du Sénat du 28/08/1997.
- **Sénat (France)**, Publication de rescrits, Question écrite N° 10678, 15ème législature, 2019, Journal Officiel du Sénat du 03/10/2019.

6. Textes juridiques :

A. Algérie :

- Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire, Journal Officiel N° 82 du 30/12/2020.
- Loi organique N° 16-12 du 25/08/2016 fixant l'organisation et le fonctionnement de l'assemblée populaire nationale et du conseil de la nation, Journal Officiel N° 50 du 28/08/2016.
- Loi organique N° 18-15 du 02/09/2018 relative aux lois de finances, Journal Officiel N° 53 du 02/09/2018.
- Code des procédures fiscales, Algérie.
- Code de procédure civile et administrative, Algérie.
- Code des impôts directs et taxes assimilées, Algérie.
- Ordonnance N° 06-03 portant statut général de la fonction publique, Journal Officiel N° 46 du 16/07/2006.
- Loi N° 62-157 du 31/12/1962 tendant à la reconduction jusqu'à nouvel ordre de la législation en vigueur au 31 Décembre 1962, Journal Officiel N° 02 du 11/01/1963.
- Décret présidentiel N° 88-131 du 04/07/1988 organisant les rapports entre l'administration et les administrés, Journal Officiel N° 27 du 06/07/1988.
- Décret exécutif N° 95-54 du 15/02/1995 fixant les attributions du ministre des finances, Journal Officiel N° 15 du 19/03/1995.

- Décret exécutif N° 98-230 du 13/07/1998 fixant les attributions et l'organisation de l'inspection générale des services fiscaux, Journal Officiel N° 51 du 15/07/1998.
- Décret exécutif N° 06-327 du 18/09/2006 fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale, Journal Officiel N° 59, 24/09/2006.
- Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, Journal Officiel N° 75 du 02/12/2007.
- Décret exécutif N° 12-334 du 08/09/2012 relatif au rescrit fiscal, Journal Officiel N° 50 du 12/09/2012.
- Décret exécutif N° 12-430 du 22/12/2012 fixant la composition, l'organisation et le fonctionnement du conseil national de la fiscalité, Journal Officiel N° 70 du 13/12/2012.
- Décret exécutif N° 17-90 du 20/02/2017 portant organisation et attributions de l'administration centrale de la direction générale des douanes, Journal Officiel N° 13 du 26/02/2017.
- Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances, Journal Officiel N° 47 du 15/06/2021.
- Arrêté interministériel du 21/02/2009, fixant l'organisation et les attributions des services extérieurs de l'administration fiscale, Journal Officiel N° 20 du 29/03/2009.
- Arrêté du ministre des finances du 24/12/2017 fixant le minimum du chiffre d'affaires des sociétés relevant de la compétence de la DGE, Journal officiel N° 77 du 31/12/2017.

B. Autres :

- Constitution de la République française.
- Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.
- Code des droits et procédures fiscaux, Tunisie.
- Code des relations entre le public et l'administration, France.
- Code général des impôts, Maroc, 2020.
- Livre des procédures fiscales, France.

- Loi N° 2012-1 du 16/05/2012 portant loi de finances complémentaire pour l'année 2012 (Tunisie).
- Décret N° 91-556 du 23/04/1991 portant organisation du ministère des finances (Tunisie).
- Décret N° 2008-310 du 03/04/2008 relatif à la direction générale des finances publiques (France).
- Décret N° 2-07-995 du 23/10/2008 relatif aux attributions et à l'organisation du ministère de l'économie et des finances (Maroc).

7. Textes administratifs :

A. Algérie :

- Direction générale des impôts, Circulaire N° 02/MF/MDB/DGI/DLF/LFC/2001.
- Direction générale des impôts, Circulaire N° 04/MF/DGI/DLRF/LFC08.
- Direction générale des impôts, Décision N° 295 du 11/04/2013 du Directeur général des impôts portant création et composition du collège de second examen de rescrit fiscal.
- Direction générale des impôts, Instruction générale N° 01 du 07/06/2012 sur le Référentiel Qualité de Service.
- Direction générale des impôts, Instruction N° 01 du 11/04/2013 relative à la procédure du rescrit fiscal.

