



Slim BESBES
Docteur d'Etat Agrégé de Droit
Maître de conférences aux
Universités Tunisiennes
e-mail : slim_besbes@yahoo.fr

L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale

Dans la jungle aride et en perpétuelle mouvance de textes de droit fiscal de plus en plus nombreux, complexes, sophistiqués, souvent d'ailleurs mal rédigés ou mal conçus à la suite, par exemple, de remaniements improvisés de dernière minute, de concessions faites par le gouvernement à des groupes de pression ou arrachées par les parlementaires au cours de la discussion de ses projets, l'administration fiscale en est tout naturellement venue à assumer à l'égard du public des contribuables, comme elle le faisait déjà à l'égard de ses propres agents, une fonction essentielle de pédagogie, et plus généralement, d'aide à l'interprétation et à l'application de la réglementation en vigueur. En vérité, le droit fiscal serait, pour sa plus grande part, inapplicable autrement, sans cette doctrine administrative (1).

Il n'existe pas, à vrai dire, en droit positif tunisien une définition de la notion de doctrine administrative. Contrairement au droit comparé, le législateur tunisien n'a pas prévu de dispositions juridiques quant à sa mise en œuvre, son applicabilité ou son changement. Cette situation contraste avec le développement, depuis quelques années, d'une doctrine administrative foisonnante. Un chercheur a pu conclure, tout récemment, que «la doctrine administrative en Tunisie évolue en dehors de tout cadre législatif» (2).

Si l'on scrute l'ensemble du dispositif législatif et réglementaire, nous constatons que cette notion n'est reconnue que de manière accidentelle par simple décret et à travers, uniquement sa version française (3).

C'est à travers cette doctrine administrative (4) que l'administration fiscale exprime son pouvoir

(1) Paul AMSELEK : «Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France», Revue Droit fiscal 1983, n° 40, p. 1176.

(2) Oualid GADHOUM, thèse «La doctrine administrative fiscale en Tunisie», p. 189.

(3) L'article 18 du décret n° 91-556 du 23 avril 1991 portant organisation du ministère des finances attribue à la direction générale des études et de la législation fiscale le rôle «d'interpréter les textes législatifs et réglementaires fiscaux en vigueur et d'élaborer ainsi la doctrine administrative». Le même article ajoute que la direction est chargée notamment «d'élaborer la documentation fiscale et d'assurer la publication du bulletin officiel des impôts». Il est à noter cependant, que la version officielle arabe du même article 18 du décret susmentionné n'a pas employé l'équivalent de l'expression «doctrine administrative». Le texte arabe parle de «la fixation de la méthode à suivre par l'administration à cet effet», pour exprimer ce que la version française du décret appelle «doctrine administrative» :

«الإدارة العامة للدراسات والتشريع الجبائي مكلفة خاصة : بشرح النصوص التشريعية والتربوية ذات الصبغة الجبائية المعول بها وضبط الطريقة التي تسلكها الإدارة في هذا الصدد».

Le Professeur N. BACCOUCHE a remarqué que «la traduction vers l'arabe de ce texte qui est inspiré de dispositions de source française n'était pas comme il le faut. En effet, l'expression «doctrine administrative» a été traduite par l'expression «الطريقة التي تسلكها الإدارة في هذا الصدد».

Cette traduction arabe est, tout simplement, approximative et ne se base pas sur la base théorique qui constitue le socle sur lequel est construit la conception française qui nous a inspiré».

(النفه الإداري الجبائي وضمانات الطالب بالضريبة. دراسات قانونية 2001 عدد 8، ص 21).

Un autre auteur a conclu qu'«en se référant au texte arabe, on peut préciser que la notion de doctrine administrative fiscale n'a aucune consécration juridique puisqu'elle n'est pas identifiée comme telle dans le texte réglementaire régissant l'administration fiscale. Une telle situation est en réalité paradoxale avec la quantité de documents constitutifs de la doctrine administrative et leur effet sur le contribuable».

O. GADHOUM, thèse précitée, p. 38-39. Pour plus de détail sur le fondement juridique accidentel de la doctrine administrative en Tunisie, voir la thèse du même auteur ; pp. 36 et s.

(4) Pour un examen complet de la notion de doctrine administrative fiscale, voir en droit tunisien, O. GADHOUM, thèse précitée ; En droit comparé : la thèse de L. VAPAILLE, La doctrine administrative fiscale, L'HARMATTAN, 1999.

d'interprétation de la norme fiscale qui, par son ampleur et sa portée, risque de se dégénérer en une véritable source de normativité.

En plus, en droit positif tunisien, tout comme en droit comparé, il n'existe même pas une identification des textes constituant la doctrine administrative. La doctrine procède généralement par énumération pour désigner empiriquement les supports de cette doctrine administrative.

Selon André BARILARI et Robert DRAPPE, la doctrine administrative est définie comme «**l'ensemble des documents, circulaires, instructions, documentation fiscale, réponses ministérielles par lesquels l'administration fiscale fait connaître son interprétation des textes en particulier fiscaux**» (5).

A côté de ces documents énumérés, il faudrait ajouter, dans le contexte tunisien, **les notes communes ainsi que les réponses de l'administration fiscale aux demandes de renseignements qui lui sont adressées par les contribuables**.

L'ensemble de ces textes édictés par l'administration fiscale assure, d'après ODEN, l'application correcte et uniforme sur tout le territoire de la même règle de droit (6).

PREMIERE PARTIE : LA MISSION INTERPRETATIVE DE L'ADMINISTRATION FISCALE

À une époque qui se caractérise de manière frappante par la prolifération, mais aussi l'accroissement du nombre de textes législatifs et réglementaires, la normativité administrative semble devenir incontournable face à une législation sans cesse foisonnante sans être pour autant intelligible (7).

