

## La nature juridique du rescrit fiscal

### Abstract :

The Finance law of 2012 introduced a new procedure that aims to guarantee legal security and stability through guarantees accorded to taxpayers in good faith and although the tax ruling is a concept that has been defined in réglementary texts, its application still raises some questions , including its legal status especially that the answer to this question will permit us to better understand the regime which is applicable .

### ملخص:

أدرج قانون المالية لسنة 2012 إجراء جديدا يتمثل في المحررات الجبائية، حيث يهدف هذا الأخير إلى ضمان الحماية القانونية والاستقرار الجبائي للمكلفين بالضريبة شريطة حسن نيتهم. و على الرغم من أن المحررات الجبائية هو مفهوم تم تعريفه في النصوص التنظيمية ، إلا أن طبيعته القانونية لم تحدد بعد ، كما أن تطبيقاته قد تثير بعض الإشكالات ولهذا السبب تم اختيار الطبيعة القانونية للمحررات الجبائية كموضوع لهذا البحث .

### Introduction :

«Quand le droit bavarde, le citoyen ne lui prête plus qu'une oreille distraite » : C'est la célèbre formule utilisée pour attirer l'attention sur les conséquences de « l'inflation » législative et de la dégradation de la qualité de la loi. L'instabilité, l'imprévisibilité, la complexité et l'incohérence des lois constituent une menace constante pour la *sécurité juridique* des contribuables.

**SARA Benmouhamed**

Faculté de droit

Université des Frères Mentouri

Constantine

En effet, dans la pratique, la législation fiscale se caractérise par une extraordinaire inflation et instabilité, à côté des changements trop fréquents de la loi, chaque année le législateur algérien modifie, annule ou ajoute de nouvelles dispositions, l'administration produit un très grand nombre de textes portant interprétation et application des dispositions fiscales. Ce qui rend la norme fiscale imprévisible et difficilement accessible.

C'est dans cet environnement caractérisé par la complexité des textes et l'instabilité juridique, pour agir en toute certitude, que le *rescrit fiscal* constitue une des solutions offertes aux contribuables.

Faisant partie d'une réforme instaurée par la loi de finance 2012, l'article 174 bis et 174 ter prévoit une nouvelle procédure garante des droits des contribuables à travers la sécurité juridique, il est ainsi défini par l'article 2 du décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012 [1] en ces termes: « le rescrit fiscal est une prise de position formelle de l'administration fiscale, saisie par un contribuable de bonne foi relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises. Ce rescrit 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 ».

Historiquement, à Rome, le rescrit était la réponse de l'empereur aux questions adressées par les gouverneurs des provinces ou par les juges au sujet des difficultés à résoudre. En matière fiscale c'est le terme usuel pour désigner une procédure permettant à une entreprise d'interroger par écrit l'administration préalablement à la conclusion d'un contrat ou d'une convention, pour apprécier la portée de l'opération, ou pour se faire confirmer qu'elle remplit les conditions légales afin de bénéficier d'une disposition fiscale, sous réserve de lui fournir tous les éléments du dossier.

Nous traiterons à travers cette étude le thème du rescrit fiscal sous ses différents aspects les plus ambigus du moins, cet article ne sera pas donc une étude descriptive, nous nous contenterons d'une brève démonstration de son mécanisme, mais nous chercherons essentiellement à démontrer sa nature juridique et ce à travers l'exploration de son processus ainsi que son opposabilité et les conséquences de cette dernière, enfin nous aboutirons à sa nature juridique, qui constitue l'essence même de cette recherche et pour se faire, nous répondrons principalement aux interrogations suivantes :

- Cadre général du rescrit fiscal ?
- son opposabilité ? un recours devant un juge serait-il possible ?
- Qu'elle est la nature juridique du rescrit, doctrinale ou réglementaire ?

### **1. Cadre conceptuel du rescrit:**

Le rescrit fiscal est une démarche individuelle entreprise par un contribuable de bonne foi et qui lui permet d'interroger l'administration fiscale sur sa situation de fait au regard d'un texte fiscal. Il est en conséquence garant de la sécurité juridique et de la transparence fiscale du contribuable.

La sécurité juridique en matière fiscale est donc une revendication légitime pour sécuriser des relations qui sont parfois conflictuelles entre l'administration et les contribuables[2], ces derniers vérifiés ou non ont le droit d'attendre une certaine sécurité juridique. En effet ils leur est difficile d'accepter que l'administration rapporte sa doctrine, ou la modifie, pour procéder à des rehaussements des bases d'imposition.

La notion de sécurité juridique n'a pas été abordée, ni définie par la législation fiscale algérienne ni même dans le code des investissements bien que la sécurité juridique soit une condition favorable au développement de l'investissement, alors que le Conseil d'Etat français, dans son rapport public de 2006, la définit dans ces termes : « Le principe de *sécurité juridique* 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. Pour parvenir à ce résultat, les normes édictées doivent être claires et intelligibles et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles»[3].

La notion de *la sécurité juridique* est composée donc de deux axes, l'un formel, à savoir la qualité de la loi, et l'autre temporel, soit l'exigence de la prévisibilité de la norme.

Partant de là le rescrit fiscal s'inscrit parfaitement comme étant un des procédés qui permettent au contribuable de s'assurer de la stabilité de la sécurité juridique

### **2. Cadre juridique :**

L'étude de l'étiologie du rescrit fiscal est nécessaire à son élaboration ; on déterminant son origine sa nature juridique pourrait être plus facile à déceler, ainsi l'évolution de ce dernier constitue une question majeure. Dès lors nous nous la posons, à savoir si le rescrit fiscal fait partie d'un processus certain régit par l'évolution économique ou même de l'influence administrative ou n'est-il qu'une démarche empruntée au droit comparé ?

En effet l'économie de marché impose l'amélioration des relations administration fiscale et contribuables, n'a-t-on pas dit que l'impôt est une obligation noble et que l'imagination du fisc est sans doute moins grande que celles des fraudeurs partant de là le rescrit fiscal oui est important, il puise toute sa valeur juridique dans les articles 174 Bis et 174Ter du code de procédures fiscales (créés par l'article 47 de la loi de finance 2012), rajoutant à cela le décret exécutif n°12-334 relatif au rescrit fiscal et l'instruction n°1 du ministère des Finances relative à la procédure de rescrit fiscal.