B. France :

- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à la notion d'établissement stable réservé aux contribuables résidents d'un État lié à la France par une convention fiscale internationale, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à la qualification fiscale de l'activité professionnelle au regard de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit au profit d'organismes recevant des dons, 2012.

- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à la portée véritable d'une opération, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à la valeur d'une entreprise, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable pour la détermination du résultat de certaines structures internationales et pour la définition du régime de certaines indemnités d'expatriation, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Recours pour excès de pouvoir en matière fiscale, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Actes susceptibles d'être déférés au juge de l'excès de pouvoir, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Cas d'ouverture du recours pour excès de pouvoir, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Règles de procédure applicables au recours pour excès de pouvoir, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Effets et exécution des décisions du juge, 2012.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Procédure simplifiée pour les petites et moyennes entreprises, 2014.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit applicable en matière de crédit d'impôt recherche aux demandes d'appréciation présentées par les entreprises auprès du ministre chargé de la recherche ou d'un organisme chargé de soutenir l'innovation, 2016.

- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit applicable en matière de crédit d'impôt recherche aux demandes d'appréciation présentées par les entreprises auprès de l'administration fiscale, 2017.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord unilatéral, 2017.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garanties offertes par le second examen, 2018.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrits spécifiques avec accord implicite en cas d'absence de réponse de l'administration dans un délai encadré, 2018.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit relatif à certains régimes d'amortissements exceptionnels ou à l'exonération d'impôt sur les bénéficiaires en faveur des entreprises nouvelles ou implantées en zone franche urbaine, 2018.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrits relatifs aux jeunes entreprises innovantes ou aux jeunes entreprises universitaires et aux pôles de compétitivité, 2018.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure d'accord préalable en matière de prix de transfert - Accord bilatéral, 2018.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Rescrit concernant la non-application des dispositions du III de l'article 210-0 A du code général des impôts à une opération de fusion, de scission ou d'apport partiel d'actif, 2019.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie contre les changements d'interprétation d'un texte fiscal, 2020.
- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, 2020.

- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, 2020.

- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée, 2020.

- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal, 2020.

- Direction générale des Finances publiques, Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts, Procédure de rescrit général, prise de position formelle sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal, 2020.

8. Jurisprudence :

A. Algérie :

- CS, Arrêt du 23/02/1985, N° 39681.

- CS, Arrêt du 14/05/1995, Association nationale des exploitants de salles de cinéma contre instruction ministérielle, N° 135946.

- CE, Arrêt du 17/06/2003, N° 09787.

- CE, Arrêt du 17/05/2005, N° 017487.

B. France :

- CE, Arrêt du 07/02/1936, Jamart, N° 43321.

- CE, Arrêt du 17/02/1950, Dame Lamotte, N° 86949.

- CE, Arrêt du 17/04/1953, N° 24044.

- CE, Arrêt du 29/01/1954, Institution Notre Dame du Kreisker, N° 07134.

- CE, Arrêt du 31/10/1975, N°97234.

- CE, Arrêt du 09/04/1976, N° 99434.
- CE, Décision du 07/01/1977, N° 96362.
- CE, Décision du 07/01/1977, N° 96362.
- CC, Décision du 14/05/1980 N° 80-113 L.
- CE, Décision du 03/04/1981, N° 14276 ter.
- CE, Décision du 22/01/1982, N° 17856.
- CE, Décision du 30/06/1982, N° 33818.
- CE, Décision du 06/07/1983, N° 31863.
- CE, Arrêt du 29/07/1983, N° 31761.
- CE, Arrêt du 16/10/1985, N° 46701.
- CC, Décision du 29/12/1986, N° 86-223.
- CE, Arrêt du 10/02/1988, N° 57602 et N° 58926.
- CE, Arrêt du 27/02/1989, SCI La Résidence du Bocage, N° 57066.
- CE, Arrêt du 27/02/1989, N° 57066.
- CE, Arrêt du 04/05/1990, Association Freudienne, N° 55124 et 55137.
- CE, Arrêt du 08/08/1990, CCI Dunkerque, N° 68387.
- CE, Décision du 15/05/1992, N° 71854.
- CE, Décisions du 28/11/1997, N° 125920 et 165287.
- CE, Décision du 08/09/1999, N° 161330.
- CE, Décision du 09/02/2000, N° 185589.
- CE, Arrêt du 08/12/2000, Syndicat Sud-PTT-Pays de Savoie, N° 209287.
- CE, Arrêt du 03/07/2002, N° 214393.
- CE, Arrêt du 18/12/2002, Mme Duvignères, N° 233618.

