**Cours n° 02**

**Les Sources du Droit Fiscal**

Parmi les sources du droit fiscal, on distingue à titre principal, des sources juridiques (Constitution, conventions internationales, actes législatifs et réglementaires) et, à titre subsidiaire, des sources infra juridiques (doctrine administrative).

**Section 1 : Les sources juridiques**

Ces sources sont hiérarchisées : la Constitution, les conventions et accords internationaux, les actes législatifs et les règlements.

***Sous-section 1 : La Constitution***

En tant que texte fondamental ayant pour objectif de déterminer les droits et obligations des citoyens, la Constitution pose les principes sur lesquels doivent se fonder les différents prélèvements obligatoires auxquels les textes législatifs ou réglementaires ne peuvent y déroger. Ainsi trois grands principes sont proclamés par le constituant dans l’article 82[[1]](#footnote-2).

***1)*** *La compétence législative en matière fiscale : le principe de la légalité de l’impôt :*

L’article 82 dispose : *« Nul impôt ne peut être institué qu’en vertu de la loi ».* Cette disposition est renforcée par l’article 139-13 de la Constitution qui place dans la compétence de la loi (du Parlement) la création, l’assiette, le taux et le recouvrement de tout prélèvement obligatoire[[2]](#footnote-3).

***2)*** *L’égalité devant l’impôt :*

L’article 82 de la Constitution dispose également que « *Les citoyens sont égaux devant l’impôt* ». Ce principe pose problème dans la pratique, car il ne s’agit pas de réaliser l’égalité numérique entre contribuables en les faisant payer les mêmes montants d’impositions. Mais d’introduire une équité fiscale qui commande une inégalité dans le traitement des contribuables en fonction de leurs facultés contributives. Il s’agit donc de réaliser l’égalité dans le sacrifice fiscal. L’atteinte à ce principe d’égalité est sanctionnée par la loi (art. 82).

***3)*** *La non rétroactivité de l’impôt :*

*« Nul impôt, contribution taxe ou droit d’aucune sorte, ne peut être institué avec effet rétroactif* *»*. Autrement dit un impôt ne peut être institué pour être appliqué à des opérations qui lui sont antérieures.

***4)*** *Le caractère supra législatif des conventions :*

La Constitution place les conventions internationales dûment ratifiées au-dessus de la loi. Tel est le principe énoncé l’article 154 de la Constitution : *« Les traités ratifiés par le Président de la République, dans les conditions prévues par la Constitution, sont supérieurs à la loi ».* Il est à rappeler que les conventions internationales en matière fiscale sont surtout bilatérales et qu’elles n’ont pas pour vocation de créer de nouvelles impositions.

***5)****La constitutionnalisation du principe de la sanction de l’évasion fiscale et la fuite de capitaux :*

La réforme constitutionnelle de 2016 puis celle de 2020 (dans son article 82) a constitutionnalisé la répression de « *toute action visant à contourner l’égalité des citoyens et des personnes morales devant l’impôt* ». Une telle action est, selon le constituant, constitutive d’une « *atteinte aux intérêts de la communauté nationale* ». Elle est réprimée par la loi. Selon le même paragraphe, la loi sanctionne l’évasion fiscale et la fuite de capitaux.

***Sous-section 2 : Les conventions et les accords internationaux***

***§1. Le rôle des organisations internationales dans l’élaboration d’un modèle de convention fiscale***

Il s’agit des travaux de certaines organisations internationales (comme la Sdn, Onu et Ocde) dans l’élaboration d’un modèle de convention fiscale.

* *Le rôle de la Sdn dans l’élaboration d’un premier modèle de convention*

L’intérêt des organisations internationales pour les questions fiscales a commencé dès les années 1920, grâce aux travaux entrepris tout d’abord par la Société des Nations (Sdn)[[3]](#footnote-4). Bien que son objet principal soit de garantir la paix sur la scène internationale, la Sdn s’intéressait aussi aux questions fiscales à travers son groupe d’expert du comité financier.

Ce qui a favorisé son rôle c’est d’un côté l’environnement économique mis à mal par la première guerre mondiale (problèmes de double imposition, d’insuffisance d’imposition et explosion des charges fiscales causée par les coûts de guerre et de reconstruction). Et d’un autre côté, l’insuffisance d’instruments internationaux régissant les problèmes fiscaux.