Mais on se penchant sur la traduction arabe du terme rescrit fiscal on constate que le législateur algérien a utilisé le terme « محررات جبائية », sachant que le mot « محرر », est aussi la définition doctrinale d'une lettre de change, mais ce n'est peut être pas la première fois que la traduction calamiteuse des termes juridiques du législateur algérien font défaut.

Or faisant le tour du droit comparé, le droit français plus précisément -Père spirituel et bien plus encore du droit algérien ; ce n'est plus étonnant d'ailleurs de voir la ressemblance qui existe entre les textes algériens et français [4]-et du droit américain véritable pionnier en matière de rescrit fiscal ,on constate que le rescrit fiscal découle d'un certains nombres de notes et d'instructions interne au ministère des Finances.

c'est ainsi que depuis longtemps sous forme de réponses données par les ministres aux questions des parlementaires ( règle établie par l'article 134 de la constitution algérienne),s'est instaurée comme une véritable procédure d'interrogation du ministère intéressé sur le sens à donner à telle disposition légale ou réglementaire

La question reçoit en principe une réponse en forme d'avis publié au journal officiel, qui ne lie point les tribunaux, juridiquement parlant, mais qui en fait, jouit auprès d'eux, ainsi que des praticiens, d'une autorité certaine. Il est d'ailleurs troublant de constater que le Parlement, qui devait être à l'origine des lois de finances, en vertu du principe de légalité de l'impôt, peut consulter le ministre des finances sur une difficulté fiscale (voir l'article 120 de la constitution).

Mais encore dans le cadre juridictionnel se sont développé des mécanismes permettant de solliciter un avis interprétatif de telle ou telle haute juridiction(Le ministère algérien de la Justice crée un site web pour les citoyens) ,et que l'interrogation pour avis sur la portée d'un agissement peut également avoir pour destinataire une autorité administrative indépendante.

Tout ces points cités, font partie de la sphère juridique algérienne de façon progressive mais certaine, on peut donc croire que le rescrit en matière fiscale en découle, il pourrait même être la conséquence logique de l'évolution économique que connaît le pays.

Mais la réalité est toute autre car si à titre d'exemple on prenait la procédure du ruling américain et qui a su développer une vraie relation de confiance entre les contribuables et l'administration fiscale on se rendrait facilement compte que le rescrit algérien est une nouvelle garantie accorder aux contribuables à fin de fluidifier les rapports ,mais son application réduite aux entreprises relevant de la DGE limite ce champ de garantie ,cette limitation nous pousse à croire que le mécanisme du rescrit ne s'est pas imposé naturellement dans un climat favorable à l'instauration d'une relation de confiance mais plutôt à été emprunté au régime fiscal français(une rédaction quasi-identique des articles),orcette même limitation prête à confusion dans le sens ou on croirait quepour le moment on est en plein phase expérimentale ,ce qui conforte ce raisonnement c'est l'application de ce procédé seulement aux entreprises relevant de la compétence de la DGE ,soit celles qui sont sur le devant de la scène internationale .

### **3 .Etude du mécanisme du rescrit :**

### **3-1 Concept « rescrit » :**

Etant une nouvelle procédure établie par la loi de finance de 2012, on pourrait confondre le rescrit fiscal avec d'autres notions similaires en compte alors parmi ces concepts les demandes d'information, le recours préalable (en contentieux fiscal) et les interprétations formelles :

- **Rescrit fiscal et simple demande de renseignements :**

Selon l'article 2 du décret exécutif 12-334 déjà cité, le rescrit fiscal est avant tout une prise de position formelle de l'administration fiscale, ce dernier constitue une réponse précise et définitive à la demande du contribuable concernant l'appréciation d'une situation de fait au regard de la législation fiscale en vigueur.

Alors que la demande d'information a une portée plus large, en d'autres termes le champ d'application de la demande d'information ne s'attache pas qu'aux situations de fait, mais s'étend aussi à l'interprétation [5] par l'administration des textes législatifs ou bien à la simple interrogation procédurale des contribuables, en outre les réponses des demandes d'information peuvent varier en le fond et la forme d'une administration à une autre, alors que le rescrit reste centré au niveau de la DGE et de ce fait la demande d'information n'est nullement un rescrit fiscal.

Autre point de divergence le rescrit fiscal est une prise de position formelle, donc l'aspect formel est obligatoire, alors que la demande d'information est encore loin de ce formalisme qui sera développé ultérieurement.

- **Le rescrit fiscal et le recours préalable :**

Le rescrit fiscal est une demande écrite précise et complète adresser par le contribuable de bonne foi à la direction des grandes entreprises, il diffère entièrement du recours préalable.

Car même si le délai de réponse du rescrit est de 4 mois et que ce délai nous rappelle incontestablement celui du recours devant les commissions de recours (recours facultatif) ou le recours juridictionnel [6].

Et même si le rescrit fiscal peut faire l'objet d'un dépôt contre accusé de réception comme est le cas pour la procédure du recours préalable [7], le rescrit reste très différent du recours ; à titre comparatif, si lors d'un contentieux fiscal le contribuable est obligé de présenter un recours devant l'administration, avant de pouvoir saisir le juge (le but recherché est de trouver un accord pour limiter l'encombrement des juridictions et ce suite à une imposition contestée), dans le rescrit le contribuable a le choix d'introduire ou pas une demande de rescrit l'informant au préalable d'une opération qu'il envisage de réaliser.

Ajoutant à cela qu'on ne peut parler de recours qu'on phase contentieuse, en effet le recours préalable est une étape obligatoire du processus contentieux alors que le rescrit fiscal reste une garantie contre tout éventuel rehaussement de l'imposition et non la contestation de cette dernière.

- **Les interprétations formelles :**

La notion d'interprétation formelle est difficile à préciser, elle doit comporter trois éléments [8]:

**a-**ça doit concerner des indications positives et explicites provenant de l'administration fiscale.

**b-**la position formelle n'est pas une simple recommandation mais il doit s'agir d'indications présentes sous la forme impérative.

**c-**l'interprétation formelle doit présenter un caractère innovatoire, elle ne doit pas se limiter à confirmer l'interprétation qui découle naturellement du texte de loi.

De ce fait l'interprétation formelle c'est l'ensemble des explications que l'administration fiscale donne de la loi même si les interprétations formelles lui sont opposables elle ne se rapporte pas à une situation de fait.

