

## **Garanties du contribuable face au contrôle fiscal : Le rescrit anti abus de droit**

من إعداد

**الأستاذة بن محمد سارة**

أستاذة مساعدة قسم (أ)

كلية الحقوق والعلوم السياسية

جامعة المنتوري بقسنطينة

## Garanties du contribuable face au contrôle fiscal : Le rescrit anti abus de droit

من إعداد الأستاذة بن محمد سارة  
أستاذة مساعدة قسم (أ)  
كلية الحقوق والعلوم السياسية  
جامعة المنتوري بقسنطينة

### ملخص :

المحرر الجبائي هو إجراء جديد أدرج في قانون المالية لسنة 2012 وتم تعريفه في النصوص التنظيمية، حيث يهدف هذا الأخير إلى ضمان الحماية القانونية والاستقرار الجبائي للمكلفين بالضريبة شريطة حسن نيتهم. وبالرغم من أن طبيعته القانونية لم تحدد بعد، كما أن تطبيقاته قد تثير بعض الإشكالات، إلا أنه يمثل الأداة المثلى لحماية المكلف بالضريبة من التأويلات التي يمكن أن تقوم بها الإدارة الجبائية، بشأن بعض الأعمال الصادرة عنه.

وفي هذا الصدد فإن المادة 174 مكرر تنص على ما يلي : " لا تجرى أي زيادة في الإخضاع الضريبي السابق إذا كان سبب الزيادة المتمم من طرف الإدارة يعود إلى تباين في تقدير الوضعية بالنظر للنص الجبائي من طرف المكلف بالضريبة حسن النية "، ومن هذا المنطلق فإن المحرر الجبائي هو الوسيلة المثلى للحماية ضد التعسف في استعمال الحق المنصوص عليه في المادة 19 مكرر و20 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

**Résumé :**

Les articles 19Bis et 20Bis du Code de procédure fiscales, autorisent l'administration fiscale à écarter les actes dont l'unique objet est d'éviter à ceux qui le passent tout ou partie des impôts qui seraient dus en l'absence de ces actes : c'est la procédure de l'abus de droit.

Ainsi la répression de l'abus de droit commence par la déqualification de l'acte, suivie d'une requalification, cette procédure constitue un réel danger pour le contribuable, qui subira l'interprétation faite à son encontre.

De ce fait l'administration fiscale dispose d'une arme redoutable, que jusqu'alors le contribuable ne pouvait s'en prévaloir, mais depuis l'adoption en 2012, de la procédure du rescrit fiscal, se dernier est par la définition de l'article 2 du décret exécutif n°12-334 du 8 Septembre : une prise de position formelle de l'administration fiscale saisie par un contribuable de bonne foi .Il constitue une réponse précise est définitive à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à une situation de fait au regard de la législation fiscale en vigueur .

Par conséquent le rescrit fiscal est un outil de choix que le contribuable peut utiliser à fin de se prémunir des accusations d'abus de droit, et bien que ce procédé ne soit adopté que par les entreprises relevant de la DGE, et que son application suscite encore certaines interrogations, notamment la possibilité d'un recours juridictionnel il reste un excellent moyen de détermination de la bonne foi du contribuable.

## Introduction :

Dans la pratique, la législation fiscale se caractérise par une extraordinaire inflation et instabilité juridique, à coté des changements trop fréquents de la loi, chaque année le législateur algérien modifie, annule ou ajoute de nouvelles dispositions, l'administration produit un très grand nombre de textes portant interprétation et application des dispositions fiscales. Ce qui rend la norme fiscale imprévisible et difficilement accessible. C'est dans cet environnement caractérisé par la complexité des textes et l'instabilité juridique, que le *rescrit fiscal* constitue l'une des solutions offertes aux contribuables.

Faisant partie d'une réforme instaurée par la loi de finance 2012, l'article 174 bis et 174 ter prévoit une nouvelle procédure garante des droits des contribuables à travers la sécurité juridique, il est ainsi défini par l'article 2 du décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012 en ces termes: « le *rescrit fiscal* est une prise de position formelle de l'administration fiscale ,saisie par un contribuable de bonne foi relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises .Ce *rescrit* constitue une réponse précise et définitive à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à une situation de fait au regard de la législation fiscale en vigueur » .

