

La valeur juridique de la doctrine fiscale en droit portugais*

The legal value of tax doctrine in Portuguese law



Rogério FERNANDES FERREIRA

Avocat, associé gérant chez RFF Lawyers

Professeur invité à la Faculté de Droit de l'Université de Lisbonne (IDEFF) et à l'Université Catholique Portugaise (PFI)



Maria ANTÓNIA SILVA

Avocate, collaboratrice chez RFF Lawyers

Dans le système fiscal portugais, les juges sont constitutionnellement tenus de respecter la loi, en vertu du principe de séparation des pouvoirs et du principe de légalité fiscale, et la doctrine (y compris celle émise par l'administration fiscale) et la jurisprudence ne jouent qu'un rôle influent dans les décisions des tribunaux. Les informations fournies aux assujettis par l'administration fiscale, qu'il s'agisse des renseignements contraignants, de lignes directrices génériques ou de tout autre type, ne constituent pas des règles en soi, qui n'engagent que l'administration elle-même, et ne peuvent imposer d'obligations allant au-delà des dispositions de la loi, ni se substituer au législateur. D'autre part, les actions de l'administration fiscale doivent être guidées par les principes de légalité, de collaboration et de bonne foi, qui l'obligent à agir avec diligence et de manière éclairée envers les contribuables, en fournissant des informations et en clarifiant les doutes qui sont soulevés, et la violation de ces principes peut constituer un délit autonome de violation de la loi et un motif de contestation des actes émis.

In the Portuguese tax system, judges are constitutionally bound to uphold the law, in accordance with the principle of separation of powers and the principle of tax legality, and doctrine (including that issued by the tax authorities), and case law only plays an influential role in the reasoning of court decisions. The information provided to taxpayers by the tax administration, whether binding information provided to the taxpayer, generic guidelines, or any other type, does not constitute tax rules per se, since they are only binding to the administration itself, and cannot impose obligations beyond the provisions of the law, or replace the legislative powers. On the other hand, the actions of the tax administration must be guided by the principles of legality, collaboration, and good faith, which oblige it to act diligently and in an informed manner towards taxpayers, providing information and clarifying any doubts that may arise. Non-compliance with these principles may constitute an autonomous offense of breach of the law, and a ground for challenging the acts issued.

I. Les sources du droit au Portugal : un bref aperçu

En droit portugais c'est le Code civil, bien qu'il s'agisse d'une loi infraconstitutionnelle, qui prévoit les sources du droit, et il existe également une référence expresse de la loi fiscale générale au Code civil

en la matière¹. Par ailleurs, il est courant de

1. L'article 11 de la loi fiscale générale stipule que la signification des règles fiscales et la qualification des faits auxquels elles s'appliquent doivent être soumises aux règles et principes généraux d'interprétation et d'application des lois, c'est-à-dire aux règles du Code civil. En guise de contexte, la loi fiscale générale est un acte législatif qui vise à régir les fondements essentiels du système juridique fiscal portugais, qui contient les principaux principes de fond du droit fiscal portugais et une définition plus précise des pouvoirs de l'administration et des garanties des contribuables.

* A English version of this article is available on Stradalex.

distinguer les sources immédiates et les sources médiates, ces dernières étant celles dont la force obligatoire dépend de la loi et qui n'ont pas de valeur contraignante en soi.

À titre d'introduction, l'article 1(1) du Code civil énonce que la loi est une source immédiate du droit. En revanche, ni la doctrine ni la Jurisprudence ne sont mentionnées², ce qui se justifie par la matrice romane du système juridique portugais et le principe de la séparation des pouvoirs.

Dans le cas de la doctrine, entendue ici comme les avis et opinions des juristes et spécialistes du droit³, dans lesquels ils développent un raisonnement sur les règles juridiques et leur interprétation, bien qu'ils puissent jouer un rôle essentiel dans le droit, ils ne créent pas naturellement des règles juridiques (de manière autonome ou primaire) et ne sont pas contraignants pour le législateur ou les juges eux-mêmes.

En règle générale, dans le système juridique portugais, les décisions de justice ne sont pas contraignantes en dehors de l'affaire spécifique sur laquelle elles sont fondées. En ce sens, la jurisprudence n'est une source de droit que lorsque l'orientation prise par les tribunaux dans le jugement du cas spécifique (surtout la *ratio decidendi*, c'est-à-dire le critère normatif adopté) est contraignante pour le même tribunal ou d'autres tribunaux dans le jugement d'affaires futures du même type. C'est le cas dans les systèmes où la règle dite du précédent (*stare decisis*) s'applique, comme c'est le cas dans les systèmes juridiques anglo-saxons de *Common Law*. Cependant, ce n'est pas le cas dans le système juridique portugais, de matrice romane, où les décisions des tribunaux n'ont force obligatoire que dans les limites de ce que l'on appelle l'autorité de la chose jugée⁴, où les *rationes decidendi*

2. La jurisprudence peut être définie comme l'ensemble des décisions dans lesquelles est exprimée l'orientation suivie par les tribunaux dans le jugement de cas spécifiques.