A titre d'exemple, quand les services administratifs s'abstiennent de répondre à des demandes qui visent à valider des éléments de fait admis pour le passé, mais susceptibles de changer dans le futur (exemple des frais professionnels ou même des charges déductibles [9] ),il ne s'agit pas d'une interprétation formelle d'un texte qui sera peut être ultérieurement opposé à l'administration ,alors que le silence de l'administration fiscale dans le rescrit est souvent interpréter comme une acceptation tacite de ce dernier [10].

Notant qu'en France la loi Aicardi du 08/07/1987 qui modifie le livre de procédures fiscales, introduit deux mécanismes très distincts [11]:

une garantie apportée par l'interprétation d'un texte fiscal et une autre prise de position formelle sur une situation de fait .

D'ailleurs l'analyse de l'article L80A du livre de procédures fiscales français démontre que ce dernier -dont s'est inspiré le législateur algérien- pour le rescrit fiscal- exprime la possibilité qu'a le contribuable de se prévaloir à l'encontre de l'administration de ses interprétations, c'est une garantie contre tout changement de doctrine, c'est à partir de 1987 que l'article L80.B, étend la garantie prévue au premier alinéa de l'article L.80A à l'appréciation portée par l'administration sur une situation de fait au regard d'un texte fiscal -le rescrit fiscal qui reste une appréciation individuelle conditionné par une procédure bien précise- partant de là le législateur algérien s'est inspiré presque mot à mot d'un texte de loi qui au final dans son interprétation doctrinale ne concerne pas la notion de rescrit fiscal clairement mais une notion bien plus large qui représente un moyen légale de résistance du contribuable aux débordements de la **doctrine administrative**.

En conclusion nous remarquons que la présentation de ce paysage assez complexe suppose de distinguer, les appréciations administratives relevant des mécanismes généraux tel que le recours préalable ou même des interprétations formelles qui restent spontanées ou même solliciter par le contribuable concernant une situation de fait ou d'un texte de loi ,du rescrit fiscal véritable

garant contre toute hausse d'imposition.

### **3-2 Condition d'application du rescrit :**

« Le rescrit fiscal est une prise de position formelle de l'administration, saisie par un contribuable de bonne foi, sur le régime applicable à la situation de fait dans laquelle, celui-ci ,se trouve ou encore sur l'opération qu'il envisage de réaliser »,c'est dans ces termes que l'instruction ministérielle relative au rescrit fiscal le décrit, c'est cette définition que nous retiendront pour notre étude.

#### **A- Une prise de position formelle :**

la démarche intellectuelle dans le rescrit est à l'inverse ;l'interprétation en générale part d'un texte légale et déduit les implications qu'il est possible de tirer de sa signification ,alors que le rescrit est un mécanisme d'appréciation, c'est donc un procédé qui permet de partir d'une situation propre au contribuable se basant sur des faits qu'il présente pour arriver à projeter cette appréciation sur un texte de loi .

Étant donné que le rescrit est une prise de position formelle cette dernière peut être considérée comme tel, dès lors qu'elle est suffisamment explicite et non équivoque, mais doit elle être motivée ?

l'analyse de l'article 174 Bis du code de procédures fiscales ,démontre clairement que cette prise de position ne doit pas être motivée ;en effet la loi ne pose pas l'obligation de l'administration de motiver ses prises de position formelle (on compte deux types de prises de positions formelles, générales et celles à caractère individuelles),et d'ailleurs selon l'article 6 du décret exécutif 12-334 la non-transmission du rescrit après expiration du délai de 4 mois peut être considéré comme un acceptation tacite de l'administration et le contribuable bénéficie de la position fiscale qu'il a formulé dans sa demande ,n'empêche que les informations données par le contribuable doivent satisfaire les conditions requises par la législation fiscale(art 3du décret exécutif 12-334). Toute fois, nous pensons que tout naturellement, il serait préférable que toutes les décisions refusant un rescrit fiscal soient légalement sujettes à une obligation au moins minimale de motivation.

Les prises de positions formelles peuvent ne pas faire l'objet d'une publication, d'ailleurs le législateur algérien parle de transmission du rescrit ou même de réception de réponse et non de sa publication.

Ce qui n'est guère le cas en France, ou le rescrit fiscal est publié sur le site internet de l'administration centrale.

#### **B- Conséquence 1 de la prise de position formelle : opposabilité du rescrit**

Le rescrit est un mécanisme à la discrétion du contribuable lui permettant d'obtenir une opinion juridique, un avis protecteur lorsqu'il est favorable, mais jamais contraignant s'il est défavorable[12] .

L'étude de son opposabilité est une nécessité, car le rescrit constitue une véritable assurance de la stabilité des appréciations de l'administration fiscale. Le rescrit fiscal est une question de stabilité des situations fiscales, de

cohérence intellectuelle et d'équité, ainsi l'opposabilité de ce dernier n'est pas l'annonce de sa consécration en tant que norme juridique, mais la reconnaissance des effets normatifs attachés aux informations qu'elle transmet dont il est nécessaire qu'ils présentent une certaine stabilité.

D'ailleurs les articles 174 Bis et 174 Ter représentent la reconnaissance du pouvoir de l'administration de créer l'information, le rescrit est donc un moyen de véhiculer une information prise en considération par le contribuable pour définir et remplir ses obligations fiscales.

Ces dites informations (appréciations) ne prennent pas de place dans la hiérarchie des normes, mais en revanche et de manière incontestable elle produit des effets juridiques.

Notons toute fois que le code de procédures fiscales n'énumère pas la liste des documents qui peuvent être opposables à l'administration

Mais en droit administratif, les actes tels que les instructions sont des mesures d'ordre intérieur .ils n'ont de valeur que dans le périmètre de l'administration, puisqu'ils ne s'adressent qu'aux agents de celle-ci (elles doivent être publiées pour être opposable).

Par contre rescrit fiscal est opposable à l'administration sur le principe voulant qu'on soit tenu par la règle que l'on se donne à soi-même (en latin ,Tupaterelegemquamipsefecisti : « Subis les conséquences de ta propre loi » .

Ainsi les services fiscaux doivent suivre les instructions, mais également respecter les appréciations faites suite à une demande de rescrit fiscal.

D'ailleurs cette opposabilité trouve son salut dans l'article 174 Bis du code de procédures fiscales en les termes « il ne saura procédé à aucun rehaussement d'imposition... », cette interdiction juridique affirme donc le caractère opposable du rescrit.

