

## La doctrine administrative fiscale

### The administrative tax doctrine

**BOUZIANI Youcef Zaki<sup>1\*</sup>, YELLES Chaouch Bachir<sup>2</sup>**

1 Laboratoire Investissement et développement durable (IDD), Université Oran 2  
Mohamed Ben Ahmed, Oran, Algérie, [bouziani.youcef@univ-oran2.dz](mailto:bouziani.youcef@univ-oran2.dz)

2 Laboratoire Investissement et développement durable (IDD), Université Oran 2  
Mohamed Ben Ahmed, Oran, Algérie, [yellesb2000@yahoo.fr](mailto:yellesb2000@yahoo.fr)

Received (28/05/2022)

Accepted (31/07/2022)

#### Résumé :

La doctrine administrative dite « fiscale » est un phénomène « juridico-administratif » qui forme l'une des caractéristiques les plus originales de droit fiscal, il s'agit, à la fois, d'un outil d'action administrative et d'une source du droit fiscal, l'expression de cette doctrine révèle une forte importance des mesures dites « administratives », ainsi que d'autres formes singulières, la doctrine administrative fiscale occupe une place importante, que ce soit sur le plan juridique, avec l'interprétation ou le commentaire administratif de la norme fiscale, ou sur le plan pratique, étant un acteur majeur sur la scène fiscale.

**Mots-clés** : Droit fiscal ; Administration fiscale ; Doctrine administrative ; Interprétation juridique ; Mesures administratives.

**Code de classification Jel** : H : 2,0.

#### Abstract :

The so-called "tax" administrative doctrine is a "legal-administrative" phenomenon, which is one of the most original features of tax law, it is both a tool for administrative action and a source of tax law, the expression of this doctrine reveals a strong importance of the so-called "administrative" measures, as well as, other singular forms, the administrative tax doctrine occupies an important place, whether in legal terms, with the interpretation or administrative

---

\* Corresponding author

commentary on the tax rule, or in practical terms, by being a major player on the tax scene.

**Keywords:** Tax law ; Tax administration ; Administrative doctrine ; Legal interpretation ; Administrative measures.

**Jel classification code :** H : 2,0.

## 1- Introduction :

Le droit fiscal est une branche juridique spécifique qui diffère sensiblement des autres branches du droit, en raison de ses caractéristiques et de son domaine d'action spécial, celle-ci étant en rapport avec une fonction régaliennne et névralgique, qui incarne par excellence le fonctionnement de l'Etat, et qui est indispensable à la continuité du service public et de l'Etat dans son ensemble. Dans ce cadre, la doctrine administrative dite « fiscale », constitue l'une de ces originalités les plus emblématiques du droit et de la matière fiscale.

Habituellement, la notion de doctrine est comprise sur le plan juridique comme l'expression des opinions et des écrits des enseignants et des connaisseurs du droit, c'est généralement ce concept « classique » de la doctrine qui est connu auprès des juristes et du public.

Cependant, une doctrine peut, aussi, provenir de l'administration publique, et cette notion « spécifique » de la doctrine ne doit pas être confondue avec la première, ainsi, la doctrine administrative existe dans tout domaine où opère l'administration publique, et on peut trouver une multitude de doctrines administratives qui fleurissent avec la « bureaucratie ».

La définition la plus simple de la doctrine administrative en matière fiscale, c'est-à-dire, la doctrine de l'administration fiscale, présente cette dernière comme l'ensemble des interprétations et des commentaires des textes fiscaux émises 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 (Lamarque, Négrin et Ayrault, 2011, P. 484).

Afin d'appréhender, de manière adéquate, le concept de la doctrine administrative fiscale, il convient, en premier lieu, d'identifier cette doctrine, avant de situer la place de cette dernière par la suite.

## **2 - L'identification de la doctrine administrative fiscale :**

Le concept de la doctrine administrative fiscale ne couvre pas des normes juridiques élaborées par le législateur, mais des textes administratifs produits par l'administration fiscale, par lesquels, cette dernière, fait savoir son interprétation ou son commentaire de la norme fiscale, pour assurer une application uniforme de celle-ci sur l'ensemble du territoire national. Ce concept abrite, alors, une multitude de formes qui véhiculent cette doctrine administrative, certaines de ces formes sont majoritaires, tandis que d'autres sont minoritaires.

### **2-1. Les formes principales de la doctrine administrative fiscale :**

L'administration fiscale constitue l'organe d'application de la norme fiscale et la structure centrale qui dirige les services fiscaux sur tout le territoire national pour cette mise en œuvre, à ce titre, afin de se donner les moyens pour réaliser une telle mission, l'administration fiscale utilise divers documents administratifs à l'instar des circulaires, des instructions et des notes de services pour expliquer, commenter, préciser et interpréter les dispositions fiscales à ses services (Yelles Chaouche, 2018, P. 267), il s'agit, ici, des formes principales de la doctrine de l'administration fiscale.