Dès lors, l'interprétation des textes fiscaux par la doctrine administrative est indispensable afin de dissiper l'ambiguïté de cette matière, tant au bénéfice du contribuable que des agents du fisc.

De même, la doctrine administrative est indispensable face à un droit fiscal devenu un instrument de politique économique et sociale. A cet égard, cette doctrine

administrative a pour principal objectif d'uniformiser l'application de la norme fiscale à tous ses usagers sur tout le territoire et ce, afin de rendre effective la règle annoncée à l'article 6 de la constitution qui dispose que «tous les citoyens ont les mêmes droits et les mêmes devoirs. Ils sont égaux devant la loi».

Ainsi, il est tout à fait plausible d'affirmer, qu'en Tunisie plus qu'ailleurs, «le droit fiscal serait, pour sa plus grande part inapplicable autrement sans cette doctrine administrative» (8).

A- L'interprétation des textes fiscaux

L'interprétation des textes est une mission commune à toutes les administrations. L'administration, en général, et l'administration fiscale en particulier, indiquent à leurs services par le biais de leur doctrine administrative la manière dont doivent s'entendre les textes à appliquer.

Plus que toute autre administration, l'administration fiscale est sans cesse appelée à commenter, interpréter et préciser le sens des textes législatifs et réglementaires, rédigés souvent en termes vagues et généraux.

En effet, parmi les grandes missions qu'assume l'administration fiscale, figure la mission interprétative des textes fiscaux. En fait, les auteurs soulignent bien le caractère spécifique de la matière fiscale par l'existence d'une véritable fonction autonome d'interprétation, car l'administration fiscale doit avoir une doctrine aussi bien à l'usage de ses agents que des contribuables (9).

Selon le Professeur N. BACCOUCHE, l'interprétation administrative des textes fiscaux est une nécessité administrative vu la multitude d'agents chargés de l'appliquer et ce afin de garantir l'égalité entre les contribuables devant la loi fiscale. De même, l'interprétation administrative de ces textes est également indispensable pour le contribuable lui-même puisque notre système fiscal se base sur la déclaration spontanée. Il en résulte que le contribuable est tenu de se conformer aux textes et d'adopter à leur égard une interprétation correcte (10).

(5) «Lexique fiscal», Dalloz, 2^{ème} édition, 1992, p. 69.

(6) R. ODEN, Contentieux administratif, Institut d'Etudes Politiques de Paris, 2^{ème} édition, p. 973.

(7) O. GADHOUM, thèse précitée, p. 12.

(8) P. AMSELEC, Les mécanismes régulateurs du droit fiscal en France, DF n° 40, 1983, p. 1176.

(9) PH. MARCHESSOU, «L'interprétation des textes fiscaux», Economica 1980, p. 25.

(10) Cf. Néji BACCOUCHE, la doctrine administrative fiscale et les garanties du contribuable, (en arabe), article précité, p. 14.



Cette fonction interprétative de l'administration fiscale «est particulièrement importante et ce, en raison des incidences financières immédiates de l'interprétation adoptée et la complexité de la matière fiscale» (11). Il existe dans ce domaine, selon les termes du Professeur AYADI, «une véritable fonction autonome d'interprétation». Cette dernière est une fonction de pédagogie, d'aide à l'application de la réglementation en vigueur, rendue nécessaire par la complexité et la technicité de la législation fiscale.

Cette fonction consiste à commenter, décrire et préciser le sens d'un texte et à indiquer la manière, dont l'administration fiscale estime qu'un texte fiscal doit être appliqué (12).

Le Conseil d'Etat français précise, de sa part, que le terme «interprétation», d'une manière générale, «a pour objet de préciser le sens et la portée des textes légaux et réglementaires applicables dans un cas particulier» (13).

L'interprétation des textes effectuée par l'administration fiscale revêt, en général, les caractéristiques suivantes (14) :

- Tout d'abord, l'interprétation administrative constitue un acte volontaire de la part de l'administration fiscale qui choisit une seule signification pour la considérer comme l'interprétation officielle de la norme fiscale. Marchessou précise 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» (15).

- Ensuite, l'interprétation administrative représente un acte général et impersonnel dans sa formulation, concret et ponctuel dans sa traduction. En effet,

les commentaires de l'administration sont souvent accompagnés d'illustrations chiffrées en vue de leur concrétisation.

- Enfin, l'interprétation administrative ne lie pas à titre définitif l'administration qui est toujours libre de modifier sa doctrine. Ainsi, il est fréquent que, pour un même texte législatif, l'administration change l'interprétation qu'elle en donne.

B- Les moyens d'interprétation

La doctrine administrative fiscale pourrait s'exprimer dans des formes assez variables (16) :

1) Les prises de position générales

L'administration fiscale interprète de sa propre initiative chaque fois qu'elle estime nécessaire de préciser un point de droit ou de combler une lacune. Cette information s'adresse essentiellement aux agents de l'administration qui sont normalement chargés de veiller à la bonne application de la réglementation fiscale. Les services centraux de l'administration font connaître la signification retenue pour l'ensemble de l'administration afin d'éviter les divergences d'interprétation entre les différents services.

Ces prises de positions générales revêtent dans la pratique deux formes. Tout d'abord, la forme la plus usuelle est la note commune dont l'objet peut être une définition, un commentaire ou une interprétation. Ensuite, et de manière beaucoup moins fréquente, le document administratif peut prendre la forme d'une instruction générale. Sa dénomination est, semble-t-il décidée par l'administration fiscale pour donner un ton particulier à la doctrine administrative, même si elle accomplit le même rôle que celui de la note commune, à savoir, l'interprétation de la loi fiscale (17).