**Conditions d'opposabilité :**

Le rescrit fiscal est opposable à l'administration fiscale lorsqu'il remplit les conditions suivantes :

-la condition de non-contrariété des lois, est une pièce centrale quant à l'importance pouvant être donnée à ces appréciations

-L'opposabilité s'apprécie par la connaissance certaine, donc soit notification ou publication (dans ce cas de figure c'est la notification)

-l'opposabilité à l'administration de l'appréciation objet de l'accord n'est naturellement opposable au fisc que dans la mesure où la situation du contribuable correspond bien à celle qui était décrite dans sa demande (cette condition peut soulever, en pratique certains points, car il arrive souvent qu'une opération ne se réalise pas exactement comme prévus initialement).

-L'appréciation dont il entend se prévaloir ne peut être étendue à d'autres situations que celles qu'elle vise, ni à d'autres contribuables, comme bien il présente une situation identique.

-la garantie ne peut être invoquée que si le contribuable de bonne foi, satisfait l'ensemble des conditions d'application de l'appréciation admise par l'administration.

### **C- conséquence 2 de la prise de position formelle :Le rescrit peut se prémunir contre l'abus de droit :**

La finalité du rescrit fiscal répond à une préoccupation de sécurité juridique et repose sur la technique de l'opposabilité à l'administration de ses prises de position.

la question de l'applicabilité du dispositif de répression des abus de droit et plus généralement de la théorie de la fraude à la loi au rescrit fiscal présente un intérêt fondamental pour permettre d'approcher la nature juridique du rescrit

En effet La prise de position formelle de l'administration fiscale, a aussi comme effet la protection du contribuable de la procédure d'abus de droit ,mais qu'elle est cette notion ?

Instituer par la loi de finance de 2014 ,les articles 19bis et 20bis du code de procédures fiscales adopte la concept d'abus de droit (de manière pas très explicite en comparaison de l'article L64 du livre de procédure fiscale français ) ,ce dernier est souvent qualifié de châtement des surdouées de la fiscalité ,mais reste très différent de la fraude , l'évasion fiscale ou même de la simple erreur [13],car dans ce cas de figure le contribuable tombe sous le coup de l'abus de droit en cas d'excès d'habileté fiscale plus précisément quand il se rend coupable de simulation ou de fraude à la loi(quand il est sous forme de simulation l'abus du droit est un mensonge destiné à tromper le fisc prenons l'exemple de la donation déguisée sous l'apparence d'une vente ,alors qu'en cas de fraude à la loi il y a ni simulation ni mensonges, les actes passés sont réels) ,cette disposition autorise l'administration à écarter comme ne lui étant pas opposable les actes constitutifs d'un abus de droit et à leur restituer leur caractère véritable ,et cet assemblage juridique sera probablement sanctionné par le fisc qui taxera et pénalisera la réalité que le contribuable avait occulté.

L'article 174 Bis peut être considéré comme une arme légale de répression des abus de droit , en effet l'administration ne pourra en aucun cas engagé une procédure d'abus du droit au titre de l'opération pour laquelle elle a été consultée ,ceci dit si le contribuable reçoit une réponse défavorable et qu'il réalise quand même l'opération objet du rescrit ,l'administration est libre d'engager la procédure d'abus du droit .

En d'autres termes la procédure d'abus de droit n'est pas applicable lorsque le contribuable a consulté, sous certaines conditions de fond et de forme l'administration fiscale :

#### **1-Conditions de fond**

-pour le fond la consultation de l'administration doit se rapporter à une situation de fait susceptible d'être mise en cause pour abus de droit,

- que la demande soit préalable à la conclusion du contrat, et qu'elle comporte toutes les informations nécessaires à l'appréciation.

-demande doit comporter tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération.

**2-Conditions de forme :**

Quant à la condition de la forme, le rescrit doit être présenté sous une forme écrite à la DGE.

Notons que la garantie du rescrit anti-abus de droit ne s'applique qu'à l'opération soumise à l'administration et ne peut être invoquée que par les contribuables parties à l'acte ou aux actes en cause .Pour le reste, la portée du dispositif dépend de la suite donnée par l'administration, dans le délai de 4 mois, à la demande du contribuable

**D- conséquence 3 de la prise de position formelle :Le juge et le rescrit fiscal :**

Suite à la réponse défavorable de l'administration, le contribuable dépité par ce verdict qu'il estime injuste va alors recourir en premier lieu à un second examen dans un délai de deux mois (article 12 du décret exécutif 12-334)mais selon la loi le contribuable ne doit pas invoquer des éléments nouveaux alors que peut-il invoquer ?à notre sens ce dernier doit argumenter son recours par la négligence de l'administration qui n'a pas estimé correctement sa situation de fait au regard d'un texte fiscal. Cette seconde prise de position obéit aux mêmes règles et délais que celles applicable à la demande initiale mais elle diffère essentiellement en un point ;le recours n'est pas examiné par la DGE mais par l'administration de façon collégiale -art 11à15 du décret exécutif 12-334-[14].

Maintenant si le contribuable n'est toujours pas satisfait par la décision rendue, il serait alors tenté de porter le litige aux juridictions compétentes, soit pour une mauvaise appréciation des faits ou négligence de l'administration , ou l'annulation du rescrit pour excès de pouvoir du fisc, ou tout simplement que le rescrit n'est plus objet du conflit mais une pièce maîtresse pour la résolution de ce dernier ,en d'autre terme l'acceptation du rescrit comme moyen de preuve , c'est dans ce cadre-là que le juge intervient.

En effet l'article 800, 801et 802 du code de procédures administratives, attribue la compétence du litige fiscal au juge administratif .Ce dernier privilégie l'interprétation de la règle de droit, et ce au détriment de l'aspect pratique de la solution espérée par le contribuable qui est dans l'attente d'une solution en non de l'exemplarité du jugement.

D'autre part les relations entre le juge et l'administration fiscale tant en amont qu'en aval sont plus que complexes, en effet la décision de justice reflètent toute l'ambiguïté existante entre l'administration « premier juge de l'impôt » et le juge administratif « juge de l'impôt en théorie », ainsi malgré cet pseudo

concurrency entre ces deux entités, le juge peut-il sanctionner l'administration même si le litige est portée par l'un ou l'autre des parties ?