C’est ainsi qu’en 1928, la Sdn a élaboré six projets de conventions bilatérales dont quatre concernent la double imposition et deux sur l’évasion fiscale. C’est ainsi que pour la première fois, un texte de type « mondial » a été proposé dans le but d’unifier les règles fiscales internationales.

Ceci dit, ces modèles ont fait l’objet de beaucoup de critiques puisqu’ils offraient la possibilité aux Etats contractants le droit de préserver le secret bancaire. Cette limite à l’assistance fiscale a conduit le Comité fiscal de la Sdn -créé en 1928- à l’élaboration des Modèles de Mexico (1943) et de Londres (1946)[[4]](#footnote-5).

* *Le modèle de l’Onu favorisant l’imposition des pays en développement*

Créée à la fin de la seconde guerre mondiale, précisément le 26 juin 1945, l’Onu s’est également intéressée à produire des normes fiscales internationales. Son premier modèle de convention intitulé « *Modèle de convention des Nations-Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement* » a été publié en 1980. Toutefois, vue sa portée très limitée dans la mesure où il avait exclue de son champ d’application la coopération fiscale internationale, ce modèle a été revue par la suite pour être publier en 2001.

Contrairement aux autres modèles, celui de l’Onu répond aux deux problèmes fiscaux, à savoir la double imposition et l’évasion fiscale. En matière de droit d’imposition, celui-ci accorde un intérêt spécial pour l’Etat de source des bénéfices, ce qui le rend d’une nature particulière. En effet, contrairement aux autres Modèles, celui de l’Onu est généralement favorable à ce que, dans un traité fiscal, le pays dit « pays de la source » ou « pays d’accueil de l’investissement » conserve une plus grande partie des droits d’imposition que le « pays de la résidence » de l’investisseur. Ceci constitue à l’évidence un avantage pour les pays en développement.

* *L’Ocde et ses différents modèles de convention*

La part de mérite dans le développement des conventions fiscales revient plus particulièrement à l’Organisation de Coopération et de Développement Economiques (Ocde), héritière de l’Organisation Européenne de Coopération Economique (Oece) à partir de 1960.

Le premier Modèle élaboré par cette organisation a été publié en 1963, le second en 1977, depuis, il a été l’objet de plusieurs mis à jour. Ils avaient pour titre « *l’élimination de la double imposition sur le revenu et la fortune*».

***§2. L’objet des conventions fiscales internationales***

Les conventions en matière fiscale sont essentiellement bilatérales, elles tendent à éviter les doubles impositions. Elles se sont développées sous l’égide de l’Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE)[[5]](#footnote-6) en vue de faciliter les échanges économiques internationaux. Beaucoup de ces conventions reprennent les dispositions de la convention-modèle de l’OCDE[[6]](#footnote-7). L’Algérie a signé plus d’une trentaine de conventions bilatérales dont 12 sont conclues avec des pays arabes[[7]](#footnote-8) et onze avec des pays européens[[8]](#footnote-9).

Ces conventions ont pour objet[[9]](#footnote-10) de :

* Déterminer la souveraineté fiscale de l’Etat, c’est-à-dire à qui revient le droit d’imposer le revenu, le bénéfice ou le capital, est ce à l’Etat de résidence du bénéficiaire ou à l’Etat de source des bénéfices ?
* Eliminer les risques de doubles impositions. Il se peut effectivement qu’une même personne ou un même revenu soit imposable dans deux Etats différents (Etat de source et Etat de résidence)[[10]](#footnote-11). Cette situation est un handicape pour les investisseurs étrangers car elle constitue une charge fiscale très lourde. Dans ce cas précis, pour éviter ce problème, les investisseurs ont tendance à utiliser des manipulations pour payer le moins d’impôt possible ;
* Lutter contre la fraude et l’évasion fiscale à travers les mécanismes de coopération fiscale internationale[[11]](#footnote-12).

