



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

Salah Eddine LAMSAOUI

Docteur chercheur en droit privé bilingue

salahmaster40@gmail.com

Le contribuable face aux débordements de la doctrine administrative

Résumé:

La doctrine administrative se distingue de la jurisprudence par sa portée juridique : elle peut interpréter la loi sans s'y substituer. Ainsi, le contribuable peut opposer à l'administration fiscale une doctrine favorable, contrairement à l'administration qui ne peut invoquer sa propre interprétation à son encontre.

Au Maroc, les modifications successives des lois de finances ont contribué à complexifier le système fiscal et à réduire sa lisibilité. Malgré les progrès réalisés au cours des trente-cinq dernières années en matière de mobilisation des ressources fiscales et de soutien à l'activité économique, des insuffisances persistent, notamment en matière de complexité, de lacunes et de distorsions, liées tant aux textes qu'aux pratiques administratives.

Mots clés : Doctrine administrative ; administration fiscale ; contribuable ; interprétation administrative.

Abstract

Administrative doctrine differs from case law in its legal scope: it may interpret legislation but cannot replace it. Taxpayers may invoke favourable administrative doctrine against the tax authority, whereas the latter cannot rely on its own interpretation to the taxpayer's detriment.

In Morocco, successive Finance Acts have increased the complexity of the tax system and reduced its clarity. Despite progress over the past thirty-five years in tax revenue mobilisation and economic support, significant weaknesses remain, particularly regarding complexity, legislative gaps and distortions arising from both legal texts and administrative practices.

Keywords: Administrative doctrine; tax administration; taxpayer; administrative interpretation.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتمبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

Introduction:

Le droit fiscal se distingue des autres branches du droit par un trait décisif : son application dépend, dans une large mesure, de l'interprétation qu'en donne l'administration fiscale. Nul ne saurait appliquer directement une norme fiscale sans connaître au préalable la lecture qu'en retient l'administration. Cette interprétation a pris une telle ampleur qu'elle constitue désormais un phénomène à part entière du paysage fiscal, marqué par la prolifération des notes interprétatives et des prises de position administratives¹. Bien souvent, d'ailleurs, les textes que l'administration applique à la situation du contribuable ne sont pas des normes fiscales², mais des documents relevant de la doctrine administrative. Aux difficultés nées de l'abondance et de la technicité de la législation fiscale s'ajoute ainsi celle qui tient à l'imprécision rédactionnelle des textes eux-mêmes.

Toute administration élabore, à l'intention de ses agents, un véritable vade-mecum des règles qu'ils sont chargés d'appliquer. Cette pédagogie interne produit toutefois un effet pervers : à force de s'y référer, les agents appliquent la doctrine administrative en perdant de vue la norme qu'elle est censée interpréter. L'outil documentaire devient alors un écran, interposé entre le contribuable et la règle de droit, qui occulte cette dernière et, parfois, ses effets³.

Ces documents, pour l'essentiel internes à l'administration fiscale et destinés à faciliter l'application

¹ El Hassane KATIR, « La doctrine administrative fiscale face aux principes de droit », in Nicaise MÉDÉ (dir.), *Les nouveaux chantiers des finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, s.d., p. 413-427.

² Les sources internes du droit fiscal comprennent classiquement les règles constitutionnelles, les règles législatives — qui, en application de la Constitution, occupent une place primordiale en droit fiscal —, les règlements et la jurisprudence. La doctrine administrative fiscale présente, à cet égard, une réelle originalité.

³ Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *Procédures fiscales*, 9^e éd., Paris, Dalloz, 2018, p. 47.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

de la réglementation, constituent ce que l'on appelle la doctrine administrative. Celle-ci n'est pas un simple commentaire de la loi ou de tout autre texte de portée générale et impersonnelle, mais une interprétation de ce texte. Et si, comme la doctrine universitaire, elle est en principe dépourvue d'effet juridique, elle occupe en pratique le premier rang des sources consultées, par l'administration comme par les contribuables, pour régler une situation fiscale. Face au laconisme de la loi fiscale dans certains cas, ou à son excessive complexité dans d'autres, le contribuable se trouve en effet dans la même position que l'administration, quand il n'est pas bien moins informé qu'elle. Il se référera donc en priorité, voire exclusivement, aux prises de position de l'administration pour déterminer son imposition.

Dans l'univers foisonnant et sans cesse mouvant que forment des textes fiscaux toujours plus nombreux, complexes et sophistiqués — souvent mal rédigés ou mal conçus, au gré de remaniements improvisés de dernière minute, de concessions consenties par le gouvernement à des groupes de pression ou d'ajouts obtenus par les parlementaires au cours des débats —, la prolifération de la doctrine administrative apparaît comme la conséquence directe des imperfections du texte fiscal⁴. Elle procède

⁴ Au Maroc, chaque loi de finances apporte son lot de nouveautés — ajouts, modifications ou suppressions —, soit vingt, trente, voire cinquante mesures fiscales par exercice, ainsi que l'a relevé le Conseil économique, social et environnemental dans son rapport de 2019. Cette complexité tient non seulement au rythme saccadé des réformes, mais aussi à la coexistence de deux textes à vocation normative : d'une part, le Code général des impôts, qui regroupe les dispositions relatives aux impôts d'État (IS, TVA, IR, droits d'enregistrement, droits de timbre, taxe spéciale annuelle sur les véhicules automobiles) ; d'autre part, la loi n° 47-06 relative à la fiscalité des collectivités locales (*Bulletin officiel* n° 5583 du 3 décembre 2007), complétée par la loi n° 39-07 promulguée par le dahir n° 1-07-209 du 27 décembre 2007. Issue de la réforme de 2007, cette dernière a repris à titre transitoire certaines taxes, droits, contributions et redevances institués par la loi n° 30-89 relative à la fiscalité des collectivités locales. Elle s'articule autour de deux axes : les taxes et redevances gérées par les collectivités territoriales elles-mêmes, et les taxes locales gérées par l'État pour leur compte — émises par la DGI et recouvrées par la Trésorerie générale du Royaume —, lesquelles se répartissent selon deux catégories de redevables : la taxe professionnelle et la taxe de services communaux dues par les entreprises ; la taxe d'habitation et la taxe de services communaux dues par les particuliers.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

également de la complexité des situations concrètes, qui conduit les contribuables à solliciter l'avis de l'administration afin d'obtenir d'elle une lecture sécurisante du texte⁵. L'administration en est ainsi naturellement venue à exercer, à l'égard des contribuables comme elle le faisait déjà à l'égard de ses propres agents, une fonction essentielle de pédagogie et, plus largement, d'aide à l'interprétation et à l'application de la réglementation en vigueur. À vrai dire, sans cette doctrine, le droit fiscal serait en grande partie inapplicable⁶.

La question de savoir si la doctrine administrative constitue une véritable source du droit fiscal a suscité d'abondants débats. « Qu'est-ce que la doctrine administrative ? Lorsqu'elle est conforme à la loi, une paraphrase ; lorsqu'elle est illégale, moins que rien, du non-droit. » Cette formule mérite d'être rappelée, car elle désigne précisément le cœur du problème : la portée juridique de l'interprétation administrative. Faut-il pour autant ignorer les milliers de pages rédigées et publiées par l'administration à l'intention de ses agents et des contribuables ? Assurément non : ce serait fermer les yeux sur un corpus - instructions, circulaires, notes de service- devenu considérable et singulier en droit fiscal.