(11) Néji BACCOUCHE «Droit fiscal», Tome I, C.R.E.D., Tunis 1993, p. 72.

(12) Selon MARCHESSOU, l'interprétation «doit être distinguée de la qualification, opération qui consiste à caractériser en termes juridiques une situation de fait, l'interprétation consiste à établir la signification d'une norme et en poser la portée, c'est-à-dire en déduire toutes les conséquences pour le statut des espèces régies par cette norme. L'interprétation c'est un instrument de méthodologie juridique» (ouvrage précité, p. 5). Dans le même sens, voir Hecquart-Théron, De la mesure d'ordre intérieur ; AJDA 1981, p. 237 ; Weiner Céline, Recherches sur le pouvoir réglementaire des ministres, Paris, LGDJ 1970, p. 187 ; et la note de Mr Esmein, Cass. Réun. 9/3/1927, S. 1934-1- p. 241 : «Interpréter, c'est rechercher le sens d'un texte, la pensée qu'il exprime. A l'entendre ainsi, tout texte comporte une interprétation».

(13) Décision du CE, 14 avril 1970.

(14) Cf. KADDACHI Nada, La doctrine administrative en matière fiscale ; Mémoire DEA, Faculté de droit et des sciences économiques et politiques de Sousse, 1999-2000, p. 17.

(15) MARCHESSOU, ouvrage précité, p. 44.

(16) Pour une revue exhaustive des différentes formes que pourrait revêtir la doctrine administrative fiscale tunisienne, voir la thèse de O. GADHOUM, p. 49 et s.

(17) O. GADHOUM, thèse précitée, p. 83.



Cette interprétation est diffusée principalement par le moyen du Bulletin Officiel de la Direction des Impôts (18). Ce Bulletin a pris dès 1982 l'appellation «Bulletin Officiel des Douanes et des Impôts» avec une édition spéciale pour chacune des deux Directions (19).

2) Les réponses administratives

Les réponses administratives prennent la forme soit de réponses ministérielles relatives aux questions, écrites ou orales, posées par les parlementaires, membres des deux chambres, soit de réponses individuelles suite à des consultations ou des demandes de renseignements adressées directement par les contribuables aux autorités compétentes.

a- Les réponses ministérielles

«Les réponses ministérielles publiées au Journal Officiel sont une forme particulière. Elles participent d'une sorte de service public de consultation juridique de l'administration centrale portant souvent sur des difficultés concrètes rencontrées dans l'application particulière de la loi fiscale. Elle permet au contribuable concerné d'obtenir par l'intermédiaire d'une question écrite d'un parlementaire et en conservant le bénéfice de l'anonymat une réponse sur mesure» (20).

Une réponse ministérielle doit s'analyser, selon Bruno Oppetit, «en une simple manifestation par laquelle une autorité administrative fait connaître son opinion sans jamais constituer une décision administrative de nature à faire grief» (21).

En Tunisie, cette procédure est prévue par l'article 61 alinéa 2 de la constitution qui dispose que «tout membre de la chambre des députés peut adresser au gouvernement des questions écrites et orales». Elle a été précisée par l'article 12 du règlement de la chambre des députés.

Cette possibilité a même été consolidée par la dernière révision de la constitution du 2 juin 2002, qui a ajouté

un alinéa 3 à l'article 61 qui dispose qu'«une séance périodique est consacrée aux questions orales des membres de la chambre des députés et aux réponses du Gouvernement».

La procédure des questions écrites ou orales est très prisée aussi bien par le parlementaire que par le contribuable. Les réponses ministérielles relatives à ces questions constituent, par voie de conséquence, une doctrine administrative importante, voire pour certains «un service public de consultations gratuites ou un moyen de provoquer une interprétation officielle du Gouvernement sur telle ou telle disposition» (22).

b- Les réponses aux demandes de renseignements des contribuables

L'interprétation peut être aussi sur la demande des contribuables. A cet effet, de nombreux contribuables sollicitent l'administration fiscale pour prendre position au regard du droit fiscal sur une situation concrète ou une opération qu'ils projettent de réaliser en vue de s'en prévaloir éventuellement.

Les réponses aux demandes de renseignements des contribuables constituent la forme la plus classique de la doctrine administrative. Pour être prise en considération, la demande de renseignements, doit émaner de l'intéressé lui-même, ou de son représentant légal, formulée par écrit et adressée aux services compétents de l'administration fiscale.

DEUXIEME PARTIE : LA PORTEE DE LA DOCTRINE ADMINISTRATIVE

Nous avons vu qu'en dépit de son importance et de son omniprésence, le législateur tunisien n'a pas prévu de textes juridiques sur la doctrine administrative, à l'instar de ce qui est en vigueur en droit comparé. Même le code des droits et procédures fiscaux (CDPF) récemment promulgué n'a pas accordé un quelconque intérêt à cette dernière. Un chercheur a pu conclure

(18) Le premier bulletin date du 1^{er} janvier 1969. C'était une publication trimestrielle publiée par le secrétariat d'Etat au plan et à l'économie nationale et comportant seulement une quarantaine de pages. Son plan de classement était réparti en trois parties : la première analyse les textes fiscaux, la deuxième est consacrée à la réglementation administrative et la troisième : aide-mémoire fiscale et communications.