A ce titre, l'identification des formes principales de cette doctrine est relativement simple, puisqu'il s'agit de mesures bien connues dans le domaine administratif, les documents administratifs présents en matière fiscale comme les circulaires, les instructions et les notes de services, peuvent être regroupées dans le concept de « mesures administratives fiscales ».

Ces mesures administratives constituent l'ossature principale et la majorité écrasante de la doctrine administrative fiscale qui éclipsent toute autre forme, notamment, en Algérie.

Les expressions traditionnelles de la doctrine administrative fiscale, que sont les circulaires, les instructions et les notes de services, peuvent être intégrées dans le cadre général des actes administratifs, qui se situent tout en bas de la hiérarchie des normes, après la constitution, le bloc de conventionalité (traités et conventions internationales ratifiées), le bloc de légalité (lois organiques, lois ordinaires et ordonnances) et enfin, le bloc réglementaire (décrets présidentiels, décrets exécutifs et arrêtés).

En raison du caractère général et abstrait de la loi, son application est subordonnée au pouvoir réglementaire/administratif, qui doit préciser son contenu et fixer ses modalités d'application, c'est particulièrement le cas en matière fiscale, puisque la loi de finances en général et la norme fiscale en particulier ne sont pas appliquées, effectivement, sans l'intervention réglementaire/administrative qui les mettent en œuvre (Yelles Chaouche, 2018, P. 13-14).

La doctrine administrative fiscale en général et les mesures administratives en particulier jouent un rôle substantiel dans ce cadre, à côté des textes d'application juridiques classiques comme les décrets exécutifs et les arrêtés ministériels (Yelles Chaouche, 2018, P. 13-14).

Les mesures administratives ne possèdent pas une définition juridique claire, étant des actes qui émanent de l'ordre administratif et non de l'ordre juridique, cela dit, la majorité de ces actes partagent les mêmes caractéristiques, et peuvent être définis comme un ensemble d'actes administratifs unilatéraux ou de décisions administratives, ayant un caractère non-exécutoire et non décisoire qui ne fait pas grief théoriquement, pris par l'administration dans le cadre de sa mission de satisfaction de l'intérêt général, à l'intérieur d'un service administratif (Tamzini, 2013, P. 332-333).

Les mesures administratives sont généralement qualifiées d'actes non juridiques de l'ordre intérieur administratif, qui ne sont pas censés avoir des conséquences sur la situation juridique des administrés, même s'ils sont susceptibles de produire des effets juridiques (Tamzini, 2013, P. 332-333).

Ces mesures sont émises dans l'objectif d'exposer les principes d'une politique, fixer les règles de fonctionnement des services et commenter ou orienter l'application des lois et règlements, exprimant, alors, le pouvoir hiérarchique et une forme « dérobée » de pouvoir réglementaire se situant tout en bas de la hiérarchie des normes (Conseil d'Etat, 2017, P. 99).

Les mesures administratives sont, avant tout, des procédés administratifs d'action souple et des supports à but organisationnel, informatif et interprétatif, c'est pourquoi, elles sont destinées, en principe, strictement à l'usage interne administratif et aux agents de l'administration, sur qui elles s'imposent en vertu du pouvoir administratif hiérarchique (Tamzini, 2013, P. 332-333).

En effet, le pouvoir administratif hiérarchique ne peut s'exercer par les supérieurs hiérarchiques sur leurs subordonnés sans le concours de telles mesures,

toutefois, celles-ci peuvent aussi, éventuellement, concerner les simples usagers et administrés (Tamzini, 2013, P. 332-333).

L'administration fiscale algérienne, la Direction Générale des Impôts (DGI), est une administration qui s'appuie sur une forte centralisation et un rapport hiérarchique développé pour assurer l'exécution de ses missions sur tout le territoire national, entre les différentes composantes de la direction centralisée elle-même en premier temps, et entre celle-ci et la multitude des services décentralisés et la grande masse de leurs agents en second temps.

Par conséquent, la cohérence et l'exécution de l'action administrative en matière fiscale ne peut se faire sans le concours des mesures administratives, qui sont de véritables dispositions administratives véhiculant l'interprétation et le commentaire administratif de la norme fiscale, et facilitent son application sur le terrain, tout en exprimant l'autorité hiérarchique au sein de l'administration fiscale et en maintenant l'ordre interne administratif.

Les mesures administratives constituent le « support » pratique de la doctrine administrative fiscale, et représentent les manifestations classiques de cette dernière, ce qui est confirmé par leur usage massif et à grande échelle par l'administration fiscale.

Ces mesures possèdent des contenus divers et variés qui reflètent le rôle de la doctrine administrative fiscale, ce contenu permet, notamment, de faire une distinction entre deux catégories de mesures, qui se ressemblent dans la forme mais divergent sur le fond.

Chaque année, après l'entrée en vigueur d'une loi de finances, initiale ou complémentaire, la DGI produit un certain nombre de circulaires, instructions et notes de services relative à cette loi, à destination de l'ensemble de ses directions et services sur le plan central, régional et local, qui concernent les dispositions fiscales créées, modifiées ou abrogées par ladite loi.