Sous cet angle, le *rescrit fiscal* présente un double apport pour le contribuable ; car il permet en premier lieu d'interroger l'administration fiscale sur une situation de fait et d'avoir en retour une prise de position formelle, mais surtout il offre une réelle protection à fin de se prémunir contre l'abus de droit dont il pourrait être accusé.

En effet quand elle invoque l'abus de droit, l'administration taxe le contribuable de menteur ou de fraudeur. L'accusation est si grave que le contribuable doit avoir la possibilité de contester cela par divers moyens légaux et le *rescrit fiscal* en est un.

Nous traiterons à travers cette étude le thème du *rescrit fiscal* sous ses différents aspects les plus ambiguës du moins, cette participation ne sera pas donc une étude descriptive, nous nous contenterons d'une

brève démonstration de son mécanisme, ainsi que celui de l'abus de droit mais nous chercherons essentiellement à démontrer comment le rescrit fiscal peut être employé pour pallier à l'accusation de l'abus de droit dont le contribuable fait ou peut faire l'objet?

Et pour tenter d'y répondre, nous examinerons en premier lieu du rescrit, une spécificité fiscale dont le dispositif reste encore à apprécier, puis nous adopterons la notion d'abus de droit, en second lieu nous nous essayerons à une étude de comment le rescrit fiscal pourrait palier à une éventuelle accusation d'abus de droit.

### **I- La notion de rescrit fiscal :**

La sécurité juridique en matière fiscale est une revendication légitime pour sécuriser des relations qui sont parfois conflictuelles entre l'administration et les contribuables (1 : F.Douet, contribution à l'étude de la sécurité juridique en droit fiscal interne français, LGDJ, coll. Bibliothèque de droit privé, 1997,381p. ;J.BUISSON(dir.), la sécurité fiscale, l'Harmattan, coll. Finances publiques,2011,221p), ces derniers vérifiés ou non ont le droit d'attendre une certaine quiétude, et ils leurs est difficile d'accepter que l'administration rapporte sa doctrine, ou la modifie, pour procéder aux rehaussement des bases d'imposition .

La notion de sécurité juridique n'a pas été abordée, ni définie par la législation fiscale algérienne, alors que le Conseil d'Etat français, dans son rapport public de 2006, définit le principe dans les termes suivants: « Le principe de sécurité juridique implique que les citoyens soient, sans que cela appelle de leur part des efforts insurmontables, en mesure de déterminer ce qui est permis et ce qui est défendu par le droit applicable. Pour parvenir à ce résultat, les normes édictées doivent être claires et intelligibles et ne pas être soumises, dans le temps, à des variations trop fréquentes, ni surtout imprévisibles».

La notion de la sécurité juridique est donc composée de deux axes, l'un formel, à savoir la qualité de la loi, et l'autre temporel, à savoir l'exigence de la prévisibilité de la norme. Et c'est dans cet environnement caractérisé par la complexité des textes et l'instabilité

juridique, pour agir en toute certitude, que le *rescrit fiscal* constitue l'une des meilleures solutions offertes aux contribuables.

Ainsi remonte l'étymologie juridique du *rescrit* au temps romain, c'est une procédure inspirée de la Rome antique, où il était répondu au nom de l'empereur à des questions juridiques notamment posées par les magistrats, le mot est issu du latin *rescribere* (2 : Christophe DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, Champ université, Flammarion, 2012, p218), écrire en retour, répondre (3 : L.ARGON, Histoire du vocabulaire fiscal, LGDJ, 2000, p.347).

En droit fiscal, plus particulièrement, le *rescrit fiscal* est utilisé pour désigner la réponse de l'administration fiscale à une question qui lui a été posée par un contribuable sur sa situation fiscale à fin de savoir si elle est régulière ou pas? L'étude de son origine ainsi que les conditions de sa mise en application est capital à fin de mieux cerner la fonction à laquelle il aspire.