Mis à part le problème de doubles impositions, l’Ocde s’intéresse aussi à « l’assistance administrative en matière fiscale » ou « la coopération fiscale internationale » en élaborant plusieurs modèles de conventions :

* Convention multilatérale d’assistance administrative mutuelle en matière fiscale élaborée en 1988 et amendée en 2010 par un protocole ;
* Accord sur l’échange de renseignements en matière fiscale qui a deux versions, une bilatérale et une autre multilatérale ;
* Convention multilatérale **pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l’érosion de la base d’imposition et le transfert de bénéfices entrée en vigueur le 1er juillet 2018.**

De plus, l’Ocde s’intéresse aussi à la fiscalité de l’économie numérique, l’érosion de la base d’imposition, la Tva internationale, …

***Sous-section 3 : Les actes législatifs***

Parmi les actes législatifs source du droit fiscal, on distingue : la loi organique relative aux lois de finances, les codes des impôts, les lois de finances et les ordonnances.

***§1 - La loi organique relative aux lois de finances* (article 140 de la Constitution)**

En raison de l’importance des matières qu’elles traitent, les lois organiques créées par la Constitution de 1996 sont soumises à des règles de procédures spécifiques[[12]](#footnote-13). Elles sont adoptées à la majorité absolue des députés et à la majorité des trois quarts des membres du conseil de la nation ; de même qu’elles sont obligatoirement soumises au Conseil constitutionnel pour contrôler leur conformité à la Constitution[[13]](#footnote-14). Dès 1996, le Constituant a placé la loi relative aux lois de finances dans la catégorie des lois organiques. Il est à préciser, cependant, que les lois de finances ont été régies jusqu’à présent par une loi ordinaire du 7 juillet 1984[[14]](#footnote-15). La loi organique relative aux lois de finances n’a vu le jour qu’en septembre 2018[[15]](#footnote-16). Elle a commencé à prendre effet progressivement qu’à partir de 2021.

Cette loi confirme le principe de la légalité de l’impôt en disposant que : « *seules les lois de finances prévoient des dispositions relatives à l’assiette, aux taux et aux modalités de recouvrement des impositions de toute nature ainsi qu’en matière d’exonération fiscale* » (art. 18 de la loi organique relative aux lois de finances).

***§2 - Les lois fiscales : les codes fiscaux***

La loi constitue la source essentielle du droit fiscal selon les termes mêmes de l’article 139-13 de la Constitution : *« Le Parlement légifère dans les domaines suivants : les règles concernant la création, l’assiette, le taux et le recouvrement des impôts, contribution, taxes et droits de toute nature »*. Le système fiscal algérien connaît cinq codes, chaque code étant consacré à une catégorie d’impositions :

*- Le code des impôts directs et taxes assimilées,* il comporte les impositions suivantes : l’impôt sur le revenu global (IRG), l’impôt sur les bénéfices des sociétés (IBS), l’impôt forfaitaire unique (IFU), l’impôt sur la fortune, les taxes foncières…

*- Le code des taxes sur le chiffre d’affaires,* il comporte notamment impôt général sur la dépense: la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), la taxe intérieure de consommation et la taxe sur les produits pétroliers.

- *Le code des impôts indirects* institue des impositions spécifiques qui viennent soit s’ajouter à la TVA : les droits de circulation des alcools, vins et liqueurs, droits de garantie et d’essai sur les métaux précieux, soit en remplacement de la TVA : la taxe sanitaire sur les viandes…

- *Le code de l’enregistrement* qui renferme d’une part les droits d’enregistrement des actes portant notamment sur les propriétés et, d’autre part la taxe de publicité foncière.

- *Le code du timbre*, il prévoit les impositions payées sous la forme d’un timbre fiscal devant être obligatoirement apposé sur un certain nombre de documents : les quittances, les affiches, les permis, les passeports ou des cartes d’identité nationale …

Enfin, en 2002, le système fiscal algérien est venu s’enrichir par un nouveau code, le *code des procédures fiscales*, il contient les procédures suivies pour déterminer la matière imposable, calculer, contrôler et recouvrer l’impôt, de même qu’il renferme les garanties et les voies de recours accordés aux contribuables.