En prenant l'initiative du recours juridictionnel, l'administration attend du juge une interprétation de la loi fiscale, rien que la loi. Mais comme déjà expliquer le rescrit reste une appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal la démarche d'analyse est différente de l'interprétation de la loi, on part d'une situation de fait et on essaye de la projeter sur un texte fiscal, alors le juge administratif est-il habilité à mener à bien cette mission qui est en l'occurrence

une des prérogatives du fisc ?

Pour répondre à cette problématique, on s'intéresse en premier lieu au rôle du juge, il est vérifié que le juge analyse les faits et leur applique la règle de droit pertinente, et de ce point de vue le rescrit s'inscrit parfaitement dans les prorogatifs du juge, par conséquent il peut parfaitement rejeter les faits déjà appréciés par l'administration fiscale et les dénier de leurs valeurs juridiques, et là encore la compétence fiscale du juge rentre en jeu et la question de la spécialisation des juges en Algérie se pose encore, car à notre sens le juge administratif n'est pas apte à analyser des faits fiscaux.

En second lieu est-ce d'ailleurs là le point le plus important, le législateur algérien n'a pas organisé de recours juridictionnel pour le rescrit fiscal (recours pour excès de pouvoir ou pour contentieux fiscal), alors peut-on se référer au champ d'application de l'article 70 du code de procédure fiscale qui s'énonce comme suit : « Les réclamations relatives aux impôts, taxes, droits ou amendes établis par le service des impôts, ressortissent au recours contentieux, lorsqu'elles tendent à obtenir, soit la réparation d'erreurs commises dans l'assiette ou le calcul des impositions, soit le bénéfice d'un droit résultant d'une disposition législative ou réglementaire ».

Le demandeur du rescrit fiscal ne bénéficie pas encore d'un droit mais demande plutôt au regard des faits qu'il présente la possibilité d'en bénéficier et tout cela au regard d'un texte fiscal, alors de ce point de vue cet article (art 70) serait applicable au rescrit fiscal qu'en cas d'appréciation favorable au demandeur du rescrit et par la suite l'administration décide de retirer cette appréciation avantageuse.

Concernant le recours pour excès de pouvoir (il est en droit administratif ouvert aux parties contre les actes détachables d'un contrat alors qu'il n'est pas ouvert contre le contrat lui-même), en droit fiscal l'Algérie n'est pas encore à point sur ce thème, mais la France semble rejeter tout recours pour excès de pouvoir en matière de rescrit fiscal (voir la décision pro-musica du Conseil d'Etat français datant du 26/03/2008).

Suite à ce silence juridique il pourrait se poser sur le plan pratique une autre problématique, en effet le contribuable peut ne pas appliquer la réponse donnée par l'administration, il prend alors le risque de se faire redresser

ultérieurement, il pourra alors introduire un recours juridictionnel(en application de l'article 70 du code de procédures fiscales), donc au final il aura perdu 5 à 6 ans ,ce qui ne serait pas très adapté à la sphère de l'économie de marché.

En France la commission Fouquet sur l'amélioration de la sécurité juridique s'était prononcée prioritairement en faveur de l'institution d'un référé de pleins contentieux qui permettrait au juge de statuer dans les brefs délais et selon des formes simplifiées de substituer sa propre appréciation à celle précédemment portée par l'administration, l'application de cette proposition pourrait être intéressante en Algérie si les juges administratifs étaient compétents en matière fiscale .

Autre point , l'opposabilité du rescrit fiscal à l'administration fiscale n'est plus à débattre mais concernant l'acceptation de ce dernier comme moyen de preuve , l'article 323 Ter du code civil et l'article 77 du code des procédures civiles et administratives tout deux parlent des écrits comme moyens de preuve ,partant de là le rescrit fiscal qui doit être adressé à l'administration fiscale sous une forme écrite peut parfaitement être un moyen de preuve ,mais serait-il utilisable contre l'administration ou en sa faveur sachant que c'est elle-même qui a produit cette preuve ?

La loi fiscale ne parle pas ouvertement de la liberté de preuve sauf concernant la preuve des mutations (voir les articles :38ter D et 38 quater G du code de procédures fiscales ),est par conséquent la notion de rescrit comme moyen de preuve reste encore très ambiguë et fera certainement l'objet d'une recherche plus développée.

### **3-3-l'administration compétente :**

L'article 2 du décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012 ,attribut la compétence en matière de rescrit fiscal à la direction des grandes entreprises(DGE), et l'article 8 §2 du décret exécutif n°12-334 confirme cette attribution en ces termes : « Toutefois, lorsque la demande parvient à un service autre que la direction des grandes entreprise(DGE) ,ce service est tenu de la transmettre dans un délai de sept (7)jours, à la direction des grandes entreprises et d'en informer le contribuable auteur de la demande ».

Partant de là n'y aurait 'il pas un conflit de compétence entre les sous-directions du ministère des Finances et la DGE ?

En effet une entreprise devient éligible dans toutes ses composantes (assiette et recouvrement)à la compétence de la DGE lorsqu'elle remplit une des conditions énumérées à l'article 32 de LF 2002 [15],modifié par l'article 54 de LF pour 2007,et bien que le rescrit reste pour l'instant exclusivement du ressort de la DGE que ça soit concernant la compétence mais aussi ce dernier ne concerne que les entreprises relevant de la DGE (cela permettrait d'ailleurs de mieux comprendre l'attribution exclusive à cette direction).

Et même si la DGE est la seule direction en mesure de gérer la fiscalité des

grandes entreprises et qu'elle est seule apte à comprendre la comptabilité plutôt complexe de ce genre d'entreprise, est-elle réellement experte en matière d'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal, car le but ultime du rescrit fiscal reste l'obtention d'éclaircissements sur la législation fiscale applicable à sa situation afin d'éviter toute erreur à sa déclaration.

En effet une demande de rescrit ne doit pas se contenter de décrire les faits soumis à l'appréciation de l'administration et doit obligatoirement inclure l'analyse juridique du requérant.

Partant de là ne serait-il pas plus intéressant d'attribuer ce rôle aux autres directions du ministère des Finances, prenant exemple de la DRPC ou de la DRLF ou même la direction du contentieux fiscal, qui peuvent selon la nature de leurs fonctions garantir au mieux l'appréciation des faits, ainsi garantir la sécurité juridique assurée par le rescrit fiscal.

### **3-4-bonne foi :**

la définition donnée du rescrit fiscal qualifie fréquemment le contribuable de bonne foi, il serait alors plus qu'intéressant de le situer parmi la notion de bonne foi qui constitue une condition majeure de ce dernier.