La question centrale peut dès lors être formulée ainsi : comment garantir la primauté de la loi fiscale et la sécurité juridique du contribuable lorsque l'interprétation administrative tend à se substituer à la norme qu'elle est censée éclairer ? Pour y répondre, la présente contribution examinera d'abord la mission interprétative de l'administration fiscale (première partie), puis les garanties dont dispose le contribuable face aux débordements de cette doctrine (seconde partie).

⁵ Slim BESBES, « L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale », *La Revue comptable et financière*, n° 83, 1^{er} trimestre 2009.

⁶ Paul AMSELEK, « Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France », *Revue de droit fiscal*, 1983, n° 40, p. 1176.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

Première partie — La mission interprétative de l'administration fiscale

La politique fiscale ne se réduit plus à la collecte de ressources financières : elle est devenue un instrument privilégié de mise en œuvre de la politique économique et sociale de l'État. Or, en matière financière et fiscale, la Constitution de 2011 garantit au pouvoir exécutif une maîtrise pleine et entière de l'élaboration des textes. Si la révision constitutionnelle a assoupli la rationalisation du parlementarisme, elle a systématiquement tenu les textes financiers et fiscaux à l'écart de cet assouplissement. L'administration fiscale conserve ainsi une emprise solide sur l'évolution du système, tandis qu'une contrainte constitutionnelle pèse sur le rôle des parlementaires en matière d'impôts⁷. En démocratie, la volonté politique doit certes prévaloir ; on ne soulignera pourtant jamais assez le rôle considérable de cette administration⁸.

Une confusion doit être d'emblée écartée : la doctrine administrative, ou fiscale, n'a rien de commun avec la doctrine académique ou universitaire. Elle résulte de l'interprétation des textes fiscaux par l'administration, que celle-ci y procède spontanément ou à la demande d'un contribuable⁹. Elle peut être

⁷ Article 75 de la Constitution de 2011 : « Le Parlement vote la loi de finances, déposée par priorité devant la Chambre des Représentants, dans les conditions prévues par une loi organique. Celle-ci détermine la nature des informations, documents et données nécessaires pour enrichir les débats parlementaires sur le projet de loi de finances. Le Parlement vote une seule fois les dépenses d'investissement nécessaires, dans le domaine du développement, à la réalisation des plans de développement stratégiques et des programmes pluriannuels, établis par le gouvernement qui en informe le Parlement. Les dépenses ainsi approuvées sont reconduites automatiquement pendant la durée de ces plans et programmes. Seul le gouvernement est habilité à déposer des projets de loi tendant à modifier les dépenses approuvées dans le cadre précité. »

⁸ Vincent DUSSART, « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs*, 2014/4, n° 151, p. 57-69.

⁹ Il s'agit d'une véritable quasi-législation destinée à compléter les textes. Lorsqu'un agent exige une photographie d'identité de deux centimètres et demi ou réclame une quittance d'électricité comme preuve du domicile, rien ne garantit que cette exigence figure dans un texte ; mieux vaut néanmoins s'y plier, car toute résistance de l'administré



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

générale et impersonnelle ou, au contraire, viser la situation particulière d'un contribuable ; elle exprime dans tous les cas une prise de position. Lorsqu'elle est générale, elle s'avère souvent indispensable pour expliquer aux agents les textes applicables et en harmoniser l'application sur l'ensemble du territoire national. L'administration peut en outre être amenée à répondre aux demandes individuelles des contribuables relatives à leur propre situation. C'est précisément parce que le contribuable peut se fier à cette doctrine, et bâtir sur elle sa situation fiscale, qu'elle doit être assortie de garanties¹⁰.

1. Un législateur contraint, une administration prééminente

1.1 Le monopole théorique du Parlement

En principe, les règles relatives à l'assiette, au taux et aux modalités de recouvrement des impôts relèvent exclusivement du Parlement, titulaire du pouvoir législatif¹¹. Les parlementaires sont ainsi appelés à voter chaque année des dispositions fiscales nombreuses et complexes, sur lesquelles ils n'ont en définitive que peu de prise. Placés au cœur de l'adoption de la législation fiscale, ils n'en subissent pas moins une contrainte que l'on pourrait qualifier de multiforme : si l'essentiel de cette législation figure bien dans les lois de finances — et, désormais plus rarement, dans des lois ordinaires —, l'élaboration et l'adoption

ferait échouer sa démarche, sauf à obtenir devant les tribunaux une satisfaction aléatoire et, en tout état de cause, tardive.

¹⁰ Christian DE LAUZAINGHEIN, Marie-Hélène DE STAUBLE DE LAUZAINGHEIN et Xavier CABANNES, *Droit fiscal*, 15^e éd., Paris, Dalloz, coll. « Mémentos », 2016, p. 25.

¹¹ Titre IV de la Constitution de 2011, relatif au pouvoir législatif : les articles 68, 71, 75 et 77 fixent les conditions de procédure du vote de la loi de finances par le Parlement. Nul impôt ne peut être créé sans avoir été voté par le Parlement. La loi, expression de la volonté des représentants de la nation, est le seul moyen d'obliger le citoyen à acquitter un impôt nouveau : les parlementaires peuvent proposer de nouveaux impôts ou de nouveaux taux pour les impôts existants, et le gouvernement peut déposer des projets de loi créant, modifiant ou supprimant des impôts.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

de ces lois sont soumises à de multiples limitations¹².

1.2 Des contraintes constitutionnelles, institutionnelles et politiques

Une première série de contraintes découle de l'architecture constitutionnelle elle-même, et singulièrement de l'article 77¹³. Ce qu'il est convenu d'appeler la rationalisation du parlementarisme a lourdement pesé sur les questions financières et fiscales. S'y ajoutent des contraintes institutionnelles et politiques, la Constitution de 2011 conférant au pouvoir exécutif une nette prééminence, tout particulièrement dans ces matières. Encore faut-il rappeler que le consentement à l'impôt n'a jamais signifié que le Parlement élabore la loi fiscale : il y consent, l'accepte et la vote, mais ne la construit pas. En matière de loi de finances, l'initiative revient d'ailleurs au seul gouvernement, le ministre chargé des finances préparant le projet sous l'autorité du Chef du gouvernement. Enfin, en dépit du caractère légal de l'impôt, le pouvoir réglementaire peut s'exercer en matière fiscale comme dans tout autre domaine : le gouvernement peut prendre les règlements nécessaires à l'application des lois fixant les règles d'assiette, de liquidation et de recouvrement des impôts, et il dispose en outre d'un pouvoir réglementaire propre¹⁴.

1.3 Une opposabilité à sens unique

¹² Vincent DUSSART, « Le Parlement et l'impôt », *art. cit.*

¹³ Article 77, alinéa 2, de la Constitution : « Le gouvernement peut opposer, de manière motivée, l'irrecevabilité à toute proposition ou amendement formulés par les membres du Parlement lorsque leur adoption aurait pour conséquence, par rapport à la loi de finances, soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation des charges publiques. »

¹⁴ Article 1^{er} du décret n° 2-15-426 du 28 ramadan 1436 (15 juillet 2015) relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances (*Bulletin officiel* n° 6378 du 16 juillet 2015), pris au visa de l'article 90 de la Constitution et de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances, promulguée par le dahir n° 1-15-62 du 2 juin 2015 : « Conformément aux dispositions de l'article 46 de la loi organique susvisée n° 130-13, le ministre chargé des finances prépare, sous l'autorité du Chef du gouvernement, les projets de lois de finances. »



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026
مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

À la différence de la jurisprudence, qui est réputée s'intégrer au texte qu'elle interprète et ne peut jamais être regardée comme ajoutant à la loi, la doctrine administrative est susceptible d'y ajouter. Le contribuable peut l'invoquer à l'encontre de l'administration fiscale, mais l'administration ne peut, en droit, jamais s'en prévaloir contre lui. Il s'ensuit que, devant le juge, lorsque l'interprétation administrative s'écarte de la loi, seule la doctrine favorable au contribuable est opérante.