- CE, Arrêt du 19/02/2003, N° 235697.
- CE, Arrêt du 28/05/2003, N°242119.
- CE, Arrêt du 28/11/2003, N° 246501.
- CE, Arrêt du 04/02/2004, N° 248647.
- CE, Décision du 29/12/2004, N° 255831.
- CE, Décision du 18/05/2005, N° 264718.
- CE, Arrêt du 16/12/2005, N° 272618.
- CE, Arrêt du 06/03/2006, N° 262982.
- CE, Arrêt du 24/03/2006, Société KPMG, N° 288460.
- CE, Décision du 31/03/2006, N° 265953.
- CE, Arrêt du 02/06/2006, N° 275416.
- CE, Arrêt du 26/07/2006, N° 284930.
- CE, Décision du 02/10/2006, N° 270954.
- CE, Décision du 09/07/2007, N° 288720.
- CE, Arrêt du 26/11/2007, N° 300828.
- CE, Décision du 26/03/2008, N° 278858.
- CE, Arrêt du 26/03/2008, N° 278858.
- CAA Paris, Décision du 25/03/2010, N° 08PA03658.
- CE, Décision du 29/10/2010, N° 339200.
- CE, Arrêt du 30/03/2011, Mezelle, N° 315066.
- CE, Arrêt du 04/04/2012, N° 326760.
- CE, Ordonnance du 21/05/2012 N° 359234.
- CAA Nancy, Arrêt du 31/05/2012, N° 11NC00159.

- CE, Arrêt du 27/02/2013, N° 357537.
- CE, Avis du 08/03/2013, Monzani, N° 353782.
- CE, Arrêt du 19/02/2014, N° 358719.
- CE, Arrêt du 23/06/2014, N° 355801.
- CE, Arrêt du 14/10/2015, N° 387249.
- CE, Arrêt du 12/11/2015, N° 390265.
- CE, Arrêt du 08/06/2016, N° 383259.
- CE, Arrêt du 20/10/2016, N° 397537.
- TA Grenoble, Arrêt du 14/11/2016, N° 1403397.
- CE, Arrêt du 02/12/2016, Société Export Press, N° 387613.
- TA Lyon, Arrêt du 21/03/2017, N° 1405462.
- CE, Arrêt du 17/05/2017, N° 404270.
- CE, Arrêt du 29/05/2017, N° 405083.
- CE, Arrêt du 14/06/2017, N°400855.
- TA Toulouse, Arrêt du 09/07/2018, N° 1700711.
- CE, Arrêt du 09/11/2020, N° 440527.
- CAA Versailles, Arrêt du 09/05/2023, Fondation Max Grundig-Stiftung, N° 20VE02126.
- TC, Arrêt du 15/05/2023, N° C4270.

9. Sources internet :

- **Conseil d'État**, Assemblée, 17 février 1995, Hardouin et Marie, 2019, Disponible sur : <https://www.conseil-etat.fr/decisions-de-justice/jurisprudence/les-grandes-decisions-depuis-1873/conseil-d-etat-assemblee-17-fevrier-1995-hardouin-et-marie>.