D'ailleurs l'article 174 bis du code des procédures fiscales s'énoncent comme suit: « 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**... », l'article donne tout de suite le ton, la condition est là, on ne peut parler de procédure de rescrit fiscal qu'en présence de bonne foi et on ne peut parler de contribuable sans le qualifier de « CONTRIBUTABLE DE BONNE FOI ».

C'est alors que nous aborderons en premier lieu la notion de bonne foi dans son concept le plus large c'est-à-dire en droit civil, ensuite nous la spécifierons en droit fiscal.

#### **A-La définition civile de la notion de bonne foi**

La notion de bonne foi est comme de nombreuses notions juridiques transversales, une notion polysémique. Cette polysémie juridique est selon certains : « *une marque essentielle du vocabulaire juridique* ». Ce caractère polysémique provient du fait que la bonne foi en droit n'a pas de définition légale<sup>1</sup> [6. Elle se conçoit plus comme une règle générale reposant sur l'éthique et la morale des acteurs du jeu juridique, elle peut donc être définie comme étant « la croyance qu'a une personne de se trouver dans une situation conforme au droit, et la conscience d'agir sans léser les droits d'autrui »

En effet, la *bonne foi* est un concept qui désigne la bonne intention, l'honnêteté et la sincérité. En principe la bonne foi est présumée, c'est à celui qui évoque la mauvaise foi de l'établir.

#### **B-La définition fiscale de la notion de bonne foi :**

La bonne foi du contribuable devrait se traduire par une honnêteté certaine dans ses rapports avec le fisc. Et dans le même temps, les services fiscaux devraient faire preuve d'une certaine souplesse quant à l'application des règles fiscales par le contribuable à partir du moment où celui-ci agit avec souci d'honnêteté et d'intégrité.

Si on venait à l'appliquer en droit fiscal, on dira que le contribuable est présumé de *bonne foi* et c'est à l'administration fiscale qui puisse évoquer la mauvaise foi d'en apporter la preuve.

Contenu que le système fiscal algérien est un système déclaratif, se reposant en grande partie sur les déclarations du contribuable qui ne peuvent être que sincères, l'administration peut facilement prouver qu'un contribuable est de mauvaise foi, il lui suffit par exemple de lui reprocher la dissimulation de certaines informations qui, si elles ont été mises à la disposition de l'administration, celles-ci auraient pu changer sa position.

On parle donc de bonne foi dans le rescrit fiscal si les trois conditions ci-dessous sont présentes [17] :

1-si sa demande est précise, complète, exacte et sincère ;

2-si sa situation est strictement identique à celle sur laquelle l'administration a pris position.

3-si le contribuable s'est conformé à la solution admise par l'administration lors de la prise de position formelle.

Mais étant donné que le rescrit fiscal ne touche que les entreprises relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises et par conséquent des personnes morales, la bonne foi ne serait-elle pas plus difficile à établir, surtout concernant des sociétés dont la direction est un peu plus complexe (exemple :spa, holding...).

#### **4 .Constat : Sa nature juridique :**

Ainsi après avoir exploré le cadre général du rescrit fiscal et avoir étudié son processus parsemé de certaines interrogations que nous avons essayé d'éluder ou du moins soulever, et en conclusion à cet article nous nous penchons sur sa nature juridique .

Le professeur Thierry LAMBERT[18] ,affirme dans son ouvrage « Procédures fiscales » que le rescrit fiscal comme terme ne correspond à aucun concept juridique ,ce qui ne lui interdit pas d'avoir un effet pratique et une portée certaine, en réalité il institue au profit d'un contribuable qui sollicite un avis ,une garantie particulière qui rend juridiquement opposables les prises de position écrites de l'administration[18].

Et bien que le législateur algérien dans les articles 174Bis et 174Ter, ne définit guère le rescrit fiscal, le décret exécutif n°12-334 du 8septembre 2012,par contre le caractérise de prise de position formelle mais il n'en détermine toujours pas la nature juridique, quant à l'instruction n°01 du 11 avril 2013 du ministère des Finances parle de démarche du contribuable ,ces lacunes

juridiques nous conduisent à nous interroger sur sa qualification juridique entre réglementaire ou doctrinale ? car classer un acte dans la grille qui résulte du croisement des deux distinctions est indispensable pour en déterminer le régime.

Pour répondre à cette épineuse question il faut tout d'abord distinguer deux concepts ou deux sources différentes du droit fiscal, cette distinction est importante dans la mesure où elle nous permet de nous poser les bonnes questions concernant cette fameuse nature juridique :

### **A-le règlement :**

Le pouvoir réglementaire est attribué au Premier ministre et au président de la République, les ministres ne l'ont pas en principe (voir l'article 125 de la constitution) [19].

Le règlement a pour objet de compléter la loi, que celle-ci prévoit ou non l'intervention d'un décret d'application. Les décrets sont eux-mêmes précisés par des arrêtés et bien entendu, tous les règlements ainsi édictés doivent être respectueux de la volonté du législateur, c'est là qu'on distingue les notions suivantes [20] :

#### **1-L'acte réglementaire :**

C'est un acte administratif unilatéral général et impersonnel. Il s'adresse anonymement à ceux auxquels ils s'appliquent, peu importe le nombre des intéressés l'important est que l'autorité qui prend l'acte veuille qu'il s'applique à tous ceux qui entrent dans son champ d'application.

En effet tous les règlements ont en commun leur caractère de généralité, qui les distingue des actes individuels. Proche de la loi du point de vue matériel, le règlement est un acte administratif du point de vue formel. Il reste d'ailleurs subordonné à la loi dans toutes les matières.

Le règlement en matière fiscale est pour l'essentiel un règlement d'application dans l'acceptation large du terme : si sa place est subordonnée elle est substantiellement considérable dans tous les aspects de cette branche du droit (surtout s'il prend la forme de décrets et d'arrêtés).

Notons toute fois que l'administration fiscale dispose d'un pouvoir réglementaire de fait et non de droit. Car si en principe sa doctrine n'est pas opposable au contribuable qui n'est pas tenu de la respecter, la réalité est bien différente ; il arrive que ce dernier sollicite le juge contestant la légalité d'un décret et demande son annulation, et comme les instructions sont dénuées de force juridique l'administration préfère placer ses interprétations de la loi dans les instructions plutôt que les décrets. Cela n'empêche que le juge peut contrôler la régularité d'une instruction, mais il arrive aussi que l'instruction rajoute des textes législatifs à la loi dans cette hypothèse le texte est dit réglementaire puisqu'il comporte des normes d'application générale. Sauf qu'il est pris par une autorité non-compétente et donc doit être annulé.