Encore faut-il l'invoquer : le juge ne relève en principe jamais d'office la doctrine administrative, et il est d'usage de produire une copie du document dont on se prévaut. Cette exigence n'est pas neutre, comme le souligne Maître Martine Constant : « La doctrine administrative peut être source d'inégalité entre les contribuables dès lors qu'elle n'est applicable qu'à ceux qui l'invoquent, donc aux seuls qui en connaissent l'existence : il y a ceux qui savent et il y a ceux qui ne savent pas, et les seconds sont objectivement pénalisés par rapport aux premiers »¹⁵. Il incombe donc aussi aux contribuables de se tenir informés de l'état de la doctrine administrative.

2. La DGI et l'élaboration des textes fiscaux

2.1 Les missions de la Direction générale des impôts

Rattachée au ministère de l'Économie et des Finances, la Direction générale des impôts (DGI) a pour mission principale d'assurer la collecte des recettes fiscales. Cette mission s'articule autour de trois volets.

Asseoir et recouvrer les impôts d'État. La DGI détermine les bases d'imposition des impôts d'État — impôt sur les sociétés, impôt sur le revenu, taxe sur la valeur ajoutée, droits d'enregistrement et de timbre

¹⁵ Cité par Ahmed FRIKHA, « L'équité fiscale », mémoire de maîtrise en sciences comptables, dir. Abderraouf YAICH, Université de Sfax, École supérieure de commerce, 2003, p. 115.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026
مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

— ainsi que de certains impôts locaux qu'elle gère pour le compte des collectivités territoriales : taxe d'habitation, taxe de services communaux et taxe professionnelle. L'encaissement des impôts, droits et taxes est assuré par les recettes de l'administration fiscale.

S'assurer du respect de la loi fiscale et lutter contre la fraude. Le système fiscal marocain reposant pour l'essentiel sur un régime déclaratif, la mission de contrôle revêt une importance de premier plan. Ce contrôle s'exerce dans le cadre d'une procédure stricte, respectueuse des garanties accordées aux contribuables, et remplit une fonction à la fois dissuasive et pédagogique.

Fournir au gouvernement une expertise fiscale. La DGI est chargée d'étudier et d'élaborer les projets de textes législatifs et réglementaires en matière fiscale. Elle rédige également, en concertation avec les différents opérateurs économiques, les circulaires d'application des textes fiscaux. Elle instruit en outre les questions d'interprétation des dispositions fiscales et assure la diffusion des réponses qui y sont apportées. Cette expertise s'étend enfin à la négociation des conventions fiscales de non-double imposition conclues avec les États étrangers¹⁶.

2.2 La direction de la législation : rédacteur et exécutif

Dans le prolongement de cette mission, la Direction de la législation, des études et de la coopération internationale, qui relève de la DGI (voir figure 1), joue un rôle d'exécutif : elle explique la signification des textes votés¹⁷, avec d'autant plus d'autorité qu'elle en est le rédacteur matériel. Les praticiens n'hésitent pas

¹⁶ Sur les notes circulaires relatives aux dispositions fiscales des lois de finances, voir le portail de la DGI : <https://portail.tax.gov.ma>.

¹⁷ Toute modification de l'impôt intervient dans le cadre de la loi de finances votée par le Parlement. Ce vote ne consacre pas pour autant la primauté du législateur en matière fiscale, puisque la Constitution permet d'écarter les amendements parlementaires « lorsque leur adoption aurait pour conséquence, par rapport à la loi de finances, soit une diminution des ressources publiques, soit la création ou l'aggravation des charges publiques » (art. 77). Cette règle

à consulter ses cadres pour saisir le sens de certaines dispositions obscures insérées dans la loi de finances de l'année ; elle prête également l'oreille aux arguments des groupes de pression soucieux de faire adopter une réforme et conscients de leur influence.

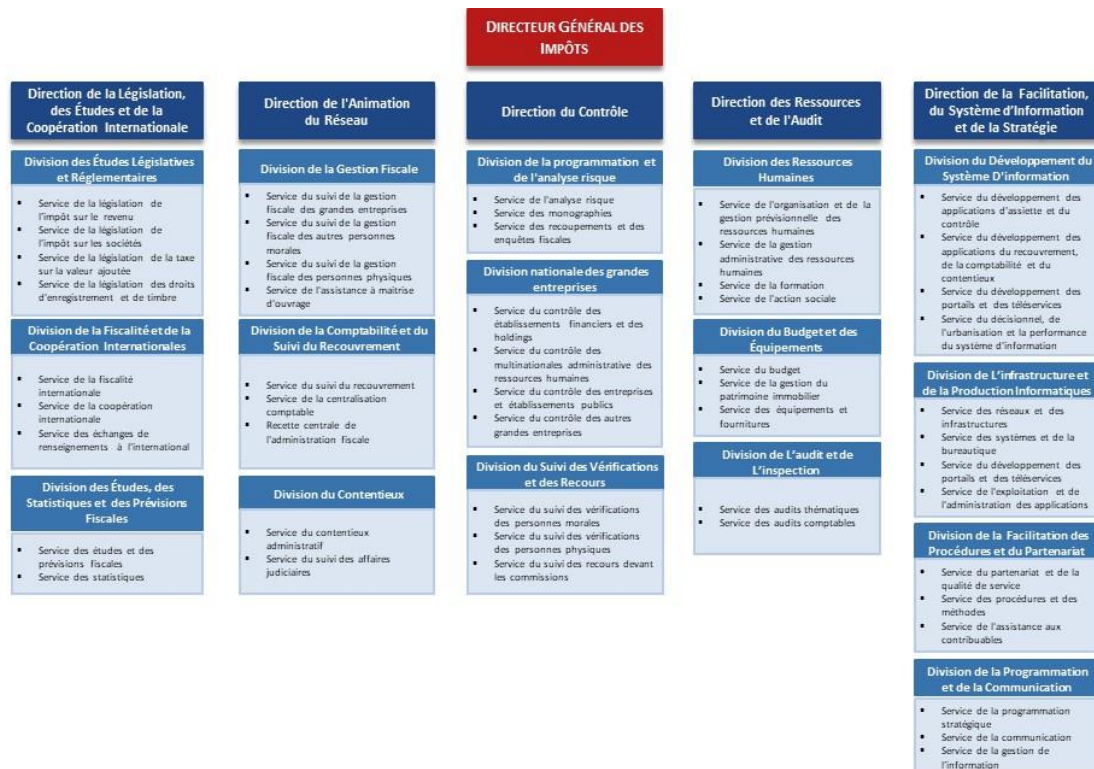


Figure 1 — Organigramme central de la Direction générale des impôts (source : site officiel de la DG).