### 1- Origine et évolution du *rescrit fiscal* :

Comme précédemment expliqué, le *rescrit fiscal* est une démarche qui permet au contribuable d'interroger l'administration fiscale et d'obtenir des éclaircissements sur la législation fiscale applicable à sa situation afin d'éviter toute erreur à sa déclaration (4 : Instruction n°01 du 11 avril 2013 relative à la procédure de *rescrit fiscal*).

Faisant ainsi le tour du droit comparé : le droit français -père spirituel et bien plus encore du droit algérien-et du droit américain véritable pionnier en matière de *rescrit fiscal*, onconclu à:

-Dans le droit français et bien avant 1987, la notion de *rescrit fiscal* revêtait déjà, nombreuses applications sous la forme d'une part d'applications juridiques informelles et d'autre part d'amorces de décisions fiscales individuelles. C'est ainsi que depuis longtemps sous la forme de réponses données par les ministres aux questions des parlementaires, s'est instaurée une véritable procédure d'interrogation du ministère intéressé sur le sens à donner à telle disposition légale ou

réglementaire, la question reçoit en principe une réponse en forme d'avis publié au journal officiel, qui ne lie point les tribunaux ,juridiquement parlant, mais qui en fait, jouit auprès d'eux, ainsi que des praticiens, d'une autorité certaine .

Ce procédé français qui existait bien avant l'apparition du rescrit fiscal a amené progressivement à partir de 1987 (5 : Bien avant 1987 , L'article 100 de la loi du 28 décembre 1959, avait posé le principe du rescrit, mais les modalités pratiques de son application l'ont démunie de son contenu ,mais aussi la loi du 27 décembre 1974, qui a créé les centres de gestion agréés qui comportait un système de rescrit intéressant mais limité), à établir le rescrit fiscal tel que l'est décrit dans les articles L80A et L80 B du code de procédures fiscale français.

-Quant au **rulingaméricain**, l'administration dispose de deux procédures d'interprétations des lois pour aider les particuliers et puis surtout les entreprises :

-les instructions administratives du treasury, qui ont un délai de publication assez long.

-les rulings qui répondent à un besoin de l'administration d'augmenter la productivité de ses services par une collaboration plus étroite avec le contribuable, leurs principaux objectifs sont :

1- aider le contribuable

2-rapprocher le contribuable de l'administration

3-simplifier les lois

Cependant, ce rôle d'interprétation des lois est limité car le ruling n'a pas la force de la loi, et ce même si il est opposé avec succès par les contribuables lors du contentieux (6 : Dans le système suédois le « ruling » lie l'administration et les juges .Un appel peut être formé devant la cour administrative suprême et contre la décision rendue) .

Ces deux exemples nous ramène à la question de la naissance du rescrit fiscal en Algérie, est-il l'évolution logique des textes fiscaux reflet de l'économie de marché? ou s'agit il simplement d'un

processus copié à la lettre sur le droit français ? En réponse à cela essayons de saisir ces trois points :

### **A- Le pouvoir répond t'il aux questions ?**

**1-**En analysons la constitution algérienne et les 182 articles qui la composent, nous remarquerons que l'article 134 et dont l'énoncé traite, des questions des parlementaires adresser au pouvoir exécutif (**7 :** / Art. 134 –« Les membres du Parlement peuvent adresser, par voie orale ou en la forme écrite, toute question à tout membre du Gouvernement. La question écrite reçoit en la même forme une réponse dans un délai maximal de trente (30) jours. Les questions orales font l'objet d'une réponse en séance. Si l'une des deux chambres estime que la réponse, orale ou écrite, du membre du Gouvernement le justifie, un débat est ouvert dans les conditions que prévoient les règlements intérieurs de l'Assemblée Populaire Nationale et du Conseil de la Nation. Les questions et les réponses sont publiées dans les mêmes conditions que les procès-verbaux des débats du Parlement ».), n'évoque aucune possibilité d'octroi de réponse concernant les interrogations des citoyens du moins pas directement.