(19) Pour une classification méthodique et une lecture critique de ces prises de positions générales de l'administration fiscale, voir les publications suivantes de Mr. Abderraouf YAÏCH : Droit fiscal : «mémento de la doctrine administrative», Sfax, Sté TEC, 1988, 226 p. ; «Droit fiscal : la doctrine administrative en 1988», Tunis, imprimerie arabe de Tunisie, 1990, 354 p. et «Droit fiscal : La doctrine administrative dans le cadre des nouvelles réformes».

(20) Noël Gilles, La doctrine administrative ; in Dictionnaire encyclopédique des finances publiques, Paris, Economica, 1991, p. 637.

(21) Oppetit Bruno, Les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires et l'interprétation des lois ; D. 1974, p. 108.

(22) J. GHESTIN, G. GOUBEAUX, Droit civil, Introduction générale, LGDJ Delta, 4^{ème} édition, 1996, p. 385.



qu'«en réalité, la doctrine administrative n'est qu'un ensemble de mesures intérieures qui évoluent dans la périphérie du droit et qui a pour principal rôle l'application uniforme de la règle de droit fiscal, dont l'austérité est aujourd'hui dénoncée».

A- La valeur juridique de la doctrine administrative

L'élaboration de la doctrine administrative, selon ses formes les plus diverses (notes communes, instructions générales, réponses ministérielles, etc...) n'a pas suffit à lui reconnaître en tant que telle une force juridique contraignante comparable à celle conférée aux sources formelles de la légalité, dont l'éventail s'enrichit et s'étale de la constitution jusqu'aux actes administratifs les plus bas dans la hiérarchie des normes, sans pour autant comporter cette «étrange» source de droit.

Le silence du législateur à l'égard de la valeur juridique de la doctrine administrative nous oblige à recourir au droit comparé, «en tant que source d'inspiration des principes généraux qui sont établis par la jurisprudence, en l'absence de dispositions législatives expresses» (23).

1) Le principe est que cette doctrine est dépourvue de force juridique

En dépit de l'intérêt pratique de la doctrine administrative, elle n'en reste pas moins, en principe, dépourvue de valeur juridique. En effet, la majorité des auteurs précisent que la doctrine administrative n'a pas de force juridique et elle n'a qu'une simple valeur interprétative (24).

De même, selon une jurisprudence constante, les opinions émises par l'Administration fiscale n'ont

aucune autorité devant les tribunaux aussi bien administratifs que judiciaires (25).

Le juge de l'impôt considère les réponses du ministre des finances, les circulaires et les notes de service comme de simples informations, qui n'entraînent pas d'effets juridiques entre l'administration et le contribuable. Il n'admet pas que l'administration puisse à sa guise interpréter les textes fiscaux et prendre des instructions dérogeant à la loi, même si elles sont favorables au contribuable (26).

Il en résulte que l'administration peut toujours revenir sur ce type de mesures sans qu'aucun moyen ne puisse lui être valablement opposé. Elle peut ainsi revenir sur une exonération qu'elle a décidée (27).

Le fait d'avoir imposé un contribuable d'une certaine manière ou de l'avoir plusieurs fois vérifié sans avoir procédé à un redressement sur le problème litigieux, ne l'empêche pas de revenir rétroactivement sur ses interprétations (28).

Elle peut dans ces cas procéder, dans les limites du délai de reprise, à des redressements car le contribuable ne saurait se prévaloir des termes d'une doctrine qui n'a pu légalement déroger à la réglementation en vigueur : Dans un arrêt du 16 février 1977 (29), le Conseil d'Etat a jugé qu'aucune autorité publique n'a le pouvoir d'autoriser une dérogation aux règles d'assiette de l'impôt fixées par la loi, par suite, la décision implicite de l'administration accordant d'une manière irrégulière à un contribuable l'option d'un régime donné d'imposition est sans influence sur le bien-fondé de l'imposition.

En France, le juge fiscal n'examine le litige au regard de la doctrine administrative que lorsqu'il n'est pas en mesure de donner satisfaction au contribuable au

(23) Néji BACCOUCHE, article précité, p. 24.

(24) Voir Ayadi Habib, Droit fiscal, p 221-222 ; Néji Baccouche, Droit fiscal, p. 73 ; Frédéric Douet, Contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, p. 174-175 ; Marchessou Philip, L'interprétation des textes fiscaux, p. 63-64 ; Martinez et Di Malta, Droit fiscal contemporain, Tome I, p. 58 ; Mehl Lucien et Beltrame Pierre, Sciences et technique fiscales, p. 605 ; Dibout Patrick, L'ilégalité des instructions et circulaires fiscales, DF 1991, n° 18, p. 742.

(25) Cf. Philippe Bern, «La protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative», Revue de Sciences Financières 1971, T LXIII, n° 4, p. 752 et s.

(26) Civ. 12 décembre 1984, Bull. Cass. 1984, p. 142. CE 18 janvier 1988, RJF 1988 n° 3, p. 146.

(27) Pour une circulaire ayant accordé une exonération non prévue par la loi : CE 3 mars 1971 DF, 1972 n° 2 comm. 308 ou ayant étendu un régime d'amortissement dégressif à des entreprises non prévues par la loi : CE 15 janvier 1975, DF 1975 n° 6 comm. 19, CE 2 décembre 1969, DF 1970 n° 18, comm. 518 ; CE 14 juin 1972, DF 197 n° 3, comm. 50.

(28) CE 30 juillet 1973, n° 39 comm. 13 10 ; CE 30 janvier 1974, rec. p. 66.

(29) DF 1977, p. 42.



regard de la législation fiscale. En conséquence, la doctrine ne joue qu'à titre subsidiaire (30) et seulement si elle est invoquée par l'intéressé (31). Ce dernier peut librement y renoncer après en avoir demandé le bénéfice (32). En revanche, l'administration ne peut pas se prévaloir de sa propre doctrine et le juge n'est pas en mesure de soulever d'office la méconnaissance de son champ d'application ou maintenir sur son fondement une imposition contestée (33).