Il revient également à cette direction de rédiger les réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires. La pratique est utile, mais se déroule dans un climat quelque peu irréel : la question, souvent d'une technicité impressionnante, émane en réalité d'un praticien de la fiscalité qui a demandé au

est reprise à l'article 56 de la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. En théorie, selon l'article 71 de la Constitution, « le régime fiscal et l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impôts » relèvent du domaine de la loi : le principe de légalité de l'impôt signifie que le Parlement, représentant des citoyens, est seul compétent pour en autoriser la levée.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

parlementaire de la poser, tandis que la réponse n'est évidemment pas rédigée par le ministre. Le procédé tient lieu de consultation juridique de haut niveau ; il n'en prête pas moins à sourire, puisqu'il conduit le parlementaire à demander au gouvernement le sens d'un texte qu'il a lui-même adopté. Il serait toutefois injuste d'exiger d'un parlementaire qu'il maîtrise l'intégralité d'une matière aussi technique.

2.3 Une production abondante et hétérogène

La production qui en résulte est abondante et hétérogène. La DGI élabore et diffuse ces documents chaque fois qu'il lui paraît nécessaire d'expliquer à ses agents le sens et la portée pratique d'une norme nouvelle, d'éclairer l'articulation entre deux textes de la hiérarchie des normes fiscales, ou encore de neutraliser les effets d'une jurisprudence. Ces documents revêtent des formes très diverses, qui se prêtent mal à toute typologie, leur dénomination variant selon les circonstances ou le support utilisé : l'expression « doctrine administrative » recouvre ainsi des instructions, des circulaires et des notes de service, mais aussi des réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires, des commentaires administratifs de jurisprudence ou encore des courriels adressés aux directions locales. La plupart de ces documents sont rendus accessibles aux contribuables par voie de publication.

Le trait marquant du champ fiscal tient ainsi à une doctrine administrative devenue l'expression d'un pouvoir — celui de l'administration comme celui de ses rédacteurs —, au point de se substituer largement à la norme fiscale. Deux questions se posent alors : celle du respect de la hiérarchie des normes et celle de la protection du contribuable contre les excès d'interprétation. Car si la doctrine administrative est dépourvue de valeur juridique, les agents du fisc se réfèrent volontiers à l'instruction administrative, parfois au détriment de la sécurité juridique ainsi que des droits et garanties des contribuables.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتمبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

3. L'interprétation des textes fiscaux : moyens et prises de position générales

L'interprétation administrative s'exprime principalement par des instructions et des circulaires, mais aussi par des réponses ministérielles, des notes de service ou des directives. Pour filer la métaphore de la pyramide des normes, la doctrine administrative en constituerait la pelouse environnante : le terme ne désigne pas des normes, mais une masse foisonnante de documents que l'administration élabore dans un but pédagogique, afin d'aider ses agents à appliquer les différents textes qui composent cette pyramide¹⁸.

3.1 Les instructions et circulaires

Les instructions et circulaires¹⁹ sont les actes par lesquels les services centraux de la DGI portent à la connaissance de l'ensemble des agents des impôts, dispersés sur le territoire, leur interprétation de la loi fiscale. Elles assurent la mise en œuvre des textes fiscaux et apportent, sur la manière de les comprendre, de les interpréter et de les appliquer, des précisions et des commentaires qui n'ont pas leur place dans les lois ou les règlements : explications, recommandations, précautions à prendre. En vertu du principe hiérarchique, elles s'imposent aux agents de l'administration²⁰.

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, comment doivent s'entendre les textes à appliquer. Il s'agit donc d'un ordre de service écrit, adressé par une

¹⁸ Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *op. cit.*, p. 16.

¹⁹ La circulaire est un document d'organisation interne émis par le responsable d'un service et adressé aux agents placés sous son autorité. Les circulaires ordinaires ne s'adressent pas aux usagers et ne peuvent faire l'objet d'un recours contentieux ; les juridictions administratives admettent en revanche l'existence de circulaires à caractère réglementaire, dont la légalité peut être contestée par voie contentieuse.

²⁰ Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *op. cit.*, p. 17.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

autorité supérieure à ses subordonnés en vertu de son pouvoir hiérarchique, et dépourvu de force obligatoire à l'égard des tiers.

En théorie, ces actes ne lient pas les contribuables et n'expriment qu'une opinion doctrinale. En pratique, leur portée est considérable et il est indispensable de s'y référer. Tout en bas de la hiérarchie se situe la circulaire, qui n'a en principe aucune valeur réglementaire et se borne à préciser les modalités d'application des textes. Publiée spontanément par l'administration, elle demeure consultable en ligne sur le portail de la Direction générale des impôts²¹.

Cette fonction interprétative prolonge la mission normative de la DGI, qui fournit au gouvernement les éléments nécessaires à la définition et à la mise en œuvre de sa politique fiscale. À ce titre, le département chargé de la législation fiscale conçoit et rédige les textes législatifs et réglementaires relatifs à la fiscalité, ainsi que les instructions générales d'interprétation nécessaires à leur application. Il intervient à chaque étape de la création de la norme fiscale : il propose des dispositions, en évalue l'impact financier, participe aux travaux interministériels et à l'examen des textes, et assiste le gouvernement lors des débats parlementaires, notamment ceux relatifs aux lois de finances.

3.2 Les réponses ministérielles

Les réponses ministérielles aux questions parlementaires, écrites ou orales, participent du contrôle exercé par le Parlement sur l'action du gouvernement, notamment sur des points particuliers de la législation fiscale ; elles peuvent, à ce titre, relever de la doctrine administrative²². Encore faut-il qu'elles

²¹ À titre d'exemple, la Direction générale des impôts a rendu publique, le 24 janvier 2019, la note circulaire n° 729 relative aux dispositions fiscales de la loi de finances n° 80-18 pour l'année budgétaire 2019, articulée en trois parties.

²² La Constitution marocaine dote le Parlement des instruments de contrôle que l'on retrouve dans les lois fondamentales des grandes démocraties, des questions orales jusqu'aux commissions d'enquête.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

aient été publiées au *Journal officiel* des débats²³.

3.3 Le statut incertain d'une doctrine omniprésente

Le pouvoir ainsi exercé invite à s'interroger sur le statut de la doctrine, afin qu'elle ne soit jamais placée à un rang supérieur à celui du texte fiscal²⁴. L'administration fiscale marocaine n'échappe pas à ce phénomène, qui devrait normalement appeler l'intervention du juge. Or les contribuables répugnent à saisir le juge administratif pour contester une doctrine illégale et préfèrent adresser à l'administration des demandes individuelles d'interprétation de la loi. Pour maîtriser et contrôler cette doctrine, il convient donc d'en repenser l'élaboration dans le sens d'une plus grande efficience, en privilégiant une démarche de conception collective ; et, pour prévenir les abus, le recours pour excès de pouvoir doit se voir reconnaître en la matière toute la place qui lui revient, afin d'assurer la suprématie de la loi et de consolider l'État de droit²⁵.

Sous des appellations diverses — circulaires, directives, notes de service, instructions —, les administrations s'adressent à leurs agents et à leurs usagers pour exposer les orientations d'une politique, fixer les règles de fonctionnement des services, et commenter ou orienter l'application des lois et règlements. Si le terme de « circulaire »²⁶ est le plus usité, la dénomination de ces documents, dont le régime

²³ Ce contrôle, exercé par le Parlement en cours d'exécution du budget puis a posteriori lors du vote de la loi de règlement, a été renforcé par la loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances. Ce texte a enrichi l'information communiquée au Parlement sur la loi de finances et orienté le débat parlementaire vers la performance du budget et ses effets sur la qualité de vie des citoyens. Les pouvoirs de contrôle sont confiés, pour l'essentiel, aux membres des commissions des finances des deux chambres.