Cette opération se réalise, de façon principale, avec le concours de la direction de la législation et de la réglementation fiscales (DLRF).

La DLRF est chargée, de manière directe, par le législateur algérien selon le nouveau Décret exécutif N° 21-252 de l'interprétation de la législation fiscale (Article 5 du Décret exécutif N° 21-252, 2021).

Par ailleurs, l'ancien Décret exécutif N° 07-364 chargeait cette structure, plus précisément, 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 (Article 5 du Décret exécutif N° 07-364, 2007).

Ainsi, on peut distinguer des mesures administratives « relatives aux lois de finances » qui expriment le caractère interprétatif de la doctrine administrative fiscale, celles-ci ont pour objectif l'interprétation, le commentaire, les modalités d'application, le rappel et la communication des nouvelles dispositions fiscales édictées par les nouvelles lois de finances.

Ces mesures administratives « relatives aux lois de finances » ont une destination très étendue qui concerne l'ensemble de l'administration fiscale ainsi que les contribuables accessoirement, ces mesures se composent principalement de circulaires et sont appelées communément « circulaires d'application des lois de finances ».

Cependant, la vocation originale de la doctrine administrative en général n'est pas de traiter la norme juridique mais d'assurer le maintien de l'ordre interne administratif, c'est pourquoi, la majeure partie des mesures administratives fiscales est purement interne, visant à assurer le maintien de l'ordre interne et à aménager le fonctionnement administratif.

A cet effet, ces mesures constituent un outil indispensable de fonctionnement de l'administration fiscale, et révèlent une fonction interne moins connue de la doctrine administrative fiscale, on peut parler, alors de mesures administratives fiscales « classiques », appelées plus communément « notes d'application ».

## **2-2. Les formes secondaires de la doctrine administrative fiscale :**

Si l'écrasante majorité de la doctrine administrative fiscale est composée de mesures administratives fiscales, le concept de celle-ci est large et ne se limite pas à ces mesures, couvrant d'autres formes qui ne dépendent pas de l'initiative de l'administration fiscale. Cette doctrine « non conventionnelle » est secondaire mais tient son importance de son originalité, elle regroupe les réponses ministérielles et les prises de position individuelles (Fouquet, 2008, P. 18-20).

En premier lieu, dans l'Etat de droit, l'action du pouvoir exécutif est soumise au contrôle du pouvoir législatif, permettant, ainsi, aux citoyens d'avoir un droit de regard indirect sur la conduite des affaires de l'Etat, ce qui est affirmé par l'article 115de la constitution qui énonce que le Parlement contrôle l'action du

Gouvernement (« Le Parlement contrôle l'action du Gouvernement dans les conditions fixées par les articles 106, 111, 158 et 160 de la Constitution. »).

Dans ce cadre, la procédure la plus connue de contrôle parlementaire sur l'action gouvernementale et administrative est la procédure des questions parlementaires aux membres du gouvernement, qui possède un usage original en matière fiscale.

Les réponses du ministre chargé des finances devant les deux chambres du parlement, par lesquelles, l'administration fiscale manifeste son interprétation ou son commentaire des dispositions fiscales, sont généralement considérées comme une partie intégrante de la doctrine de l'administration fiscale par la doctrine fiscale « classique ».

Les réponses ministérielles en matière fiscale peuvent même constituer une forme de « service public de consultation juridique en matière fiscale » (Besbes, 2009, P. 46), ce service est assuré, de manière conjointe, par le pouvoir législatif et le pouvoir exécutif au bénéfice des contribuables.

La constitution dispose que les membres du Parlement (ce qui comprend les deux chambres parlementaires, à savoir, l'Assemblée Populaire Nationale (APN) et le Conseil de la Nation), peuvent adresser, par voie orale ou en la forme écrite, toute question à tout membre du Gouvernement, par ailleurs, la question écrite reçoit en la même forme une réponse dans un délai maximal de trente (30) jours et les questions/réponses sont publiées dans les mêmes conditions que les procès-verbaux des débats du Parlement (Article 158 de la Constitution, 2020).

La procédure des réponses ministérielles, notamment orales, en matière fiscale est très prisée par les parlementaires et les contribuables (Besbes, 2009, P. 46), qui lui assure une certaine importance dans le dispositif de la doctrine administrative fiscale, bien aidée, en cela, par la télédiffusion et la radiodiffusion des séances parlementaires des questions-réponses.

Par ailleurs, le législateur a prévu la publication des procès-verbaux et des comptes rendus intégraux des débats tenus durant les séances du Parlement dans le Journal officiel des débats de chacune des deux chambres (Article 7 de la Loi organique N° 16-12, 2016).