La parade utiliser dans ce cas par l'administration est tout simplement de demander au gouvernement un projet de loi de validation.

2-l'acte non-réglementaire individuel :

C'est un acte administratif unilatéral nominatif, il peut être pris aussi bien par une autorité investie du pouvoir réglementaire que par une autorité qui en est dépourvue, dès lors que l'une ou l'autre est compétente pour l'adopter

L'acte individuel est plus précis et moins générale que l'acte réglementaire, il désigne individuellement les titulaires des droits et des obligations instituées par la législation et la réglementation : on passe donc de l'anonymat dû à l'application générale à une désignation plus personnelle.

**B-La doctrine administrative :**

La doctrine administrative de portée générale –la seule qui mérite à vrai dire l'appellation de doctrine administrative –peut être définie comme « l'ensemble des interprétations des textes fiscaux formulées par une autorité fiscale centrale en direction de l'administration déconcentrée en vue principalement d'assurer une application uniforme de ces textes sur l'ensemble du territoire national »[21].

La doctrine administrative générale est directement attachée à un texte ou à une série de textes, procédant à son commentaire plus ou moins détaillé, elle en livre une interprétation véritable en se proposant d'en éclairer le sens. Mais elle peut aussi exprimer un mécanisme autonome, complètement détaché des textes existant.

Quant aux sources de la doctrine administrative, sont généralement les instructions et réponses ministérielles (voir l'article 134 de la constitution), les circulaires et notes composent aussi l'essentiel de la doctrine administrative, ils sont adressés aux agents de l'administration, pour leur expliquer comment appliquer la loi, surtout que bien souvent cette dernière est imprécise.

D'autre part la doctrine administrative peut être de portée générale ou individuelle et dans ce cas elle pourrait être définie comme étant : « l'interprétation d'un texte formulée par une autorité fiscale ,centrale ou déconcentrée l'égard d'un contribuable déterminé »[22].

Contrairement à la doctrine administrative générale qui doit être publiée, la doctrine administrative individuelle ne donne pas lieu à cette obligation.

Concernant la nature juridique de la doctrine administrative, elle s'impose aux agents du fisc (notes et circulaires) en vertu du principe de la hiérarchie mais elle n'a pas de caractère juridique contraignant pour les contribuables, puisqu'elle est **élaborée par des autorités administratives dépourvues du pouvoir réglementaire.**

La place qu'occupent aujourd'hui le règlement et la doctrine administrative parmi les sources du droit fiscal montre qu'il forment bien plus que le simple complément de la loi ,mais bien au-delà dans la hiérarchie le règlement se

situé au-dessus de la doctrine, ce n'est toujours pas le cas en matière fiscale car l'administration dispose de moyens pour imposer sa volonté

Ainsi si on analyse en quelques points le rescrit fiscal, en se rend compte aisément de ce qui suit :

**1-Dans le rescrit fiscal le contribuable a la possibilité d'un second examen[23],ce qui le rend non doctrinale, mais plutôt d'aspect réglementaire .**

Notons au passage qu'on parle de doctrine administrative et non de la simple doctrine (le mot "doctrine" désigne d'une manière globale, les travaux contenant les opinions exprimées par des juristes, comme étant le résultat d'une réflexion portant sur une règle ou sur une situation. A cet égard si elle ne se limite pas au discours pédagogique la doctrine est indissociable de l'enseignement du Droit[24]).

l'existence d'un second examen en matière de rescrit par le biais de la législation fiscale, permet d'avoir un deuxième regard sur les faits présentés par le contribuable, cette caractéristique s'attribue une nature réglementaire plutôt que doctrinale .En effet souvent les décisions prises par l'administration font l'objet d'une contestation.

**2-La doctrine est en principe non opposable au contribuable, ce dernier n'est pas tenu de la respecter.**

Paradoxalement le demandeur du rescrit n'est pas tenu de son application, en d'autres termes il peut parfaitement solliciter l'administration pour une appréciation des faits qu'il présente et ensuite choisir de ne pas prendre en considération la réponse rendue par celle-ci

Cette caractéristique présente certainement un point de rencontre entre le rescrit et la doctrine administrative de portée générale.

**3-Le rescrit fiscal ne bénéficie pas aux tiers, en d'autres termes le rescrit fiscal est applicable uniquement au contribuable ayant introduit la demande et concerne sa situation de fait[25].**

D'ailleurs cette particularité pose la problématique du rescrit fiscal et l'égalité, car un contribuable ne pourrait bénéficier d'une prise de position de l'administration combien même il présente les mêmes faits.

Cette spécificité pourrait nous pousser à nous rapprocher de la réglementation plutôt que de la doctrine générale, ou individuelle puisque cette dernière dans sa définition la plus stricte parle d'interprétation d'un texte fiscal et non d'appréciation de faits, et par conséquent il serait difficile d'attribuer au rescrit une nature doctrinale [26], par contre l'aspect réglementaire de type décision individuelle serait plus adapté pour le moment.

**4- Le silence de l'administration fiscale (DGE) face au rescrit vaut une acceptation tacite.**

Assurément le silence de l'administration dans un délai de 4 mois, vaut une obtention implicite de la garantie par le contribuable, ce n'est point le cas en

doctrine administrative, le silence de cette dernière ne saurait juridiquement influencer sur l'applicabilité d'un texte fiscal en vigueur, cela confirme forcément ça nature non-doctrinale[27].

**Partant de là: on pourrait associer le rescrit**

- à la doctrine administrative individuelle ,et là encore ,on se rend compte rapidement que la doctrine administrative est un mélange de droit et de fait ;en d'autres termes cette doctrine est bien plus qu'une interprétation individuelle d'une situation de fait mais aussi d'interprétation des textes ,il s'agit le plus souvent d'une appréciation individuelle mêlant considération de droit et de fait .Ainsi le rescrit fiscal ne serait donc qu'une partie de la doctrine administrative individuelle .
- à un acte réglementaire, si et seulement si l'autorité qui le délivre a ce pouvoir ,ce qui n'est pas le cas ;car la DGE n'est pas apte à réglementer[28],et par conséquent la piste réglementaire est à éliminer ,du moins l'acte réglementaire .
- à l'acte non-réglementaire individuel, considéré comme créateur de droit ils accordent à une personne, de manière en principe **définitive**, un avantage administratif ou financier, partant de là on pourrait aisément lui attribuer la nature juridique du rescrit fiscal, mais encore là se pose la question de l'annulation du rescrit par l'administration fiscale et ce suite à une erreur ou à une mauvaise appréciation [29].