L'attitude du juge fiscal à l'égard de la doctrine administrative se comprend parfaitement : la hiérarchie des normes juridiques s'oppose bien à ce qu'une circulaire ou une simple réponse même ministérielle puisse emporter sur la loi telle qu'elle est interprétée par le juge, seul compétent, en dernier ressort, pour en déterminer le sens et la portée.

Selon le Commissaire du gouvernement Gilles BACHELIER, «la loi et la doctrine ne sauraient être mises sur le même plan au regard de la hiérarchie des normes. Il ne s'agit pas de normes concurrentes. L'article 34 de la constitution confie au législateur et à lui seul le soin de fixer les règles concernant l'assiette, les taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.

L'impôt ne peut être établi qu'en vertu des dispositions légales et une instruction ne peut jamais fonder légalement une imposition. C'est pourquoi, l'examen

de la situation du contribuable s'effectue d'abord et toujours au regard de la loi fiscale avant, le cas échéant, celui de la doctrine» (34).

Cette attitude du juge français est transposable, selon le Professeur AYADI, en Tunisie puisque la hiérarchie parallèle des normes et des organes, sur lesquelles repose le droit public tunisien, n'inclut pas l'administration, ni à fortiori les dispositions qu'elle peut être amenée à élaborer. Ces dernières ne peuvent donc être tenues pour obligatoires (35).

Cette position a été confirmée par la haute juridiction administrative tunisienne qui n'admet l'intervention de l'administration fiscale au moyen de sa doctrine qu'en vue d'interpréter les lois fiscales et de dissiper les ambiguïtés qui l'entourent et d'en tirer les conséquences nécessaires afin qu'elle soit susceptibles d'application. Il en résulte que pour le juge de cassation fiscale, les circulaires, les instructions et les notes de services qui dépassent la stricte mission d'interprétations des lois en introduisant de nouvelles normes différentes, n'ont aucune valeur juridique (36).

En effet, pour qu'une disposition puisse avoir une valeur normative, il faut qu'elle émane d'une autorité normative, érigée comme telle par le texte constitutionnel. Or, l'administration fiscale n'est pas théoriquement dotée d'un pouvoir normatif. En vertu des articles 34 et 35 de la constitution, seuls le Parlement et le Président de la

(30) CE, Sect. 3 novembre 1978, req. n° 2409, Sté touristique thermale et hôtelière de Divonne-les-bains, DF. 1979 n° 28, comm. 1518, concl. D. Fabre ; CE Plén. 25 février 1985, req. n° 39003, Sté institut international de formation. Ecole parisienne d'hôtesse, DF. 1985, n° 42, comm. 1783, concl. D. Fouquet ; CE 25 mars 1991, req. n° 68-382, Sté Séza, DF. 1991, n° 26, comm. 1302, concl. Mme M. D. Hagelsteen.

(31) CE. Sect. 3 novembre 1978, req. n° 2409, Sté touristique thermale et hôtelière de Divonne-les-bains ; CE 29 juillet 1983, req. n° 24733, DF 1984, n° 9, comm. 433, concl. J. F. Verny, RJF 10/83, n° 121 ; CE 17 mai 1989, req. n° 63.487, Duplissy, DF 1984, n° 50, comm. 2386, concl. Mme Lièbert Champagne ; CE 2 juin 1986, req. n° 44571, RJF 8-9/86.

(32) CE 12 juin 1987, req. n° 41.369, Bourronville, Rec. Lebon p. 212 et 213, DF 1988, n° 43, comm. 1982, RJF 8-9/87, n° 902 et 10/87, note Mme Lièbert Champagne, p. 502 ; CE 23 octobre 1991, req. n° 70610, SARL «Camping Tourning Club» ; CE 26 octobre 1994, req. n° 116.175 Champagne.

(33) CE 7 OCTOBRE 1987, req. n° 66.210, DF 1988, n° 8, comm. 439, concl. B. Martin Laprade, note G. Tixier et X. Rohmer ; CE 17 juin 1994, req. n° 128.296 et 128.618, Caisse régionale du crédit agricole mutuel et Charente-Maritime, RJF 8-9/94, n° 904, concl. G. Bachelier, p. 513.

(34) G. BACHELIER, Champ d'application respectif de la loi et de la doctrine : doctrines successives indissociables, Avis CE 6 octobre 2000, n° 222.675, Section Melle Bertoni, RJF 1/01, p. 27. Voir également : CE 25 février 1985, n° 39003, Institut International de formation. Ecole parisienne des hôtesses, RJF, 4/85, n° 544, concl. O. Fouquet, DF 42/85, comm. 1783.

(35) AYADI «Droit fiscal», 1989 n° 570.