²⁴ Paul AMSELEK, « L'opposition à l'administration de sa propre doctrine », *Droit fiscal*, 1984, n° 4, p. 149-154.

²⁵ El Hassane KATIR, « Contribution à l'analyse de la doctrine administrative fiscale au Maroc », thèse de doctorat en droit, dir. Michel BOUVIER, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2016.

²⁶ La circulaire permet notamment d'explicitier le traitement fiscal des mesures nouvelles.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

juridique dépend avant tout de leur contenu, est par elle-même dépourvue d'incidence juridique : une circulaire n'a ni plus ni moins de valeur qu'une note de service. Tout au plus convient-il de préciser que la directive administrative obéit à un régime juridique propre et que le terme d'« instruction » est souvent retenu par l'administration fiscale pour fixer une doctrine susceptible de s'imposer juridiquement dans les conditions prévues par les textes régissant la procédure fiscale — le Code général des impôts au Maroc, le Livre des procédures fiscales en France²⁷.

Les circulaires doivent être maniées avec mesure : leur multiplication, tout comme l'incertitude née de leur superposition, complique l'action administrative plus qu'elle n'en améliore l'efficacité. Elles doivent en outre respecter des règles de forme et de fond propres à garantir leur utilité et leur régularité. Outre qu'elle assure une application uniforme de la législation sur l'ensemble du territoire, la doctrine fiscale constitue une source d'information précieuse pour le contribuable soucieux de se conformer aux attentes de l'administration et d'éviter des erreurs préjudiciables dans l'établissement de ses déclarations : ce sont, au total, des dizaines de milliers de pages mises à sa disposition.

L'administration fiscale publie d'ailleurs chaque année une note circulaire commentant les mesures nouvelles introduites par la loi de finances de l'année, ce qui illustre bien le rôle de ces instructions²⁸. Quelle

²⁷ Dans l'avis *Monzani* du 8 mars 2013, le Conseil d'État français a apporté d'importantes garanties aux contribuables qui s'étaient fiés de bonne foi à la doctrine administrative. Celle-ci occupe une place importante en droit fiscal, l'administration éprouvant le besoin d'interpréter et d'explicitier une norme qui n'est pas toujours très intelligible. Longtemps exprimées sous forme de circulaires, d'instructions ou de réponses ministérielles, ces interprétations ont été, pour l'essentiel, consolidées dans une base documentaire unique, le *Bulletin officiel des finances publiques- Impôts* (BOFiP-Impôts), créée par un arrêté du 7 septembre 2012 pris en application du décret n° 2012-1025 du 6 septembre 2012. Voir Martin COLLET, *Droit fiscal*, 3^e éd., Paris, PUF, 2012, n° 188.

²⁸ Ainsi, les mesures fiscales nouvelles de 2017 ont été introduites par la loi de finances n° 73-16 pour l'année budgétaire 2017 (*Bulletin officiel* n° 6577 bis du 12 juin 2017). Certaines d'entre elles avaient été préalablement instituées, avec effet au 1^{er} janvier 2017, par le décret n° 2-16-1011 du 1^{er} rabii II 1438 (31 décembre 2016) (*Bulletin*



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتمبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

que soit l'autorité dont elles émanent, les circulaires et instructions administratives n'ont pas force de loi ; les réponses ministérielles sont, par nature, également dépourvues de valeur légale. Il en résulte que, si elles s'imposent aux agents chargés de les appliquer, les tribunaux ne sauraient s'en prévaloir pour déroger aux lois fiscales. Réciproquement, et sous réserve des garanties légales expresses examinées dans la seconde partie, les redevables ne peuvent utilement invoquer devant le juge de l'impôt les réponses ministérielles, ni se prévaloir des restrictions ou extensions que les circulaires et instructions apporteraient à la loi.

3.4 Les prises de position générales et leur contrôle

Comme toute administration, l'administration fiscale n'est cependant pas infaillible et peut être à l'origine d'instructions irrégulières. Il peut en résulter des situations délicates, dans lesquelles l'application de la doctrine fait peser une incertitude sur la situation des contribuables²⁹. Son rôle dans la mise en œuvre des textes fiscaux n'en demeure pas moins primordial, et cette incertitude dépend largement de la compétence du fonctionnaire, qui dispose d'une certaine latitude pour adapter le régime général défini par la loi aux situations particulières, particulièrement nombreuses en matière fiscale³⁰.

L'affaire *Monzani* en offre, en France, une illustration éclairante. Par une instruction du 30 décembre 1998³¹, l'administration avait institué un régime de déduction de frais professionnels

officiel n° 6530 *bis* du même jour), dont les dispositions devaient cesser de produire effet à compter de l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 2017. Les dispositifs issus du décret et intégralement repris par la loi n° 73-16 sont demeurés en vigueur ; ceux qui ont été modifiés, de même que les dispositifs nouveaux issus de la loi, sont entrés en vigueur, sauf disposition contraire, à compter de sa publication au *Bulletin officiel*, soit le 12 juin 2017.

²⁹ CE, 14 avril 1970.

³⁰ Commentaire des articles L. 80 A et L. 80 B du Livre des procédures fiscales, BOFiP-Impôts, disponible en ligne : <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/631-PGP.html>.

³¹ Instruction du 30 décembre 1998, BOI 5 F-1-99 du 7 janvier 1999.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

particulièrement avantageux au profit de certaines professions, dont celle de musicien. Faute d'une rédaction suffisamment précise, les professeurs de musique pouvaient également bénéficier de ce dispositif dérogatoire ; l'administration a ensuite entendu en limiter le bénéfice à leurs seuls revenus artistiques accessoires, à l'exclusion de l'ensemble de leurs revenus. Saisi d'un recours pour excès de pouvoir, le Conseil d'État a jugé cette nouvelle doctrine illégale et l'a annulée³².

Le Conseil d'État français précise par ailleurs que l'interprétation a, de manière générale, « pour objet de préciser le sens et la portée des textes légaux et réglementaires applicables dans un cas particulier »³³. L'interprétation des textes par l'administration fiscale présente dès lors deux caractères³⁴. Elle constitue, d'abord, un acte volontaire, par lequel l'administration retient une signification unique pour en faire l'interprétation officielle de la norme fiscale. Comme le relève Philippe Marchessou, « 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 »³⁵. Elle est, ensuite, générale et impersonnelle dans sa formulation, mais concrète et ponctuelle dans sa mise en œuvre.

La doctrine administrative apparaît donc comme l'instrument d'un véritable pouvoir normatif³⁶, qui

³² CE, 6 mars 2006, *Syndicat national des enseignants et artistes*, n° 262982, *Dr. fisc.* 2006, n° 42, comm. 666. Deux interprétations nouvelles étaient venues réduire cet effet d'aubaine : une réponse ministérielle à une question parlementaire et une instruction du 22 octobre 2003 (BOI 5 F-16-03, reprise au BOI-RSA-BASE-30-50-30-30 du 27 novembre 2012).

³³ CE, 14 avril 1970, préc.

³⁴ Nada KADDACHI, « La doctrine administrative en matière fiscale », mémoire de DEA, Faculté de droit et des sciences économiques et politiques de Sousse, 1999-2000, p. 17.