**2-** La cour suprême a tout pouvoir de statuer sur les notions de droit (art 374 et 376 du CPC) , elle traite exclusivement les questions de droit reposant sur une action en justice (**8 :** même s'il y'a eu une certaine évolution dans la relation parfois ambiguë, entre le pouvoir juridictionnel et le citoyen, le ministère algérien de la Justice a créé un site web qui facilite l'accès aux informations, et évite aux citoyens de devoir avoir recours aux services d'un conseiller juridique ou d'un avocat : «Le ministère algérien de la Justice crée un site web pour les citoyens», par SaidJameh pour Magharebia à Alger-10/03/09), et non sur une situation de fait .

### **B- Qu'on est t'il des autorités de régulation économique :**

Les autorités de régulation économique sont des autorités administratives publiques dotées de la personnalité moral, indépendante elles jouissent de l'autonomie financière. Mais ont-ils le pouvoir de répondre aux interrogations des citoyens?



## 1- Le conseil de la concurrence :

L'interrogation pour avis sur la portée d'un agissement peut également avoir pour destinataire une autorité administrative indépendante : ainsi le conseil de la concurrence doté désormais d'une importante compétence consultative ; au terme des articles 34 et 35 de la loi sur la concurrence (9 : l'article 34 de l'ordonnance 03-03 du 19/07/2003 relative à la concurrence, jo n°46 ,dit : « Le Conseil de la concurrence a compétence de décision, de proposition et d'avis qu'il exerce de son initiative ou à la demande, sur toute question ou toute action ou mesure de nature à assurer le bon fonctionnement de la concurrence et à favoriser la concurrence dans les zones géographiques ou les secteurs d'activité où la concurrence n'existe pas ou est insuffisamment développée... » Ainsi que l'article 35 : « Le Conseil de la concurrence donne son avis sur toute question concernant la concurrence à la demande du Gouvernement et formule toute proposition sur les aspects de concurrence. Il peut également être consulté sur les mêmes questions par les collectivités locales, les institutions économiques et financières, les entreprises, les associations professionnelles et syndicales, ainsi que les associations de consommateurs ».), révèle une compétence assez large du conseil de la concurrence à être consulté par les pouvoirs ou par de simples associations sur les pratiques anticoncurrentielles relevées dans les affaires dont elles sont saisies.

## 2- L'autorité de régulation de la presse écrite :

Comment parler d'information et de la garantie des contribuables, sans évoquer cette autorité qui tout comme le conseil de la concurrence a la possibilité d'être consultée à fin de donner un avis relevant de son aptitude.

A cet égard notons que l'article 44 stipule que L'autorité de régulation de la presse écrite peut être saisie, par toute institution de l'Etat ou organe de presse, de demande d'avis relevant de sa compétence.

En conclusion, les applications juridiques précédemment citées, permettent de donner un sens à des textes de loi et d'apporter un avis

sur une question précise, relevons toute fois que le terme **avis**, revient comme un dénominateur commun, ce qui n'est pas le cas dans le rescrit fiscal où on parle de prise de position formelle.

### **C- Et le ministère des finances?**

Si l'impôt présente un caractère incitatif au plan économique, la question de la fiscalité ne doit pas devenir un élément d'instabilité. Cette exigence intéresse tout particulièrement les entreprises, car pour ces derniers la stabilité est capitale étant donné que tout redressement en la matière peut les conduire à déposer leur bilan.

Le ministre des finances algérien reste le seul conseiller du gouvernement pour toutes les questions d'ordre financier ou budgétaire. C'est donc en toute logique que ce dernier a une compétence exclusive en matière de réponses aux interrogations des contribuables, ainsi au niveau central des directions répondent parfaitement aux attentes des contribuables, ces directions sont :

1-Direction de la Législation et de la Réglementation Fiscales (DLRF)

2-Direction de l'Information et de la Documentation Fiscales (DIDF)

3-Direction des Relations Publiques et de la Communication (DRPC) : Elle est chargée d'étudier et de prendre les mesures appropriées pour améliorer les relations entre l'administration fiscale et les contribuables et de veiller à leur mise en œuvre effective par l'ensemble des services.