(36) انظر قرار تعقيبي صادر عن الدائرة التعقيبية بالمحكمة الإدارية بتاريخ 11 فيفري 2002 في القضية عدد 32786 (تعقيب) «وحيث أنه من المستقر فقها وقضاء أن تدخل الإدارة الجبائية عن طريق الفقه يكون لتفسير القوانين الجبائية من خلال توضيح ما يعتريها من غموض وترتيب النتائج الضرورية لإجراء العمل بها وليس من شأنه أن يخالف ما تتضمنه من أحكام وأنه لا عمل على المنشير والتعليمات ومذكرات العمل التي تتجاوز مهمة تفسير القوانين إلى سوء قواعد مخالفة. وحيث أن التعليمات المضمنة في بيان الأداء على التيسير المضافة قد أدمجت ضمن عناصر بسط كسر احتساب نسبة طرح الأداء على التيسير المضافة بيع تذاكر السفر في جانبيه غير الخاضع للأداء، والحال أنه لم ترد الفقرة الفرعية الأولى من الفقرة الثانية من الفصل 9 من مجلة الأداء على التيسير المضافة، الأمر الذي يؤول معه إلى اخلال المعادلة التي جاء بها الفصل المذكور لتحديد نسبة الطرح المكتسبة، فإن المعقبة تكون غير محققة في التمسك بالتعليمات موضوع هذا الفرع من المطعن».



république exercent la compétence d'édicter des règles à titre initial. Le Premier ministre peut, mais seulement par délégation, exercer le pouvoir réglementaire général, sur la base de l'article 53 de la constitution. Les ministres eux-mêmes n'ont pas, en principe, un pouvoir réglementaire sauf dans l'hypothèse d'une habilitation explicite d'une loi ou d'un décret, et même dans cette dernière hypothèse, ils n'ont pas le droit de déléguer leur compétence aux autorités subalternes. Il en résulte que les autorités administratives ne peuvent pas se prévaloir d'une quelconque compétence normative en matière fiscale.

En définitive, la doctrine semble unanime à considérer que la doctrine administrative fiscale n'est pas du droit (37). L'interprétation que l'administration donne à la loi dans le cadre de ses notes, commentaires, circulaires fiscales ou instructions générales, n'a, malgré son caractère officiel «qu'une valeur documentaire» (38).

Toutefois, l'absence de force juridique, qui caractérise les différentes manifestations de la doctrine de l'administration, ne signifie pas que son existence soit illégale. Bien au contraire, cette doctrine présente un intérêt évident, elle émane d'une autorité particulièrement compétente, qui prend en considération dans ses commentaires les conditions concrètes d'application de l'impôt.

Ainsi, si le juge fiscal considère que les circulaires, notes, réponses de l'administration n'ont pas de force de loi, il lui arrive souvent de considérer cette doctrine

comme un guide précieux et s'en inspire dans ses décisions (39).

Par ailleurs, malgré l'absence de valeur juridique, la doctrine administrative est dotée d'une valeur impérative à l'égard, notamment, des agents du fisc du fait de l'existence du pouvoir hiérarchique (40).

2) L'émergence d'un pouvoir normatif de l'administration fiscale : le phénomène de la doctrine administrative illégale

Malgré le fait qu'elle soit inclassable dans l'ensemble des actes normatifs décrits par la hiérarchie des normes, la doctrine administrative, beaucoup plus en droit fiscal qu'en d'autres disciplines, ne cesse de conquérir la sphère de la normativité. Un auteur a pu conclure que «le paysage juridique classique est enrichi par une doctrine administrative fiscale composite» (41).

En commentant l'expérience française, les auteurs ne manquent pas de signaler que d'une manière générale, la doctrine administrative s'efforce de faire bon ménage avec la jurisprudence. Mais il n'en va pas toujours de même. Et s'est ainsi que l'on assiste de temps à autre à de véritables conflits entre les prises de positions du Fisc et la jurisprudence, l'Administration se montrant tantôt plus rigoureuse, tantôt plus libérale que le juge de l'impôt (42).

L'enjeu varie, bien entendu, selon que cette doctrine administrative est jugée comme légale ou illégale.

(37) L. VAPAILLE a brillamment résumé cette attitude sous les termes suivants : «l'interprétation du non-droit n'est pas du droit et l'interprétation du droit n'est pas créateur de droit», thèse précitée, p. 16. Pour une revue des principaux courants de la doctrine sur cette question, voir O. GADHOUM, thèse précitée, p. 146 et s.

(38) F. LEFEBVRE, Contrôle fiscal, § n° 9800 ; G. A. AMDEE-MANESME, Principe et pratique du droit fiscal des affaires, Economica, 2^{ème} édition, p. 99.

(39) Voir, à titre d'exemple, Cour d'appel de Tunis, Chambre civile et commerciale n° 20, 15 décembre 2003, affaire n° 2849 : «... Attendu que l'article 48 susvisé (article 48 -7 quinquies du code de l'IRPP et d'IS) est clair quant au blocage des revenus dans un compte spécial appelé «réserves à régime spécial» et ce, à compter de la date de clôture du bilan de l'année au cours de laquelle a eu lieu la cession, et qu'il est connu que la clôture du bilan ne peut avoir qu'après la fin du mois de décembre de l'année au cours de laquelle a eu lieu la cession, en conséquence, il est naturel que l'opération de blocage se réalise au cours de l'année suivant l'année de l'opération.

Attendu qu'outre la clarté de l'article 48 susvisé, la note commune n° 27 de l'année 1996 prévoit que l'article 4 de la loi n° 95-88 du 30 octobre 1995 permet aux sociétés la déduction de la plus-value résultant de la cession des actions du bénéfice imposable à condition du blocage de la plus-value dans un compte de réserves à régime spécial durant une période de cinq ans au moins à compter du premier jour de l'année qui suit l'année de la cession... ».

(40) Cf. KADDACHI Nada, mémoire précité, p. 70 et s. : Cet auteur rappelle qu'«Il paraît paradoxal de dire que la valeur juridique de la doctrine administrative est, en même temps, interprétative et impérative. Ce constat se justifie par l'existence des différents destinataires de la doctrine administrative. Elle n'a qu'une valeur interprétative à l'égard des contribuables et du juge fiscal mais elle possède une valeur impérative à l'égard des agents du fisc».

(41) O. GADHOUM, thèse précitée, p. 158.