³⁵ Philippe MARCHESSOU, *L'interprétation des textes fiscaux*, Paris, Economica, 1980, p. 44.

³⁶ La doctrine administrative désigne l'ensemble des documents élaborés par l'administration fiscale à l'intention de ses agents afin de les accompagner dans l'interprétation et la mise en œuvre des normes fiscales. Elle vise à préciser une norme nouvelle, à expliquer l'articulation entre plusieurs normes ou à contrer les effets d'une jurisprudence, et



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

tend à supplanter la norme fiscale elle-même. Il reste à déterminer comment le contribuable peut être protégé contre les débordements de l'interprétation administrative : tel est l'objet de la seconde partie.

Seconde partie — Les garanties des contribuables face à la doctrine administrative

La doctrine fiscale regroupe les prises de position de l'administration — instructions, réponses ministérielles et autres — sur les textes fiscaux qu'elle est chargée d'appliquer, ainsi que les appréciations qu'elle porte sur des situations de fait. Les contribuables peuvent s'en prévaloir : les services fiscaux ne sauraient procéder à des rehaussements d'imposition qui la contrediraient. En définitive, la DGI apparaît comme une structure d'autant plus puissante qu'elle est restreinte et discrète ; son implication dans l'ensemble du processus d'élaboration et d'application des règles fiscales peut inciter ses membres, sinon à abuser de leurs pouvoirs au détriment des contribuables, du moins à développer une stratégie normative qui leur est propre.

Le contribuable se trouve dès lors en situation d'équilibre, au sens que la physique donne à cet état fragile et, par définition, instable. La rencontre de deux intérêts largement contradictoires³⁷ — celui de l'individu et celui de la collectivité — lui confère aujourd'hui une position relativement solide, mais

revêt des formes diverses : circulaires, instructions, notes de service, réponses ministérielles aux questions écrites des parlementaires, commentaires administratifs de jurisprudence, courriels adressés aux directions locales ou encore rescrits de portée générale. Voir Sophie RAIMBAULT DE FONTAINE et Francis QUÉROL (dir.), *Doctrines fiscales. À la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, 2007, p. 5-6.

³⁷ L'État incarne l'intérêt général et a besoin de recettes pour exercer ses compétences. Les procédures fiscales s'analysent donc aussi comme l'organisation des moyens d'action dont dispose l'administration pour recouvrer l'impôt. Plusieurs justifications fondent cette orientation : l'impôt est d'abord l'instrument privilégié du financement de la collectivité publique, mais il est aussi un instrument d'action politique.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

quelque peu paradoxale : son statut légal et réglementaire demeure relatif (1), alors même que la loi lui offre de véritables moyens de résister aux débordements de la doctrine administrative, dont le traitement jurisprudentiel reflète la même ambiguïté (2).

1. La relativité du statut légal et réglementaire du contribuable

1.1 Des droits et libertés constitutionnellement garantis

Le degré de maturité atteint par le processus démocratique dans le Royaume se traduit notamment, en matière de droits humains, par l'adaptation progressive de l'arsenal juridique national aux normes internationales. Dans cette perspective, lors de l'élaboration de la nouvelle loi fondamentale, adoptée par référendum le 1^{er} juillet 2011, le constituant marocain a consacré un titre entier — le titre II — aux libertés et droits fondamentaux. Parmi les droits garantis figurent le droit de propriété et la liberté d'entreprendre : l'article 35 dispose que « le droit de propriété est garanti » et que « l'État garantit la liberté d'entreprendre et la libre concurrence », tout en œuvrant à la réalisation d'un « développement humain durable, à même de permettre la consolidation de la justice sociale et la préservation des ressources naturelles nationales et des droits des générations futures ». Cette consécration constitutionnelle traduit fidèlement le libéralisme politique et économique dont le Royaume a fait sa ligne de conduite, la liberté d'entreprendre — c'est-à-dire la faculté de créer librement une activité économique et d'exercer une profession — en demeurant la pierre angulaire.

1.2 Une liberté de gestion encadrée par le contrôle fiscal

La liberté d'entreprendre et son corollaire, la liberté de gestion, connaissent néanmoins de nombreuses limites, inspirées par le souci de protéger l'intérêt général, et notamment la politique



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

économique de l'État. Tout en reconnaissant au contribuable la liberté de ses choix³⁸ et en favorisant, par des mesures incitatives notamment financières, le libre accès aux activités professionnelles, la législation fiscale marocaine fixe des limites que le contribuable ne saurait franchir, fût-ce au nom de la liberté d'entreprendre, dès lors qu'il fait l'objet d'un contrôle³⁹.

Les prérogatives de contrôle dont dispose l'administration fiscale sont assurément exorbitantes du droit commun (articles 210 et suivants du CGI). La légalité de l'impôt implique ainsi l'assujettissement du contribuable à un statut défini par la loi : l'impôt étant un attribut de la souveraineté, son redevable ne pouvait être placé qu'en position de sujet⁴⁰. Dans l'ouvrage qu'il a consacré au statut du contribuable, Jean-Claude Martinez a pourtant montré que celui-ci est souvent en mesure de négocier ce statut : individuellement ou par l'intermédiaire de ses organisations professionnelles, il négociait naguère son forfait d'imposition ; il fait évoluer le régime légal en exerçant des pressions sur les parlementaires ; il discute la rectification de son imposition dans le cadre de la procédure contradictoire ; il négocie enfin une dernière fois pour obtenir une transaction sur le montant des pénalités qui lui sont infligées.

³⁸ Article 32-I et II-2° du CGI, relatif aux régimes de détermination du revenu net professionnel : les revenus professionnels sont déterminés selon le régime du résultat net réel prévu aux articles 33 à 37 et 161 ; toutefois, les contribuables exerçant leur activité à titre individuel ou dans le cadre d'une société de fait peuvent opter, dans les conditions fixées aux articles 43 et 44, pour le régime du résultat net simplifié, du bénéfice forfaitaire ou de l'auto-entrepreneur, prévus respectivement aux articles 38, 40 et 42 bis. Le bénéfice des sociétés non passibles de l'impôt sur les sociétés est déterminé obligatoirement selon le régime du résultat net réel pour les sociétés en nom collectif, les sociétés en commandite simple et les sociétés en participation, et, sur option et sous les conditions prévues aux articles 39 et 41, selon le régime du résultat net simplifié ou du bénéfice forfaitaire pour les indivisions et les sociétés de fait.

³⁹ Fadwa NTEGUE, « Le régime fiscal marocain et les droits de l'homme », thèse de doctorat en droit, dir. Jean-François RENUCCI, Université Côte d'Azur, 2017, p. 18.

⁴⁰ Jean-Claude MARTINEZ, *Le statut du contribuable*, vol. 1 : *L'élaboration du statut*, Paris, LGDJ, 1990, p. 394.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

1.3 La charte du contribuable : une réponse partielle

Les relations entre l'administration et le contribuable demeurent conflictuelles, et d'autant plus critiquables que le contribuable se trouve parfois démuni face à la complexité des textes fiscaux, lesquels se révèlent dans certains cas impuissants à garantir le respect de ses intérêts légitimes et de ses droits fondamentaux. L'administration entend néanmoins renouveler l'image de ses méthodes de travail.