- **Daphnée Sétondji**, Renforcer la sécurité fiscale pour contribuer au développement des PME africaines, 2015, Disponible sur :<https://www.lafriqueidesidees.org/renforcer-la-securite-fiscale-pour-contribuer-au-developpement-des-pme-africaines/>.
- **Délégation interministérielle à l'encadrement supérieur de l'État (France)**, Direction de la législation fiscale, 2020, Disponible sur :<https://www.diese.gouv.fr/directeur-de-la-legislation-fiscale>.
- **Direction de l'information légale et administrative (France)**, Qu'est-ce que le principe de légalité, 2022, Disponible sur :<https://www.vie-publique.fr/fiches/20272-quest-ce-que-le-principe-de-legalite>.
- **Jean-Sébastien Pilzner**, Ouverture au contribuable d'un recours contre les rescrits, 2016, Disponible sur :<https://cabinet-jsp.com/ouverture-au-contribuable-dun-recours-contre-les-rescrits-fiscaux/>.
- **Ministère de l'Economie (France)**, BOFiP-Impôts, la documentation fiscale en ligne, 2017, Disponible sur : <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/bofip-impots-documentation-fiscale-en-ligne>.
- **Patrick Michaud**, Apport avec soulte abusive, La doctrine administrative confirmée par le Conseil d'État, 2020, Disponible sur :<https://www.etudes-fiscales-internationales.com/archives/category/abus-de-droit/index-1.html/>.
- **Samir Hadj Ali**, Loi de finances 2012 : Le rescrit fiscal, 2012, Disponible sur : <https://hap.dz/2012/01/20/loi-de-finances-2012-le-rescrit-fiscal/>.

Table des matières

Principales abréviations

Sommaire

Introduction	1
Première Partie : La doctrine administrative fiscale, porte-voix de l'autorité administrative en matière fiscale	13
Titre 1 : Le concept original de la doctrine administrative fiscale	15
Chapitre 1 : L'identification de la doctrine administrative fiscale	16
Section 1 : Les formes principales de la doctrine administrative fiscale	16
Sous-section 1 : La détermination des mesures administratives fiscales	17
Sous-section 2 : La distinction des mesures administratives fiscales	26
Section 2 : Les formes secondaires de la doctrine administrative fiscale	35
Sous-section 1 : Les réponses ministérielles	35
Sous-section 2 : Les prises de positions individuelles	41
Chapitre 2 : La provenance de la doctrine administrative fiscale	47
Section 1 : L'administration fiscale centrale	47
Sous-section 1 : La direction de la législation et de la réglementation fiscales	48
Sous-section 2 : Les autres directions centrales de l'administration fiscale	52
Section 2 : Le ministère des finances	59
Sous-section 1 : Le ministre chargé des finances	59
Sous-section 2 : Les autres structures centrales du ministère des finances	63
Titre 2 : La place paradoxale de la doctrine administrative fiscale	68

Chapitre 1 : Le rôle important de la doctrine administrative fiscale	69
Section 1 : La fonction interprétative de la doctrine administrative fiscale	69
Sous-section 1 : Dans le droit	70
Sous-section 2 : Dans la pratique	78
Section 2 : La fonction relationnelle de la doctrine administrative fiscale	85
Sous-section 1 : En matière de communication	85
Sous-section 2 : En matière de dialogue fiscal	92
Chapitre 2 : La problématique juridique de la doctrine administrative fiscale	98
Section 1 : Le statut juridique de la doctrine administrative fiscale	99
Sous-section 1 : Par rapport à la valeur juridique	99
Sous-section 2 : Par rapport au caractère non contraignant	107
Section 2 : Le risque juridique relatif à la doctrine administrative fiscale	116
Sous-section 1 : Par rapport au principe de la légalité de l'impôt	116
Sous-section 2 : Par rapport à la sécurité juridique des contribuables	123
Conclusion de la première partie	131
Seconde Partie : La doctrine administrative fiscale, garantie de sécurité juridique pour les contribuables	132
Titre 1 : Une sécurité juridique minimale, le rescrit fiscal	134
Chapitre 1 : Le cadre juridique de la procédure du rescrit fiscal	135
Section 1 : Les bases de la garantie apportée par le rescrit fiscal	135
Sous-section 1 : Le champ d'application de la garantie	136
Sous-section 2 : Les conditions d'application de la garantie	143
Section 2 : La mise en œuvre de la garantie apportée par le rescrit fiscal	149