***§3 - Les lois de finances***

La loi de finances annuelle est régie, désormais, par la loi organique relative aux lois de finances du 2 septembre 2018. L’article 3 de cette loi définit la loi de finances comme suit : « *La lois de finances détermine pour un exercice, la nature, le montant et l’affectation des ressources et des charges de l’Etat, ainsi que l’équilibre budgétaire et financier qui en résulte, en tenant compte d’un équilibre économique défini ».*

Ont le caractère de loi de finances :

- la loi de finances de l’année

- les lois de finances rectificatives ;

- la loi de règlement budgétaire.

*La loi de finances* de l’année prévoit et autorise, pour chaque année civile, l’ensemble des ressources et des charges de l’Etat destinées à la réalisation des programmes de l’Etat, conformément aux objectifs définis et aux résultats attendus et faisant l’objet d’une évaluation (art. 6 de la loi 18-15).

*La loi de finances rectificative* a pour objet de modifier ou de compléter, en cours d’année, les dispositions de la loi de finances de l’année (art. 7 de la loi 18-15).

*La loi de règlement budgétaire* constitue le dernier acte du cycle budgétaire. « *Elle est l’acte par lequel il est rendu compte de l’exécution d’une loi de finances et, le cas échéant, des lois de finances rectificatives*» (art. 8 de la loi 18-15). Elle constitue le compte de résultat de l’année devant être approuvé par le Parlement[[16]](#footnote-17).

Par ailleurs, il est à signaler que si la loi de finances annuelle a pour vocation d’instituer des dispositions à caractère fiscal et financier pour compléter ou modifier la législation déjà existante ; la pratique révèle que son domaine s’étend souvent à d’autres matières qui n’ont aucun rapport avec les finances. Tel est le cas des *cavaliers budgétaires* qui consistent dans des modifications apportées à des législations sans rapport avec la fiscalité ou les finances[[17]](#footnote-18). La loi organique de 2018 vient d’interdire cette pratique.

***§4 - Les ordonnances***

Ce sont des actes à caractère législatif émis par le Président de la République dans un domaine qui relève initialement de la compétence du Parlement. Toutefois, le Président de la République ne peut légiférer par voie d’ordonnance que sous certaines conditions :

- en cas de vacances de l’APN ou durant les vacances parlementaires ;

- sur des questions urgentes ;

- et après avis du Conseil d’Etat (art. 142 de la Constitution de 2020).

L’ordonnance ainsi prise doit être soumise à la Cour constitutionnelle pour contrôler sa conformité à la Constitution et au Parlement à sa première session pour son approbation.

La technique des ordonnances est utilisée notamment quand il s’agit de loi de finances complémentaires. Les premiers codes fiscaux ont été pris par voie d’ordonnance, il en a été ainsi également pour les lois de finances complémentaires (de 2000 à 2015, sur les 11 lois de finances complémentaires, neuf ont été établies par voie d’ordonnance).

Cette source du droit fiscal est également utilisée en cas de non-approbation par le Parlement de la loi de finances dans un délai de 75 jours (art 146 de la constitution).

***Sous-section 4 : Les actes réglementaires***

Le règlement en matière fiscale est pris essentiellement pour fixer les modalités d’application de la législation fiscale. Souvent c’est la loi qui renvoie aux règlements d’application la définition des modalités de sa mise en vigueur. Ces règlements prennent la forme soit d’un décret exécutif émanant du Premier ministre[[18]](#footnote-19) soit d’un arrêté interministériel[[19]](#footnote-20) ou ministériel.

**Section 2 : Les sources infra-juridiques : la doctrine administrative**

La doctrine administrative est constituée par l’ensemble des circulaires et instructions de service et autres documents administratifs par lesquels l’administration fiscale explique commente et surtout interprète les dispositions fiscales. Elle est qualifiée d’infra juridique dans la mesure où elle ne doit pas produire de nouvelles normes.

La circulaire met en présence deux pouvoirs : le pouvoir législatif qui élabore et vote la loi, et le pouvoir administratif représenté par le ministre qui met en application cette loi par voie d’arrêtés ou de circulaires.

La circulaire joue dans ce cadre une triple fonction : le déclenchement de l’opération de mise en exécution effective des textes ; l’interprétation de ces textes ; ou encore leur d’adaptation.