A ce titre, la procédure des réponses ministérielles revêt un caractère officiel en plus d'une base juridique prévue par la constitution elle-même, ce qui distingue,

fortement, celle-ci du reste de la doctrine administrative fiscale, en outre, la procédure propose une nouvelle forme de communication entre l'administration fiscale et les contribuables, en offrant « un service public de consultations gratuites et un moyen de provoquer une interprétation officielle du gouvernement sur telle ou telle disposition » (Ghestin et Goubeaux, 1996, P. 385).

Les réponses ministérielles constituent une originalité de la matière 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 » (Noël, 1991, P. 637), concernant une interrogation soulevée ou un problème rencontré par les contribuables.

Ainsi, les réponses ministérielles constituent une valeur ajoutée pour la doctrine de l'administration fiscale, et possèdent une importance certaine, contrairement à la plupart des autres domaines dans lesquels les ministres peuvent être interrogés.

En second lieu, dans la gestion de leurs affaires fiscales, les contribuables peuvent avoir besoin de consulter l'administration fiscale sur des points de droit ou de fait qui concernent leurs situations fiscales, ce contact entre le contribuable et l'administration qui distingue la matière fiscale indique, notamment, la bonne foi du contribuable.

Les prises de position individuelles qui concernent les contribuables et émanent de la part de l'administration fiscale, sont généralement considérées comme faisant partie de la doctrine administrative fiscale par la doctrine fiscale « classique », pour le rôle de ces prises de position dans l'interprétation et le commentaire de la norme fiscale.

Cela dit, une précision s'impose par ce qu'il faut entendre par « prises de position individuelles », puisqu'il s'agit plus précisément de renseignements des contribuables, plus connue en Algérie, sous le nom de réponses de l'administration fiscale aux demandes d'éclaircissement des contribuables.

Il faut préciser que cette catégorie est une pure procédure administrative qui ne repose sur aucun fondement juridique, ainsi, les prises de position individuelles font suite aux demandes d'éclaircissement des contribuables, pour offrir une réponse « admise » de l'administration fiscale aux questions de ces derniers.

De telles réponses peuvent concerner des points techniques ou juridiques rencontrés par les contribuables, véhiculant, à cette occasion, le commentaire



administratif de la norme fiscale, la procédure doit, alors, être distinguée d'autres formes de prises de position similaires, comme l'agrément fiscal et le rescrit fiscal.

Il faut préciser qu'un grand flou entoure la catégorie des prises de position individuelles dans le droit fiscal algérien, ainsi, le législateur n'évoque celle-ci que de façon indirecte dans le cadre de l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les contribuables (« La DGI est chargée, notamment ... de veiller à l'amélioration des relations des services fiscaux avec les contribuables », Article 5 du Décret exécutif N° 21-252, 2021).

Cependant, le statut de cette catégorie doit être précisé comme faisant partie de la doctrine de l'administration fiscale comme c'est le cas dans le droit fiscal français, une telle conjoncture révèle, notamment, l'uniformisation de la doctrine administrative fiscale en Algérie, encore, dominée, à majorité écrasante par les mesures administratives.

La DGI affirme que les prises de position individuelles se rapportent principalement aux questions fiscales relatives aux grandes entreprises qui relèvent de la direction des grandes entreprises (DGE), dans la mesure où ces entreprises sont très attentives sur les questions fiscales qui peuvent les concerner (régimes fiscaux applicables, contrôle fiscal, TVA, avantages fiscaux, taxes sur le chiffre d'affaires ...), et que leurs obligations fiscales sont importantes, la prise de position de la DGI est alors recherchée et possède une importance certaine.

### **3 - La doctrine administrative dans le droit fiscal :**

En sa qualité de phénomène original qui se situe à la jonction entre le droit et l'administration, la doctrine administrative se caractérise par la place qu'elle occupe au sein du droit fiscal, le statut de cette pratique administrative, à l'intérieur et à l'extérieur de l'administration fiscale, permet de comprendre le concept complexe de celle-ci, cette place peut être distinguée sur le plan juridique et pratique, deux angles différents et complémentaires.

#### **3-1 Sur le plan juridique :**

Le droit fiscal est un domaine qui se caractérise par une complexité et une technicité relevée, qui peut atteindre un haut degré d'inintelligibilité et d'obscurité, ainsi, cette branche juridique souffre d'une complexité et d'une opacité chronique,

qui se doublent d'une instabilité juridique notoire avec des changements fréquents et successifs dans ses normes.

Cette caractéristique du droit fiscal tend, par ailleurs, à s'amplifier avec la masse, sans cesse, grandissante des diverses dispositions fiscales, législatives ou réglementaires édictées par le législateur chaque année. Une telle situation donne une importance particulière et cruciale à l'opération de l'interprétation juridique, qui vise à expliciter le sens et le contenu d'une norme juridique, en l'occurrence, la norme fiscale (Guez, 2007, P. 3).