Sous-section 1 : La demande initiale du rescrit fiscal	150
Sous-section 2 : Le second examen du rescrit fiscal	157
Chapitre 2 : Les perspectives de la procédure du rescrit fiscal	163
Section 1 : Le développement de la procédure du rescrit fiscal	163
Sous-section 1 : Les dispositifs complémentaires	164
Sous-section 2 : L'accord préalable en matière de prix de transfert	171
Section 2 : Les limites de la procédure du rescrit fiscal	178
Sous-section 1 : Par rapport au champ d'application	178
Sous-section 2 : Par rapport à l'usage par les contribuables	184
Titre 2 : Une sécurité juridique optimale, les outils spécifiques	190
Chapitre 1 : L'opposabilité de la doctrine administrative fiscale	191
Section 1 : La garantie juridique apportée par l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale	191
Sous-section 1 : La garantie apportée contre les changements d'interprétation des textes fiscaux contenus dans la doctrine publiée	192
Sous-section 2 : La garantie apportée par une prise de position formelle au profit d'un contribuable sur l'interprétation d'un texte fiscal	199
Section 2 : Les incertitudes relatives à l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale	206
Sous-section 1 : Par rapport au principe de la légalité de l'impôt	207
Sous-section 2 : Par rapport au législateur	213
Chapitre 2 : Le contrôle juridictionnel de la doctrine administrative fiscale	221
Section I : Le recours pour excès de pouvoir	222

Sous-section 1 : La procédure du recours pour excès de pouvoir	223
Sous-section 2 : Le recours pour excès de pouvoir relatif à la doctrine administrative fiscale	229
Section 2 : Les perspectives du recours pour excès de pouvoir	235
Sous-section 1 : Le recours pour excès de pouvoir relatif au rescrit fiscal	235
Sous-section 2 : Les limites du recours pour excès de pouvoir relatif à la doctrine administrative fiscale	241
Conclusion de la seconde partie	248
Conclusion générale	249
Bibliographie	254

« La doctrine administrative fiscale »

Résumé :

La doctrine administrative dite « fiscale » est un phénomène « juridico-administratif » qui forme l'une des caractéristiques les plus remarquables du droit fiscal, ce phénomène exprime l'autorité administrative en matière fiscale à travers son concept original et sa place paradoxale dans le droit et le système fiscal, notamment, au moyen de la pratique de l'interprétation et du commentaire administratif de la norme fiscale, néanmoins, la doctrine administrative fiscale peut menacer la sécurité juridiques des contribuables, à ce titre, des outils juridiques ont vu le jour au sein du droit fiscal afin d'assurer la protection juridique des contribuables par rapport à ce phénomène, comme la procédure du rescrit fiscal et l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale.

Mots clés : Droit fiscal ; Administration fiscale ; Doctrine administrative ; Interprétation juridique, Sécurité juridique, Rescrit fiscal.

« The administrative tax doctrine »

Abstract :

The so-called "tax" administrative doctrine is a "legal-administrative" phenomenon which is one of the most remarkable features of tax law, this phenomenon expresses the administrative authority in tax matters through its original concept and its paradoxical place in tax law and the tax system, in particular, by the practice of interpreting and commenting on tax legislation, nevertheless, administrative tax doctrine can threaten the legal security of taxpayers, for this reason, legal tools have been developed within tax law to ensure the legal protection of taxpayers against this phenomenon, such as the tax ruling and the enforceability of administrative tax doctrine.

Key words : Tax law ; Tax administration ; administrative doctrine ; Legal interpretation ; Legal security ; Tax ruling.

" فقه الإدارة الجبائية "

الملخص :

ما يعرف بفقه الإدارة الجبائية هو ظاهرة " قانونية إدارية " تشكل أحد أبرز الخصائص الملحوظة للقانون الجبائي، تعبر هذه الظاهرة عن السلطة الإدارية في المسائل الجبائية عن طريق مفهومها الأصيل ومكانتها المتناقضة في القانون و النظام الجبائي، على وجه الخصوص، من خلال ممارسة التفسير والتعليق الإداري للقاعدة الجبائية، غير أن فقه الإدارة الجبائية يمكن أن يهدد الأمن القانوني لدافعي الضرائب، لهذا السبب، تم إنشاء أدوات قانونية في إطار القانون الجبائي من أجل ضمان الحماية القانونية لدافعي الضرائب فيما يتعلق بهذه الظاهرة، مثل إجراء المحرر الجبائي و حجية فقه الإدارة الجبائية.

كلمات مفتاحية : قانون جبائي ; إدارة جبائية ; فقه إداري ; تفسير قانوني ; أمن قانوني ; محرر جبائي.