Cette source a été enrichie en 2012 par une nouvelle mesure : le *rescrit fiscal*. Par cette procédure, le contribuable peut désormais consulter par écrit l’administration fiscale à propos d’une difficulté ou d’un montage juridique envisagé. La réponse de l’administration apporte au contribuable une garantie contre tout redressement fiscal ultérieur.

Pour être recevable, la demande doit être écrite, précise et complète. L’administration doit prendre position dans un délai de quatre mois. Elle est considérée avoir pris position même au cas où elle n’aurait pas répondu dans ce délai.

L’intérêt du rescrit réside essentiellement dans le fait que l’administration, après avoir donné son accord ou son avis formel ou implicite, elle ne pourra procéder à aucun redressement d’imposition par la suite. Cette procédure connait cependant une limite, elle reste réservée aux contribuables relevant de la direction des grandes entreprises[[20]](#footnote-21).

1. Voir Décret présidentiel n° 20-442 du 30 décembre 2020 relatif à la promulgation au Journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire de la révision constitutionnelle, adoptée par référendum du 1er novembre 2020, JORA n° 82, du 30 décembre 2020, p. 04. [↑](#footnote-ref-2)
2. Article 139-13 de la Constitution : *« Le Parlement légifère dans les domaines suivants : …les règles concernant la création, l’assiette, le taux des impôts, contribution, taxes et droits de toute nature »*. [↑](#footnote-ref-3)
3. Organisation internationale créée au lendemain de la première guerre mondiale en vertu du traité de Versailles. [↑](#footnote-ref-4)
4. Ceux-ci prévoient dans un même document trois modèles de convention bilatérale : un premier tendant à éviter les doubles impositions en matière de revenus et de fortune ; un second en matière de successions et un troisième modèle pour l’établissement d’une assistance administrative réciproque en matière d’assiette et de recouvrement des impôts sur le revenu, la fortune et les successions. [↑](#footnote-ref-5)
5. L’OCDE est une organisation qui internationale qui regroupe la majorité des Etats européens et dont le but est résoudre des problèmes économiques tels que la fiscalité, la lutte contre la corruption, les finances, la protection de l’investissement, la protection de l’environnement… voir son site : [Page d'accueil - OCDE (oecd.org)](https://www.oecd.org/fr/). Sur les compétences de l’Ocde en matière fiscale voir : BONUCCI Nicola et THOUVENIN Jean-Marc, « *L’OCDE, site de gouvernance globale ?* », in « *Le pouvoir normatif de l’OCDE* », in Journée d’études de la Société française pour le droit international de Paris, édition Pedone, 2014, pp. 25-44 ; [↑](#footnote-ref-6)
6. OCDE, Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune, version abrégée du 22 juillet 2010. [↑](#footnote-ref-7)
7. UMA (23/07/1990) ; Syrie (14/09/1997) ; Jordanie (16/09/1997) ; Qatar (25/08/1998) ; Sultanat d’Oman (9/04/2000) ; Bahreïn (11/06/2000) ; Egypte (17/02/2001) ; E.A.U. (24/04/2001) ; Yémen (29/01/2002) ; Liban (26/03/2002) ; Soudan (06/2003) ; Koweït (31/05/2006). [↑](#footnote-ref-8)
8. Italie (03/02/1991) ; Belgique (15/12/1991), Roumanie (28/06/1994) ; Turquie (02/08/1994) ; Bulgarie (25/10/1998) ; France (17/10/1999) ; Pologne (31/03/2000) ; Espagne (07/10/2002), Autriche (17/06/2003) ; Portugal (02/12/2003) ; Russie (10/03/2006). [↑](#footnote-ref-9)