L'opération de l'interprétation juridique revêt une telle importance en matière fiscale que le droit fiscal aura bien du mal à être exécuté sur le terrain sans celle-ci, l'interprétation juridique en matière fiscale est assurée, principalement, par deux organes d'application, le juge administratif et l'administration fiscale (Guez, 2007, P. 10 et 11), c'est dans ce cadre, que la doctrine administrative joue un rôle déterminant.

En effet, celle-ci permet de fournir une interprétation ou un commentaire pratique, uniforme et continu de la norme fiscale au niveau national, la doctrine fiscale considère cette pratique comme la caractéristique principale de la doctrine administrative fiscale, permettant, notamment, d'éviter les divergences d'interprétation de la norme fiscale, qui peuvent survenir lors de sa mise en œuvre et mettre en péril l'application de cette norme (Besbes, 2009, P. 44-45).

Dans le cadre de la norme fiscale algérienne, l'intérêt de la doctrine administrative est considérable, dans la mesure où cette norme n'est pas appliquée sur le terrain avant l'avènement de cette « intervention administrative ».

En effet, les agents de l'administration fiscale attendent, de manière systématique, cette doctrine et l'interprétation ou le commentaire qu'elle apporte avant d'appliquer toute norme fiscale, ce qui témoigne d'un pouvoir informel de régulation et d'influence exercé par la doctrine administrative sur la norme fiscale.

La force de l'interprétation ou du commentaire administratif fiscal réside dans la place même de l'administration en matière fiscale, notamment en Algérie, puisque celle-ci est sur le premier plan dans le processus normatif fiscal où elle prépare elle-même la norme fiscale en amont, en élaborant les dispositions à caractère fiscal des avant-projets des lois de finances suivant les orientations du gouvernement en matière de politique fiscale, qui sont, ensuite, adoptées par le Parlement avant leur application sur le terrain en aval, ainsi, il existe une confusion entre la volonté du législateur et celle de l'administration fiscale.

La DGI est chargée par le législateur, 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 (Article 5 du Décret exécutif N° 21-252, 2021).

Ainsi, la DGI s'impose naturellement comme la partie la plus apte à interpréter, en aval, la norme fiscale qu'elle a elle-même préparée en amont.

En effet, l'administration fiscale peut être, logiquement, considérée comme la partie la mieux placée et la plus compétente, du moins sur le plan technique, pour donner l'interprétation de la norme fiscale, il s'agit ici, bien plus, que de l'interprétation d'un simple organe d'application, mais de l'interprétation d'un organe d'application « extraordinaire » (Guez, 2007, P. 213).

Par ailleurs, d'autres éléments renforcent le statut exceptionnel de la doctrine administrative fiscale, à l'image de la faiblesse des autres contre-pouvoirs dans le domaine, principalement, en raison du caractère technique de la matière fiscale, c'est notamment le cas du Parlement qui est dépassé, que ce soit sur le plan de l'initiative ou du contrôle sur la norme fiscale (Merkouche, 2011, P. 188 et 189).

La dimension prise par la doctrine administrative fiscale indique son importance et son statut de source « pratique » du droit fiscal, cela dit, contrairement aux autres sources classiques du droit fiscal, ce phénomène « juridico-administratif » trouve ses limites sur le plan juridique.

En effet, « 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 » (Barbe, 2015, P. 56), la plus importante de ces interrogations étant la question de son statut juridique.

Le fondement juridique relatif à la doctrine administrative fiscale dans le droit fiscal algérien 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 (Article 5 du Décret exécutif N° 21-252, 2021), 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 (Article 5 du Décret exécutif N° 07-364, 2007).

A ce titre, le législateur algérien traitait la doctrine administrative fiscale seulement indirectement dans le cadre de l'élaboration des mesures administratives en matière fiscale, avant que cette situation ne soit rectifiée récemment 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, à ce titre, ce nouveau Décret exécutif constitue une reconnaissance juridique limpide de la doctrine administrative fiscale, même si celui-ci ne fait que reconnaître une pratique historique de l'administration fiscale.

Cela dit, l'administration fiscale ne dispose pas d'un pouvoir normatif juridique officiel, que ce soit dans le domaine législatif ou réglementaire, en effet, la loi en matière fiscale relève du monopole du Parlement sur la base des articles 82 et 139 de la constitution, qui consacrent le principe de la légalité de l'impôt, alors que le règlement en matière fiscale est de la compétence du Président de la République et du Premier ministre selon l'article 141 de la constitution.

Ainsi, l'administration ne peut prétendre à aucune compétence normative en matière fiscale et sa doctrine est totalement exclue du champ de la normativité, l'absence d'un tel pouvoir condamnant, alors, la doctrine administrative fiscale définitivement sur le plan juridique.

Toutefois, l'administration dispose d'un pouvoir réglementaire interne et implicite qui a été reconnu aux ministres et aux chefs de services administratifs, qui permet de prendre les mesures nécessaires au bon fonctionnement de l'administration placée sous leur autorité selon la jurisprudence administrative française *Jamart* (Yelles Chaouche, 1981, P. 182-186).