Dans la charte du contribuable⁴¹ qu'elle publie depuis 2011 et met à disposition sur son portail, elle énonce plusieurs principes appelés à gouverner ses relations avec les contribuables. En une dizaine de chapitres et une vingtaine de pages, la charte précise les droits et obligations réciproques : présomption de sincérité, engagement à faciliter le déroulement du contrôle, garantie d'un contrôle mené selon une procédure légale, droit d'être assisté par un conseil de son choix, obligation de présenter et de conserver les documents comptables, limitation de la durée de la vérification, y compris dans les locaux du contribuable, droit de communication de l'administration, et droit de saisir les commissions de recours⁴².

En somme, la charte définit les principaux droits et obligations que le CGI reconnaît aux contribuables et à l'administration au cours de la procédure de vérification, de son ouverture à sa clôture. Elle rassemble de manière synthétique l'ensemble des règles et bonnes pratiques qui régissent les relations entre les contribuables et l'administration fiscale. Au devoir civique du contribuable envers l'État répond

⁴¹ La charte des droits et obligations du contribuable vérifié a pour objet de faire connaître concrètement les garanties dont bénéficie le contribuable faisant l'objet d'une vérification de comptabilité, d'un examen de comptabilité ou d'un examen de l'ensemble de sa situation fiscale. Éditions successives : 2011, 2015, 2016, 2018, 2019 et 2020.

⁴² Ces instances statuent sur les litiges fiscaux dont elles sont saisies par les contribuables, conformément aux articles 225 et 226 du CGI. Par ailleurs, dans le cadre du renforcement du rôle de la Commission nationale de recours fiscal, la loi de finances pour 2022 a réaménagé la composition et le mode de désignation des commissions régionales de recours fiscal.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026
مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

ainsi l'obligation, pour l'administration, de contrôler l'authenticité, l'exactitude et la sincérité des déclarations souscrites.

2. Les moyens légaux de résistance aux débordements de la doctrine administrative

Bien que dépourvue de valeur juridique, la doctrine administrative demeure la première référence des agents du fisc, parfois au détriment de la sécurité juridique et des garanties des contribuables. Cette prééminence de fait explique la réticence des contribuables à porter le litige devant le juge : les demandes individuelles d'interprétation leur paraissent plus sûres qu'un recours contentieux. La loi, telle qu'appliquée par le juge, leur ouvre pourtant deux voies de résistance : le recours pour excès de pouvoir contre l'interprétation contraire à la loi (2.1) et le contentieux de l'imposition (2.2), l'ensemble révélant le statut paradoxal d'une doctrine qualifiée de « non-droit » (2.3).

2.1 L'interprétation contraire à la loi et le recours pour excès de pouvoir

Lorsqu'une doctrine administrative lui est défavorable, le contribuable peut tenter d'en obtenir l'annulation par le juge administratif. En droit français, il est acquis depuis 2002-2003 que l'interprétation donnée par voie de circulaire ou d'instruction peut faire l'objet d'un recours pour excès de pouvoir dès lors qu'elle présente un caractère impératif (CE, 18 décembre 2002, *Mme Duvignères*; CE, 19 février 2003, *Sté Auberge Ferme des Genêts*). De même, il est acquis depuis 2005 que « les réponses faites par les ministres aux questions écrites des parlementaires ne constituent pas des actes susceptibles de faire l'objet d'un recours contentieux ; toutefois, il en va autrement lorsque la réponse comporte une interprétation par l'administration de la loi fiscale pouvant lui être opposée par un contribuable sur le fondement des dispositions de l'article L. 80 A » (CE, 16 décembre 2005, *Sté Friadent France*).



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

L'administration justifie cette activité interprétative par le souci d'assurer une application uniforme de la règle sur l'ensemble du territoire, c'est-à-dire au nom du principe d'égalité devant la loi fiscale. Le contribuable peut néanmoins être lésé chaque fois que la doctrine méconnaît le sens de la norme ; deux hypothèses se présentent alors, qui appellent des solutions radicalement différentes. En outre, l'évolution du monde des affaires, conjuguée au caractère général et impersonnel de la règle fiscale, place parfois les contribuables face à des situations nouvelles que le texte n'a pas prévues, et les contraint à rechercher une sécurité juridique propre à réduire le risque fiscal en cas de contrôle. Il existe d'ailleurs, à cet égard, une forte dialectique entre contrôle fiscal et besoin de sécurité⁴³.

Lorsque la doctrine excède le sens de la norme, la situation est classique et la solution bien établie par la jurisprudence administrative française : une circulaire qui ne se borne pas à interpréter les textes en vigueur, mais fixe des règles nouvelles, revêt sur ces points un caractère réglementaire et peut, pour ce motif, faire l'objet d'un recours en annulation (CE, Ass., 29 janvier 1954, *Institution Notre-Dame du Kreisker*)⁴⁴. Son auteur peut en effet seulement préciser ou compléter les dispositions législatives ou réglementaires, et non en combler les lacunes en édictant une règle applicable à une situation qu'elles n'ont pas envisagée. Cette jurisprudence a été complétée par un arrêt de section du 18 décembre 2002, aux termes duquel le recours est recevable dès lors que la circulaire comporte des dispositions impératives à caractère général faisant grief⁴⁵.

⁴³ Marie-Christine ESCLASSAN, « La sécurité juridique dans le cadre des contrôles fiscaux en France », communication au colloque de FONDAPIP sur la sécurité fiscale, Rabat, 12 mars 2016.

⁴⁴ CE, Ass., 29 janvier 1954, *Institution Notre-Dame du Kreisker*, Rec. p. 64 ; RPDA 1954, p. 50, concl. Tricot. Voir également AJDA 2013, p. 487.

⁴⁵ CE, Sect., 18 décembre 2002, *Mme Duvignères*, n° 233618, Rec. p. 463 ; CE, 6 mars 2006, *Syndicat national des enseignants et artistes*, n° 262982, Rec. p. 107.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

2.2 Le contentieux de l'imposition

À l'occasion de la contestation de sa dette fiscale, le contribuable peut également engager un contentieux de l'imposition en fondant sa réclamation sur l'illégalité de la circulaire que l'administration entend lui appliquer⁴⁶. Un acte administratif interprétant la loi fiscale peut ainsi être annulé soit parce qu'il ajoute à la loi sans habilitation, soit parce que l'interprétation qu'il retient est contraire à la loi qu'il prétend expliciter — ou à un traité international.

2.3 Le paradoxe du « non-droit »

D'une manière générale, le juge considère la doctrine administrative comme du « non-droit »⁴⁷, c'est-à-dire comme un ensemble de simples documents internes à l'administration. Cette position, maintes fois réaffirmée, ne laisse pourtant pas de surprendre, et ce à deux égards. D'une part, le juge administratif accepte de connaître des recours pour excès de pouvoir dirigés contre la doctrine administrative — qui n'est donc pas une simple mesure d'ordre intérieur — et la censure lorsqu'elle est illégale : voilà un recours ouvert contre du « non-droit ». D'autre part, le contribuable qui s'est fondé sur l'interprétation administrative d'un texte bénéficie d'une garantie : si cette interprétation est contraire à la loi, c'est la loi qui ne lui sera pas appliquée. La loi peut donc être tenue en échec par du « non-droit ».

⁴⁶ Jacques GROSCLAUDE et Philippe MARCHESSOU, *op. cit.*, p. 59.