(42) Cf. Philippe Bern, «La protection du contribuable contre les changements de doctrine administrative», Revue de Sciences Financières, T LXIII, n° 4, p. 753.



Dans la première hypothèse, il n'y aura aucun problème puisque la doctrine conforte la légalité et joue bien son rôle naturel, en tant que source interprétative du droit fiscal. Elle se borne seulement à préciser le sens de la loi ou d'un règlement fiscal. Elle commente les dispositions de la législation mise en vigueur sans rien y ajouter.

Néanmoins, dans la seconde hypothèse, il s'agit d'une véritable circulaire réglementaire qui «prétend ajouter quelque chose à la loi, ou d'une manière plus large à l'ordonnancement juridique, notamment en imposant des sujétions nouvelles aux administrés, ou, à l'inverse, en leur procurant des garanties nouvelles» (43). Dans cette hypothèse, la disposition administrative réglementaire fait grief au contribuable, c'est-à-dire, «édicte une réglementation initiale, déroge à une loi, à un règlement, les modifie ou y ajoute pour qu'elle devienne réglementaire et par là même illégale» (44). Dans ces conditions, un problème persiste puisqu'il y a atteinte à l'ordre des choses : une norme inférieure contredit une norme supérieure. Ainsi, le débordement des textes constitue une atteinte flagrante au principe de la légalité de l'impôt.

En effet, il arrive parfois à l'administration d'assumer, sous couvert d'interprétation, des fonctions illégales. Elle sort alors du rôle d'interprète de la loi pour assumer celui de législateur. Dans ce cas, la doctrine administrative déforme le contenu de la norme interprétée et ajoute des mesures supplétives à caractère réglementaire.

Cette pratique est considérée comme une pratique illégale parce que l'administration fiscale ne détient pas un pouvoir normatif. Ce dernier est constitutionnellement partagé entre le législateur et le gouvernement et l'administration n'a, en principe, qu'un rôle très limité qui consiste à assurer l'application et l'exécution des dispositions législatives et réglementaires. Or, il est assez fréquent que l'administration fiscale multiplie l'utilisation de cette pratique illégale en créant des

normes fiscales, empiétant ainsi sur les compétences du Parlement et du Gouvernement.

La pratique administrative montre que l'administration fiscale s'arroge en réalité un véritable pouvoir normatif sans souvent en lui donner le nom sous couvert de l'interprétation des lois et des règlements. Ce pouvoir normatif peut être défini comme «un pouvoir de prendre les décisions qui s'intègrent dans la hiérarchie des normes et modifient l'étendue des droits et des obligations de la catégorie de personnes qu'elles visent» (45). C'est la manifestation la plus éloquente du phénomène de «l'emprise de l'administration fiscale sur le pouvoir législatif» (46).

En effet, il suffit de lire la masse de la doctrine administrative pour se rendre compte que l'administration fiscale ne respecte pas toujours les textes fiscaux. Elle constitue un interprète qui bénéficie d'une marge très importante de liberté dans l'interprétation des textes fiscaux (47). De ce fait, l'administration fiscale peut soit adoucir la règle fiscale, d'où le phénomène des tolérances administratives, soit durcir la règle fiscale, d'où le phénomène d'aggravation des textes fiscaux.

Il en résulte que la portée de cette illégalité varie selon qu'elle joue soit en faveur du contribuable : ce dernier peut-il se prévaloir d'une doctrine illégale favorable ? ; soit en sa défaveur : ledit contribuable peut-il se protéger contre une doctrine illégale défavorable ?

B- La prévalence de la doctrine administrative

La place de la doctrine administrative dans la hiérarchie des normes juridiques est certes assez secondaire. Elle est même reléguée au dernier rang, puisqu'elle ne constitue que de simples mesures d'ordre intérieur qui se situent «au bas de la pyramide des normes. N'ayant pas de force juridique, elle a plutôt une simple valeur interprétative» (48). Ainsi, sur le plan strictement juridique, «la doctrine administrative est dépourvue de force juridique» (49). De ce fait, elle ne devrait

(43) C. BLUMANN, *L'application des circulaires administratives par le juge judiciaire*, P. 264 ; cité par O. GADHOUM, thèse précitée, p. 167.

(44) Y. BEN ACHOUR, ouvrage précité, p. 373.

(45) KADDACHI Nada, mémoire précité, p. 74.

(46) Cf. SCHULTZ, *De l'emprise des administrations fiscales sur le pouvoir législatif et le pouvoir juridictionnel* ; Thèse, Strasbourg 1955.

(47) MARCHESSOU, ouvrage précité, p. 70.

(48) O. GADHOUM, thèse précitée, p. 156.



engendrer, en principe, aucun effet juridique entre l'administration et le contribuable.

Cependant, dans la pratique fiscale tunisienne, cette doctrine administrative occupe une place prépondérante tant aux yeux des agents chargés d'appliquer la réglementation fiscale, que du côté des contribuables qui veillent à se conformer scrupuleusement à cette réglementation (50). Elle «domine les usages fiscaux en Tunisie, et constitue de ce fait presque l'unique source d'interprétation opérante des textes» (51).

Le poids de cette doctrine «ne cesse d'augmenter au point que la doctrine administrative qui fait le droit fiscal réel peut aller jusqu'à dépasser la simple interprétation des textes pour créer la règle de droit» (52), la modifier ou même la supprimer. Selon un auteur, le poids de cette doctrine administrative «met, en fait, le droit fiscal sous tutelle administrative» (53).

En effet, l'administration fiscale, qui confectionne les projets de lois, est amenée après avoir réussi à les faire adopter par les deux chambres du Parlement, «à procéder aux ajustements qui lui paraissent inévitables ou utiles lors de leur mise en pratique» (54).