La doctrine administrative est une pratique administrative admise sur le plan juridique, toutefois, elle ne doit pas méconnaître le sens et la portée des textes qu'elle explicite, et passer outre les exigences relatives à la hiérarchie des normes juridiques (Koubi, 2003, P. 2).

Dans le cas contraire, si cette doctrine excède le sens de la norme et modifie l'ordonnement juridique, elle est, en principe, illégale et contestable devant le juge dans le cadre du contrôle de légalité, qui doit l'écarter pour préserver la primauté de la loi et la légalité de l'impôt (Ben Amara et Bouznad, 2012, P. 20), c'est, notamment, le cas des circulaires dites réglementaires ou impératives qui modifient la norme juridique.

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 de droit fiscal, ainsi, à côté des sources juridiques formelles à l'instar de la constitution, les conventions et les accords internationaux, les actes législatifs et les actes réglementaires, la doctrine de l'administration fiscale constitue une source « infra juridique » du droit fiscal (Yelles Chaouch, 2018, P. 10-20).

Néanmoins, cette dernière se distingue des sources juridiques classiques par son absence de caractère juridique, ne devant, en principe, pas produire de nouvelles normes de droit (Yelles Chaouch, 2018, P. 10-20).

### 3-2 Sur le plan pratique :

En dépit de ses limites sur le plan juridique, la doctrine administrative fiscale détient un poids important dans le droit fiscal, principalement, grâce à sa fonction interprétative et commentative, qui lui assure une portée pratique considérable sur l'ensemble de la matière fiscale, en sa qualité de force qui s'affirme *de facto* et non *de jure*, exprimant et se nourrissant de la puissance de son administration mère, en l'occurrence, l'administration fiscale (Bienvenu, 2001, P. 12).

La principale caractéristique et fonction de la doctrine administrative fiscale demeure l'interprétation et le commentaire de la norme fiscale, qui représente un outil nécessaire pour la mise en œuvre de la complexe loi fiscale, un domaine qui exige des techniques particulières et des régulations souples souvent atteints par le moyen de cette fonction, et qui possède un contenu très technique par rapport aux autres branches juridiques, offrant, ainsi, une importante marge de liberté pour son interprète ou commentateur (Guez, 2007, P. 11).

La doctrine administrative fiscale possède un fort caractère pédagogique, dans la mesure où l'objectif principal de celle-ci est de rendre la disposition fiscale la plus claire et compréhensible possible, pour l'agent de l'administration fiscale, afin que ce dernier puisse assurer une application facile et uniforme de cette disposition (Grosclaude et Marchessou, 2013, P. 42).

La fonction ou la pratique de l'interprétation administrative de la norme fiscale joue, à ce titre, un rôle de premier ordre, pouvant, aisément, être qualifiée de « pédagogique » ou, même, de « service public », dont l'agent de l'administration fiscale est le destinataire initial, mais qui concerne, *in fine*, également, les contribuables.

L'uniformité de la lecture de la norme fiscale apportée par la doctrine administrative représente un acquis considérable pour le système fiscal ; néanmoins, le résultat de cette « entreprise pédagogique administrative » est ambivalent, puisqu'elle crée une tendance chez l'administration fiscale qui consiste à « 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 » (Grosclaude et Marchessou, 2013, P. 42).

La doctrine de l'administration fiscale participe activement à la détermination des modalités d'application des lois de finances, en sa qualité d'échelon ultime dans la mise en œuvre des textes fiscaux après les décrets et les arrêtés, un ensemble de mesures « juridiques et administratives » indispensables pour préciser le contenu de la norme fiscale (Yelles Chaouche, 2018, P. 272).

Ce passage de « l'abstrait au concret » nécessaire pour l'exécution de la loi fiscale se fait, parfois, même, seulement, par la voie administrative, ainsi, une circulaire peut être la seule mesure par laquelle un texte fiscal est mis en application (Yelles Chaouche, 2018, P. 272).

On peut citer, par exemple, la Circulaire du Directeur général de la DGI du 06/08/2015 qui précise 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 loi de finances complémentaire de 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 (Yelles Chaouche, 2018, P. 272-273).

On peut citer, également, l'impôt forfaitaire unique (IFU) qui a fait l'objet de dizaines de mesures administratives pour interpréter ses textes et fixer ses modalités d'application, comme l'Instruction du 19/01/2015 ayant pour objet de commenter et préciser les règles et procédures applicables en matière de l'IFU suite aux nouvelles dispositions introduites par la LF 2015, la Note SDEF du 19/01/2016 ayant pour objet de commenter les nouvelles mesures introduites par la LFC 2015 relatives au régime de l'IFU, ou l'Instruction N° 001/MF/DGI/DOFR/CAB/2015 du 19/01/2016 ayant pour objet de commenter et de préciser les règles et procédures applicables en matière d'IFU introduites par la LF 2015 (Yelles Chaouche, 2018, P. 272-273).