9. Sur l’objet des conventions fiscales internationales, voir Yelles Chaouche Nassima, « *Le régime fiscal des implantations internationales d’entreprises* », Thèse de Doctorat, Université Oran 2, Faculté de Droit, 2018 ; Ais Souhila, « *Les conventions internationales en droit fiscal* », Mémoire de Magistère en Droit Comparé des Affaires, Université d’Oran, Faculté de droit, 2010-2011 ; DUBUT Thomas, « *Les commentaires du modèle de convention fiscale de l’OCDE et l’interprétation des conventions fiscales bilatérales contre la double imposition. Contribution à l’étude de la normativité sans efficacité en droit international public* », Revue de la recherche juridique, 2009-3 ; Belouaham Naoual et Nouali Soufian, « *L’aspect historique des Conventions Fiscales Internationales* », Mémoire de Master en droit et contentieux des affaires, Université Mohammed Premier, Faculté des sciences juridiques, économiques et sociales-Oujda, 2015-2016. Disponible sur le site  [https://fr.slideshare.net/SoufianNouali/les-conventions-fiscalesinternationales](%20https%3A//fr.slideshare.net/SoufianNouali/les-conventions-fiscalesinternationales%20) . [↑](#footnote-ref-10)
10. Sur la double imposition voir Gutmann Daniel, « *La double imposition : problèmes contemporains* », Revue de Droit Fiscal, n° 9 du 3 mars 2011, pp. 10-11 ; Plagnet Bernard, « *Procédures techniques de suppression des doubles impositions* », Juris-Classeur Fiscal : Impôts Directs, Fasc. 352 (16-2), Volume n° 1, 1982, p. 11. [↑](#footnote-ref-11)
11. Sur la coopération fiscale en Algérie voir Yelles Chaouche Bachir, « *L’échange de renseignements en matière fiscale : le cas de l’Algérie*», Revue européenne et internationale de droit fiscal, n° 01, 2015, pp. 164-171 ; Benchadli Nacer, « *La pratique conventionnelle algérienne en matière d’assistance administrative* », Annales de la faculté de droit d’Oran, Actes du colloque international sur « Attractivité et évasion fiscales » du 7 et 8 décembre 2011, numéro spécial, 2013, pp. 67 – 72. [↑](#footnote-ref-12)
12. Voir art. 123 Constitution de 1996 devenu art. 141 dans la constitution de 2016 : « *Relèvent également de la loi organique les matières suivantes : l’organisation et le fonctionnement des pouvoirs publics ; le régime électoral ; la loi relative aux partis politiques ; la loi relative à l’information ; les statuts de la magistrature et l’organisation judiciaire, la loi relative aux lois de finances et la loi relative à la sécurité nationale*». [↑](#footnote-ref-13)
13. Art. 141 Constitution. [↑](#footnote-ref-14)
14. Loi n° 84-17 du 7 juillet 1984 relative aux lois de finances, JORA n° 28, 1984, modifiée et complétée par la loi n° 88-05 du 12 janvier 1988, JORA n° 2/1988, modifiée et complétée par la loi n° 89-24 du 31 décembre 1989, JORA n° 01/1990. [↑](#footnote-ref-15)
15. Loi organique n° 18-15 du 2 septembre 2018 relative aux lois de finances, JORA n° 53 du 2 septembre 2018, p. 09. [↑](#footnote-ref-16)
16. Articles 5 et 77 de la loi 18-15 relative aux lois de finances. [↑](#footnote-ref-17)
17. Exemples : La loi de finances pour 2005 complète dans son article 65 la loi relative à l’expropriation pour cause d’utilité publique par un article 12 bis par lequel elle autorise l’administration expropriante à procéder à la prise de possession immédiate pour les opérations de réalisation des infrastructures d’intérêt général après avoir consigné le montant des indemnités alloués au profit des intéressés auprès du Trésor public. [↑](#footnote-ref-18)
18. Décret exécutif n° 05-470 du 12 décembre 2005 fixant les modalités de mise en œuvre des avantages fiscaux et douaniers accordés aux investissements réalisés par les chômeurs promoteurs âgés de 35 à 50 ans. [↑](#footnote-ref-19)
19. Arrêté interministériel du 4 juillet 1993 définissant les activités des secteurs dans lesquels les salaires des personnels techniques et d’encadrement de nationalité étrangère employés par les sociétés étrangères sont soumis à une retenue à la source mensuelle de l’impôt sur le revenu global au taux de 20% Jora, n° 55 du 25 août 1993, p. 06. [↑](#footnote-ref-20)
20. Ce sont les entreprises exerçant dans le domaine des hydrocarbures, les sociétés de capitaux et les groupements de sociétés dont le chiffre d’affaires est égal ou supérieur à 100.000.000 DA (art. 106 du Code de procédures fiscales). [↑](#footnote-ref-21)