Ce pouvoir administratif s'aggrave par l'organisation hiérarchique de l'administration fiscale qui oblige les agents à considérer les instructions administratives comme étant impératives et ce, indépendamment de leur conformité à la loi.

Vu le rôle prépondérant de l'administration fiscale dans l'élaboration des textes fiscaux et son rôle privilégié dans l'exécution de la politique fiscale, elle est certainement la mieux placée pour préciser le contenu de la norme fiscale. La fonction interprétative de l'administration fiscale est particulièrement importante et ce, en raison des incidences financières immédiates de l'interprétation adoptée et la complexité de la matière

fiscale (55). Cette fonction qu'assume l'administration fiscale est loin d'être incompatible avec le principe de légalité de l'impôt. Bien au contraire, elle en constitue un complément indispensable. Cependant, cette mission offre matière à critique, dès lors qu'elle prend, comme c'est le cas en Tunisie, une ampleur démesurée et que l'administration sort de son rôle toléré d'interprète pour donner à la norme fiscale un contenu différent et pour hisser sa doctrine au rang de la loi (56).

Le corps d'instruction préparé par l'administration à l'usage de ses agents revêt en pratique une importance essentielle. D'une part, en raison du pouvoir hiérarchique, les agents de l'administration sont portés à considérer ces instructions non pas comme un outil de travail, mais comme des prescriptions impératives et obligatoires. D'autre part, le contribuable, dans un souci de simplification de ses démarches, cherche à connaître les intentions de l'administration et considère son interprétation comme la seule valable. Comme le note le Professeur AYADI, «pour les agents (ainsi que pour beaucoup de contribuables) la loi s'efface, en fait, derrière l'instruction de l'administration qui la met en œuvre et qui la porte à leur connaissance. Un écran s'établit ainsi entre la loi et ses destinataires et c'est en définitive l'interprétation de l'administration qui va prévaloir.

L'ampleur prise par cette doctrine administrative peut être jugée choquante parce que «de nature régaliennes et contraire à la tradition démocratique et libérale qui a fondé le principe de légalité du droit fiscal, c'est-à-dire ses sources» (57).

Le problème soulevé par cette importance de la doctrine administrative en matière fiscale et les limites qu'elle est susceptible d'entraîner au regard du principe de légalité de l'impôt se ramène donc à deux interrogations essentielles :

(49) Néji BACCOUCHE, ouvrage précité, p. 73.

(50) Le contribuable, dans un souci de simplification de ses démarches, cherche à connaître les intentions de l'administration et considère son interprétation comme la seule valable.

(51) Abderraouf YAÏCH, «Les sources et règles d'interprétation en droit fiscal», Cours de fiscalité approfondie 1999, p. 3.

(52) Abderraouf YAÏCH, «Droit fiscal : La doctrine administrative dans le cadre des nouvelles réformes», p. 13.

(53) Abderraouf YAÏCH, «Théorie fiscale», Editions Raouf Yaïch, 2002 ; p. 94.

(54) Abderraouf YAÏCH, ouvrage précité, p. 13.

(55) Néji BACCOUCHE, «Droit fiscal», Tome 1, ENA, CREA - Tunis 1993, p.72.

(56) H. AYADI, «Droit fiscal» 1989, n° 505.

(57) Michel BOUVIER ; p. 38, précité.

- Dans le cadre du contrôle de légalité opéré par les juridictions compétentes, le juge accepte-t-il ou non de censurer les empiétements éventuels de la doctrine administrative sur la loi ?

- Le contribuable peut-il se prévaloir devant le juge d'une doctrine administrative qui lui est favorable, même contraire à une loi ?

CONCLUSION GENERALE

La doctrine administrative est censée permettre de rendre la loi plus intelligible en passant de la généralité de la règle aux cas concrets devant rentrer dans le schéma conçu par le législateur. Or, sous prétexte d'interpréter la loi fiscale, la doctrine administrative risquerait de la modifier soit dans un sens plus favorable au contribuable, soit dans un sens plus défavorable à ce dernier. Dans ces hypothèses, le contribuable est-il suffisamment protégé contre cet exercice irrégulier par l'administration de son pouvoir normatif ?

(58) PH. THEVENIN, ouvrage précité, p. 62.

En effet, l'expérience montre que, sous couvert d'interprétation, l'administration fiscale s'est permise dans certains cas d'introduire de véritables changements aux dispositions législatives. Elle déborde, par sa doctrine administrative, les textes fiscaux allant ainsi au delà des termes de la loi et s'arrogeant selon l'expression de Philippe THEVENIN, «un pouvoir réglementaire occulte» (58).

Ainsi, vu les répercussions de l'interprétation des textes fiscaux et leur application sur le statut du contribuable, et considérant les risques inhérents à l'interprétation administrative des textes fiscaux en raison de la propension naturelle de l'administration vers l'adaptation des textes au profit de ses intérêts, il y a lieu de nous interroger sur la question des garanties qui devraient être remplies au profit du contribuable contre aussi bien la doctrine administrative illégale que contre le changement intempestif de cette doctrine.

(A photocopier)

Votre traditionnel outil de travail



FISCAL 2009
Format : 16 x 24 cm
Volume : 1161 pages

FISCAL 2009
Les textes de base de la fiscalité en Tunisie
Janvier 2009 - Version bilingue



LE PETIT FISCAL 2009
qui présente le texte des actes les plus usuels de la fiscalité tunisienne (traduction française uniquement)

De nombreuses nouveautés 2009

(Le bon de commande figure à la page 62 de la présente revue).