La doctrine administrative fiscale puise sa force de son application stricte sur le terrain par une puissante administration publique centrale, en l'occurrence

l'administration fiscale, sur un contribuable faible et ignorant, parfois même, son existence (Serlooten, 2014, P. 11-12).

La qualité pratique est, ainsi, fondamentale dans le concept de la doctrine administrative, et explique la puissance concrète de cette dernière qui se manifeste par de multiples phénomènes, comme celui de l'attente systématique par les agents de l'administration fiscale, de la rédaction de la doctrine administrative, avant d'appliquer la norme fiscale.

Si la doctrine administrative fiscale n'a pas un caractère juridique, elle possède, en revanche, un caractère impératif confirmé pour les agents de l'administration fiscale, puisqu'elle s'impose à ces derniers de manière impérieuse sur la base du pouvoir hiérarchique.

En effet, les relations dans l'administration étant structurées de manière hiérarchique, et le respect des relations hiérarchiques étant obligatoire, sur la base de l'ordonnance N° 06-03 du 15/07/2006 portant statut général de la fonction publique ; à ce titre, le caractère impératif interne de cette doctrine est confirmé, contrairement à sa valeur juridique.

Le caractère impératif de la doctrine administrative au sein de l'administration fiscale ne fait pas de doute, ainsi, le guide de déontologie de la DGI explique 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 (Direction générale des impôts, 2009, P. 10-11).

La DGI précise que ces expressions de l'autorité hiérarchique indiquent aux subordonnés les conditions dans lesquelles ils doivent exécuter leurs tâches, ce qui implique que les subordonnés sont tenus d'appliquer les instructions du responsable, sauf si la décision de ce dernier est manifestement contraire à la loi (Direction générale des impôts, 2009, P. 10-11).

Quant aux contribuables, s'ils ne sont, théoriquement, pas tenus par la doctrine administrative qui ne présente aucun caractère contraignant pour eux, ceux-ci la subissent de manière continue et *de facto* en raison de son application autoritaire par l'administration fiscale (Ben Amara et Bouznad 2012, P. 20).

Par ailleurs, cette doctrine est connue pour être une menace pour la sécurité juridique des contribuables, notamment, en raison de la pratique dite des

changements de la doctrine administrative, qui intervient lorsque l'administration fiscale change l'interprétation et le commentaire donné aux textes fiscaux qui implique un risque pour les contribuables (Besbes, 2009, P. 45) (Yelles Chaouche, 1981, P. 188-197).

La doctrine administrative fiscale constitue, également, un processus de communication, qui permet à l'administration fiscale de transmettre des informations de nature fiscale à différents destinataires, ce processus se fait, d'abord, à l'intérieur de cette administration à destination des agents de celle-ci, on parle, ici, de communication « interne » de la doctrine, qui est une communication fondamentale pour le fonctionnement administratif,

Cela dit, ce processus de communication n'est pas purement *intra muros* et se fait, également, à l'extérieur de l'administration, en l'occurrence, à destination des contribuables, on parle, alors, de communication « externe » de la doctrine.

La communication « externe » de la doctrine administrative fiscale n'est pas anecdotique, dans la mesure où il s'agit d'une communication décisive et conséquente dans le cadre des relations entre les contribuables et l'administration fiscale.

A ce titre, la communication de la doctrine administrative en direction des contribuables, participe au dialogue dit « fiscal » entre les deux parties, l'amélioration de ces rapports s'inscrit, par ailleurs, comme une nécessité impérieuse de la fiscalité contemporaine, qui nécessite le concours de la doctrine administrative (Voir : Note N° 144/MF/DGI/SP/96 du 13/05/1996 relative à l'amélioration des relations administration-citoyens, la Note N° 580/MF/DGI/DLF du 17/08/2005 relative aux nouvelles règles et procédures d'amélioration des relations administration-usagers, et l'Instruction Générale N° 01 du 07/06/2012 sur le référentiel qualité de service).

Le contribuable peut être impacté par la doctrine administrative fiscale de multiples façons, néanmoins, elle peut être un outil pratique pour lui, facilitant la lecture et la compréhension de la norme fiscale et permettant de connaître la position de l'administration fiscale au regard de celle-ci, ainsi, il n'est pas rare que les contribuables préfèrent se fonder sur l'interprétation administrative que sur leur propre interprétation de la norme fiscale (Guez, 2007, P. 213).

Cette situation est répandue sur la scène fiscale, notamment, chez les grands contribuables qui relèvent de DGE, quant aux professionnels de la fiscalité, ils



suivent, de manière attentive, la doctrine administrative, et la considèrent comme indispensable pour leur travail.

#### **4- Conclusion :**

Etant une spécificité originale du droit fiscal contemporain, la doctrine administrative dite fiscale constitue, assurément, un sujet singulier et captivant qui témoigne, avant tout, de la puissance administrative considérable qui existe en matière fiscale, il s'agit d'un outil fondamental entre les mains de l'administration fiscale, dans le cadre de l'accomplissement de ses missions assignées par le législateur, notamment, celle de l'application de la loi fiscale.