⁴⁷ L'affirmation selon laquelle « les juges créent du droit » relève du réalisme juridique et connaît plusieurs versions. Selon une version faible, les juges ne créent du droit qu'occasionnellement, lorsqu'ils « manipulent » les textes normatifs en s'écartant de leur signification « naturelle » ou « objective » ; le plus souvent, ils se borneraient à appliquer un droit préexistant. Une version intermédiaire admet que les juges contribuent toujours à la création du droit en concrétisant des règles générales : la jurisprudence apparaît alors comme une activité créatrice, sans être pour autant la seule source du droit. Une version forte, enfin, soutient qu'en fixant la signification des textes normatifs, les juges créent la totalité du droit, aucun droit ne préexistant aux décisions juridictionnelles. Voir Riccardo GUASTINI, « Les juges créent-ils du droit ? », *Revus*, n° 24, 2014, p. 99-113, DOI : 10.4000/revus.3027.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

Se pose dès lors la question non seulement de la conformité de cette production normative de l'administration à la norme fiscale votée par le législateur, mais aussi de son respect des principes généraux du droit. Élaborée dans ces conditions, la doctrine administrative fiscale — qui échappe au contrôle du pouvoir législatif, faute d'être soumise, comme la norme juridique, aux règles de la consultation et de l'amendement — s'expose nécessairement au risque de s'écarter de la norme fiscale. De surcroît, dans le processus de conception de cette doctrine, c'est généralement la logique technicienne, attachée au rendement de l'impôt et au renforcement des prérogatives de l'administration, qui l'emporte sur la logique juridique, ses concepteurs lui accordant une importance capitale au nom de la défense des intérêts du Trésor⁴⁸.

Cette inversion des logiques conduit inévitablement la doctrine administrative à déroger à la norme fiscale adoptée par le législateur, voire à en contredire l'esprit. Il en résulte un décalage entre le texte voté et le texte appliqué, qui interroge en définitive sur la frontière séparant la loi fiscale de la doctrine administrative fiscale.

⁴⁸ El Hassane KATIR, « La doctrine administrative fiscale face aux principes de droit », *art. cit.*, p. 414.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

Conclusion:

Lorsque le redevable a appliqué un texte fiscal selon l'interprétation que l'administration avait fait connaître par des instructions ou circulaires publiées, et qu'elle n'avait pas rapportée à la date des opérations contrôlées, l'administration peut-elle procéder à des rehaussements en soutenant une interprétation différente ? La même question se pose pour les instructions et circulaires publiées relatives au recouvrement de l'impôt et aux pénalités fiscales, qui devraient lui être opposables dans les mêmes conditions.

Si le principe de légalité réserve au Parlement la fixation de l'assiette, du taux et des modalités de recouvrement de l'impôt, le gouvernement n'en dispose pas moins, en matière fiscale comme ailleurs, d'un pouvoir réglementaire d'application des lois et d'un pouvoir réglementaire propre⁴⁹. Les pratiques des services fiscaux n'en demeurent pas moins redoutables : ceux-ci n'hésitent pas à interpréter la loi avec rigueur au motif que le droit fiscal est d'interprétation stricte, alors qu'en bonne logique, et comme en droit pénal, ce principe devrait plutôt profiter au justiciable.

La protection du contribuable appelle dès lors trois évolutions convergentes. La première tient à une rédaction plus rigoureuse des textes fiscaux, qui tarirait à la source une partie de la production doctrinale. La deuxième suppose une élaboration collective et transparente de la doctrine, associant les opérateurs économiques ainsi que les professionnels du chiffre et du droit. La troisième, enfin, passe par un recours plus fréquent au juge administratif, seul à même de sanctionner les interprétations illégales et d'assurer, dans les faits, la suprématie de la loi fiscale.

⁴⁹ Article 1^{er} du décret n° 2-15-426 du 15 juillet 2015 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances, préc.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

Bibliographie:

Ouvrages

- COLLET Martin, *Droit fiscal*, 3^e éd., Paris, PUF, 2012.
- GROSCLAUDE Jacques et MARCHESSOU Philippe, *Procédures fiscales*, 9^e éd., Paris, Dalloz, 2018.
- KATIR El Hassane, « La doctrine administrative fiscale face aux principes de droit », in MÉDÉ Nicaise (dir.), *Les nouveaux chantiers des finances publiques en Afrique. Mélanges en l'honneur de Michel Bouvier*, Dakar, L'Harmattan Sénégal, s.d., p. 413-427.
- DE LAUZAINGHEIN Christian, DE STAUBLE DE LAUZAINGHEIN Marie-Hélène et CABANNES Xavier, *Droit fiscal*, 15^e éd., Paris, Dalloz, coll. « Mémentos », 2016.
- MARCHESSOU Philippe, *L'interprétation des textes fiscaux*, Paris, Economica, 1980.
- MARTINEZ Jean-Claude, *Le statut du contribuable*, vol. 1 : *L'élaboration du statut*, Paris, LGDJ, 1990.
- RAIMBAULT DE FONTAINE Sophie et QUÉROL Francis (dir.), *Doctrines fiscales. À la redécouverte de grands classiques*, Paris, L'Harmattan, 2007.

Revues

- AMSELEK Paul, « Les mécanismes régulateurs de la pratique du droit fiscal en France », *Revue de droit fiscal*, 1983, n° 40, p. 1176.
- AMSELEK Paul, « L'opposition à l'administration de sa propre doctrine », *Droit fiscal*, 1984, n° 4, p. 149-154.
- BESBES Slim, « L'importance du pouvoir normatif de l'administration fiscale », *La Revue comptable et financière*, n° 83, 1^{er} trimestre 2009.
- DUSSART Vincent, « Le Parlement et l'impôt », *Pouvoirs*, 2014/4, n° 151, p. 57-69.
- GUASTINI Riccardo, « Les juges créent-ils du droit ? », *Revus*, n° 24, 2014, p. 99-113.

Thèses et mémoires

- FRIKHA Ahmed, « L'équité fiscale », mémoire de maîtrise en sciences comptables, Université de Sfax, École supérieure de commerce, 2003.
- KADDACHI Nada, « La doctrine administrative en matière fiscale », mémoire de DEA, Faculté de droit et des sciences économiques et politiques de Sousse, 1999-2000.



ISSN :3085_5055

العدد السادس عشر (شتنبر - أكتوبر) 2026

مجلة إشكالات بحثية
مجلة علمية محكمة تعنى بالأبحاث والدراسات
في مختلف التخصصات

- KATIR El Hassane, « Contribution à l'analyse de la doctrine administrative fiscale au Maroc », thèse de doctorat en droit, Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne, 2016.
- NTEGUE Fadwa, « Le régime fiscal marocain et les droits de l'homme », thèse de doctorat en droit, Université Côte d'Azur, 2017.

Textes et documents

- Constitution du Royaume du Maroc de 2011, articles 35, 71, 75 et 77.
- Code général des impôts, articles 32, 210 et suivants, 225 et 226.
- Loi organique n° 130-13 relative à la loi de finances.
- Décret n° 2-15-426 du 15 juillet 2015 relatif à l'élaboration et à l'exécution des lois de finances.
- ESCLASSAN Marie-Christine, « La sécurité juridique dans le cadre des contrôles fiscaux en France », communication au colloque de FONDAFIP, Rabat, 12 mars 2016.

Sites

- <https://portail.tax.gov.ma>
- <https://bofip.impots.gouv.fr>
- <https://journals.openedition.org/revus/3027>