**En conclusion :**

A la lumière de tout ce qu'on vient de voir, on pourrait associer la nature juridique du rescrit fiscal à une nature réglementaire bien plus que doctrinale ; en effet cet aspect individuel du rescrit ainsi que l'opposabilité des prises de position de l'administration fiscale confortent cette attribution.

Ces appréciations de l'administration correspondant à des faits bien précis et propres à chaque contribuable, font que le rescrit se rapproche plus du raisonnement réglementaire et en prend par conséquent la nature.

Mais comme on a pu voir lors de notre étude, le rescrit transmis et non publié au demandeur est opposable à l'administration, ainsi le contribuable peut se prévaloir des appréciations faites par l'administration ; mais supposons un instant que le rescrit est publié et non transmis au contribuable comme est le cas en France(ses rescrits sont publiés sur le site du gouvernement) c'est dans ce cas de figure que le rescrit serait opposable en tant que doctrine publiée.

En résumé, l'analyse du mécanisme particulier du rescrit et de son processus caractérisé par cette opposabilité individuelle confirme une nature réglementaire cette nature qui progressivement pourrait être interprété comme doctrinale dans la mesure où celle-ci est publiée, et de ce fait aurait une dimension plus large [30].

**Références bibliographiques [31]:**

<sup>1</sup> Décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012, relatif au rescrit fiscal, jo n° 50

<sup>2</sup>F.Douet, contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, LGDJ, coll.Bibliothèque de droit privé,1997,381p. ;J.BUISSON(dir.),la sécurité fiscale l'Harmattan,coll.Finances publiques,2011,221p.

<sup>3</sup> Conseil d'état, rapport annuel 2006,EDCE n°57,Doc.fr.2006,V.p.281

<sup>4</sup> L'article L80.A du L n°1130 du 18 décembre 1959 et du 9 juillet 1970 du livre de procédures fiscales français: « il sera procédé à aucun rehaussement d'imposition 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 ..... ».

Surprenante similitude entre le texte français et l'article 174 Bis du code des procédures fiscales algérien.

<sup>5</sup> Appréciation et interprétation principale différence existante entre le texte français source d'inspiration du législateur algérien

<sup>6</sup> Article 80,82 et 174 Bis du code des procédures fiscales, ainsi que l'art 6 du décret exécutif n°12-334.

<sup>7</sup> Voir l'article 4 du décret exécutif n°12-334 correspondant au 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal ,jo n°50

<sup>8</sup> Droit fiscal général, J. LAMARQUE, et, lexis-NexisLitec ,2009,p416.

<sup>9</sup> Art 169,du code des impôts directs et taxes assimilées .

<sup>10</sup>Voir l'article 174 Bis du code de procédures fiscales et l'article 6 du décret exécutif 12-334 du 08 septembre 2012.

<sup>11</sup>Même auteur ,p540.

<sup>12</sup> Rapport sur les conditions de mise en œuvre des procédures de rescrit fiscal ,de promotion du dispositif et de publication des avis de rescrit ,Direction générale des finances publiques ,France ,2009.

<sup>13</sup> Précis de fiscalité des entreprises, M. COZIAN,Litec,31<sup>ème</sup>edi,2007-2008,p534.

<sup>14</sup> Voir la décision n°29 du 11 avril 2013, portant création et composition du collège de second examen de rescrit fiscal, ministère des finances.

<sup>15</sup> Loi n°01-21correspondant au 22 décembre 2001,portant loi de finance pour 2002,jo,n°79

<sup>16</sup> Le code civil cite la bonne foi dans les articles suivants : 82, 85,791,824,825,828,835,mais en aucun cas il la définit.

<sup>17</sup> L'article 3 du décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012, relatif au rescrit fiscal : « la demande prévue à l'article 174 bis du code des procédures fiscales

précise le nom ou la raison sociale et l'adresse du contribuable .Elle doit indiquer les dispositions fiscales que le contribuable entend appliquer. La demande doit 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 ».

<sup>18</sup> Procédures fiscales, T.LAMBERT, Lextenso-éditions, 2013,p415.

<sup>19</sup> Voir l'article 77 et 85 de la constitution.

<sup>20</sup> Droit administratif, D.TRUCHET, Thémis droit, 5<sup>eme</sup> édition,2013,p239.

<sup>21</sup>Droit fiscal général, J.LAMARQUE ,et al ,lexisNexisLitec ,2<sup>eme</sup>ed ,2011,p484

<sup>22</sup>Référence précédente ,p487.

<sup>23</sup> Voir l'article 174Ter du cpf et la décision n°29 ,du 1/04//2013,portant création et composition du collège de second examen de rescrit fiscal .

<sup>24</sup> Définition tiré du dictionnaire du droit privé de Serge BRAUDO

<sup>25</sup> Voir l'article 10 ,du décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012,jo n°50.

<sup>26</sup> On parle là de doctrine simple et non administrative

<sup>27</sup> Voir l'article 174 Bis du cpf,et l'art 7 du décret exécutif n°12-334 relatif au rescrit fiscal

<sup>28</sup> Voir l'article 125 de la constitution.

<sup>29</sup> Voir article 9du décret exécutif 12-334 du 8septembre2012, relatif au rescrit fiscal ,jo50.

<sup>30</sup> Remarquons toute fois que le législateur algérien s'est inspiré de l'article L80.A ,du livre de procédures fiscales français , pour la rédaction de l'article 174Bis ,alors que le texte français en question a une portée plus générale ; il paralyse le droit de reprise de l'administration ainsi que le revirement de la doctrine administrative de façon générale en d'autre terme l'article en question parle de la garantie attribuer au contribuable contre tout changement de doctrine administrative et de ce fait le rescrit français est considéré comme un outil de lutte contre tout revirement de la doctrine

<sup>31</sup>l'inspiration du législateur algérien des textes français a influencer la bibliographie de cet article, ainsi en la quasi absence de recherche académique (algérienne) en matière de rescrit fiscal l'instruction ministérielle était notre plus grande source doctrinale.