3. Cela inclut les opinions, les avis et les commentaires sur les décisions de justice formulés par des professeurs d'université, des avocats, des juges en activité ou à la retraite, etc.

4. Dans le système procédural portugais, les jugements deviennent définitifs et ont la valeur de la chose jugée lorsqu'aucun appel ou plainte ordinaire n'est recevable. Le caractère définitif de la décision peut être modifiée : i) par les recours extraordinaires prévus par la loi (à savoir, le recours en révision, prévu à l'article 696 du Code de procédure civile, et à l'article 154 du Code de procédure des tribunaux administratifs, et le soi-disant recours pour l'uniformité de la jurisprudence, dans le domaine du contentieux administratif, aux termes de l'article 152 du Code de procédure des tribunaux administratifs); ii) en vertu d'une décision d'inconstitutionnalité ayant force obligatoire générale rendue par la Cour constitutionnelle en matière pénale, disciplinaire ou administrative, si elle est plus favorable au défendeur (art. 282, § 3, de la Constitution de la République portugaise). L'exception de la chose jugée a pour but

respectives ne lient pas les autres tribunaux pour des cas concrets similaires, comme s'il s'agissait de règles générales (bien qu'implicites)⁵. En fait, les juges jouissent de l'indépendance⁶ et sont (seulement) tenus d'appliquer la loi. La jurisprudence joue un rôle important, mais uniquement en influençant la manière dont les règles juridiques sont interprétées par les entités publiques et privées, en contribuant aux arguments et à la défense des positions juridiques dans la pratique administrative et contentieuse, et même en influençant les changements législatifs.

Cependant, en ce qui concerne la jurisprudence, nous voudrions souligner que la Cour constitutionnelle peut déclarer l'inconstitutionnalité d'une règle avec une force contraignante générale, cette décision ayant un effet sur les autres tribunaux, exceptionnellement⁷.

Si la valeur juridique de la doctrine et de la jurisprudence est une question relativement paisible, la valeur de la doctrine fiscale émise par l'administration fiscale⁸ soulève des problèmes spécifiques, que nous analyserons ci-dessous.

II. Le droit à l'information du contribuable

À titre de mise en contexte, le contribuable dispose d'un droit à l'information inscrit dans la

d'éviter, au nom de la sécurité et de la paix juridique, ainsi que des impératifs d'économie de procédure, qu'une affaire soit répétée alors qu'un jugement ferme a déjà été rendu sur une première affaire, parce qu'un recours ordinaire n'est plus recevable.

5. J. B. MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 1990, 4^e réimpression, p. 162.

6. Art. 203 de la Constitution de la République portugaise : « Les tribunaux sont indépendants et ne sont soumis qu'à la loi ».

7. Aux termes de l'art. 282 de la Constitution de la République portugaise, la déclaration d'inconstitutionnalité avec force obligatoire générale permet à la Cour constitutionnelle d'écarter de l'ordre juridique une norme qu'elle a déjà déclarée inconstitutionnelle dans au moins trois cas concrets, afin de stabiliser le droit applicable à l'ensemble des situations couvertes par cette norme. Cette décision implique que la règle déclarée inconstitutionnelle est considérée comme si elle n'avait jamais été en vigueur, ce qui oblige les tribunaux à rendre des jugements à cet effet, à l'exception des cas couverts par un jugement définitif.

8. La position majoritaire au Portugal est que la doctrine administrative n'est pas une source de droit : « Les circulaires constituent certes des règles juridiques qui projettent leurs effets dans la sphère de l'administration, liant le subordonné à l'interprétation de la loi dictée par le supérieur hiérarchique, mais on ne peut pas dire qu'elles représentent des sources de droit fiscal en elles-mêmes car elles ne constituent pas un paramètre de validité des actes réalisés par l'administration, qui devra trouver ce paramètre dans les règles juridiques que les circulaires ont pour objet d'interpréter. Cela signifie que les tribunaux ne sont pas obligés d'interpréter la loi de la même manière que l'administration le fait dans ses circulaires et que les contribuables ne sont pas obligés d'appliquer la loi en suivant les directives qui sont adressées aux services par le biais des circulaires ». S. VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2^e éd., Coimbra, Almedina, 2019, p. 161.

Constitution
et garanties

En matière
tisé par la di
ont le droit
de dix jours,
et de la date
tence et du
confirmées

iii) de leur s
tations de c
principe de
tion fiscale
agir confor

Ce principl
pour l'adm
tions publ
droits et ob
renseignem
rement et c
buables su
fiscales et c
et obligati
périodique

En ce qui
contraign
buables vi
nous le v
ment.

On peut
nistration
fournies d
renseigne
liée par t
buables.
cables à
tamment

9. L'art. 2
dispose : «
tration, ch
procédure
de connaît
article pré
archives et
de la loi su
aux enquê

10. Art. 6
11. Art. 5
12. Com
procédure
se pronon
les clarifi

N° 2025/4