La place occupée par cette doctrine administrative au sein de la matière fiscale peut, aisément, être qualifiée de considérable, où elle s'illustre, de manière particulièrement, dans l'interprétation et le commentaire des diverses dispositions fiscales ainsi que la détermination de leurs modalités d'application.

La doctrine administrative en tant que source spécifique du droit fiscal, entretient une ambivalence substantielle, puisque son poids notable sur le plan pratique cache pourtant mal son problème sur le plan juridique, cette ambivalence demeure une caractéristique majeure de la doctrine administrative fiscale en général, et pas seulement algérienne.

Cela dit, le futur de la doctrine administrative est prometteur, avec le développement de la fiscalité nationale et internationale, ce qui nécessite toujours plus de législation, de technicité, de complexité et d'autres facteurs qui renforcent celle-ci.

Pour les contribuables algériens, la doctrine administrative fiscale reste, également, problématique sur le plan juridique en dépit de son rôle de premier rang, notamment, par rapport à la sécurité juridique des contribuables, puisque certains outils importants à cet effet ne sont pas prévus dans le droit fiscal algérien.

Ainsi, il faut souligner l'absence de l'opposabilité de la doctrine administrative fiscale qui protège les contribuables contre les changements de cette dernière, une garantie importante pour les contribuables qui existe dans le droit fiscal français, (Djoughri, 2018, P. 159), mais pas dans le droit fiscal algérien, ce qui peut créer une insécurité juridique notoire pour ceux-ci.

## 5- Bibliographie :

### 5-1 Ouvrages :

Bachir Yelles Chaouche (2018), Introduction au droit fiscal, Cours de droit public économique, Faculté de droit et des sciences politiques, Université Oran 2, Algérie.

Ben Amara Mansour et Bouznad Hocine (2012), Le droit fiscal des affaires en Algérie, Houma éditions, Algérie.

Conseil d'Etat (2017), Guide de légistique, 3ème édition, La documentation française, France.

Direction générale des impôts (2009), Guide de déontologie des fonctionnaires de la DGI.

Gilles Noël (1991), La doctrine administrative, Dans : Dictionnaire encyclopédique des finances publiques, Economica, France.

Jacques Ghestin et Gilles Goubeaux (1996), Droit civil, Introduction générale, 4ème édition, L.G.D.J, France.

Jacques Grosclaude et Philippe Marchessou (2013), Droit fiscal général, 9ème édition, Dalloz, France.

Jean Lamarque, Olivier Négrin et Ludovic Ayrault (2011), Droit fiscal général, 2ème édition, Litec, France.

Julien Guez (2007), L'interprétation en droit fiscal, L.G.D.J, France.

Merkouche el Hadi (2011), La répartition des compétences entre la loi et le règlement en matière fiscale, le cas des impôts directs en Algérie, Houma éditions, Algérie.

Olivier Fouquet (2008), Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables, une nouvelle approche, Rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, France.

Patrick Serlooten (2014), Droit fiscal des affaires, 13ème édition, Dalloz, France.

Vanessa Barbe (2015), L'essentiel de l'introduction au système fiscal français, 3<sup>ème</sup> édition, Gualino, France.

Wafa Tamzini (2013), Recherches sur la doctrine de l'administration, L'harmattan, France.

### **5-2 Thèses :**

Bachir Yelles Chaouche (1981), Recherches sur les mesures d'ordre intérieur, Thèse de Doctorat de troisième cycle, Université de Strasbourg, France.

### **5-3 Articles :**

Bachir Yelles Chaouche (2018), 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, Algérie.

Geneviève Koubi (2003), Application des lois et règlements et circulaires administratives en droit administratif français, Disponible sur : [https://koubi.fr/IMG/pdf/Circulaires\\_d\\_application\\_des\\_lois\\_et\\_des\\_reglements.pdf](https://koubi.fr/IMG/pdf/Circulaires_d_application_des_lois_et_des_reglements.pdf) (Consulté le 27/05/2022).

Jean-Jacques Bienvenu (2001), Naissance de la doctrine administrative, Revue Française de Finances Publiques, N° 75, France.

Mehdi Djouhri (2018), 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, Algérie.

Slim Besbes (2009), L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale, La revue comptable et financière, N° 83, 2009, Tunisie.

### **5-4 Textes juridiques :**

Constitution de la République Algérienne Démocratique et Populaire (2020) (Algérie), 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 ainsi que les

relations fonctionnelles entre les chambres du Parlement et le Gouvernement (2016) (Algérie), Journal officiel N° 50 du 28/08/2016.

Décret exécutif N° 07-364 du 28/11/2007 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances (2007) (Algérie), Journal officiel N° 75 du 02/12/2007.

Décret exécutif N° 21-252 du 06/06/2021 portant organisation de l'administration centrale du ministère des finances (2021) (Algérie), Journal officiel N° 47 du 15/06/2021.