4-Direction du Contentieux (DCX) : chargée de la bonne application de la réglementation en vigueur lors du traitement des litiges soulevés en contentieux fiscal. Mais aussi d'émettre un avis conforme sur les affaires contentieuses issues de vérification de comptabilité et vérification approfondie de la situation fiscale d'ensemble (VASFE) effectuées par les services de recherches et vérifications.

De ce fait la direction du contentieux est parfaitement habilitée à répondre aux questions d'ordres fiscales des contribuables, mais peut-on considéré ses réponses comme des prises de position formelles ?

-En conclusion l'évolution du *rescrit* fiscal, fait parti d'un processus certain régit par l'évolution économique et l'influence administrative, puisque l'économie de marché impose l'améliorations des relations entre l'administration fiscale et le contribuable, à ce sujet on dit souvent que l'impôt est une obligation noble et que l'imagination du fisc est sans doute moins grande que celles des fraudeurs partant de là le *rescrit* fiscal est une mesure qui devait être entreprise par le législateur fiscal, surtout que l'Algérie, s'inspire de l'expérience française, dans la mesure ou la procédure du *rescrit fiscal* française est tout à fait novatrice et survient, dans le cadre de la mise en œuvre du projet de jumelage entre la DGI et la DGFP française intitulé « **poursuite du processus d'amélioration des relations de l'Administration fiscale avec les contribuables** » (10 : Un programme d'appui à la mise en œuvre de l'accord d'association avec l'union européenne P3A), il est d'ailleurs surprenant de voir la ressemblance existante entre le texte algérien et français (11 : Art L80A : « il sera procédé à aucun rehaussement d'imposition antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foie du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration ... »).

D'ailleurs si on devait comparer de façon intégrale ce texte et le paragraphe 1 de l'article 174 Bis du code des procédures fiscal algérien, il serait plus que surprenant de constater une similitude quasi intégrale sauf pour :

-le texte utilise le terme interprétation, quant au texte algérien il parle d''appreciation

-en France on parle de redevable, en Algérie par contre en parle de contribuable).

## 2- Les dispositions relatives au rescrit fiscal :

L'article 2 du Décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal dit : « Le rescrit fiscal est une prise de position formelle de l'administration fiscale, saisie par un contribuable de bonne foi relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises. Ce rescrit constitue une réponse précise et définitive à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité applicable à une situation de fait au regard de la législation fiscale en vigueur » (12 : Décret exécutif n° 12-334 du 21 Chaoual 1433 correspondant au 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, jo n°50).

Par cette définition le rescrit fiscal s'inscrit parfaitement comme étant un moyen de dialogue et d'échange entre l'administration fiscale et le contribuable puisque il permet à ce dernier d'interroger le fisc sur l'application de tel ou tel mesure fiscale à son entreprise (13 : L'article 2 du décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012, attribut la compétence en matière de rescrit fiscal à la DGE, soit la direction des grandes entreprises, et l'article 8 §2 du décret exécutif n°12-334 confirme cette attribution en ces termes : « Toutefois, lorsque la demande parvient à un service autre que la direction des grandes entreprise(DGE), ce service est tenu de la transmettre dans un délai de sept (7)jours, à la direction des grandes entreprises et d'en informer le contribuable auteur de la demande ».), avançant ainsi sa bonne foi de se soumettre à la loi fiscale, cette intention de se plier aux pratiques fiscales légales constitue l'élément clé de la procédure du rescrit fiscal ,mais la bonne foi du contribuable n'est pas gratuite, se dernier s'attend en contre partie à recevoir une réponse sur sa demande une réponse dont la valeur est capitale pour la suite, car un litige pourrait bien naitre entre les parties.

### A- La bonne foie du contribuable dans le rescrit fiscal :

Le système fiscal algérien est un système déclaratif, reposant principalement sur la déclaration contrôlée que le contribuable effectue au niveau de l'administration fiscale, de ce fait sa bonne foi est présumée, il s'agit naturellement de présomption simple que le fisc

combat fréquemment en apportant la preuve que le contribuable a manqué délibérément ses obligations légales (art 93 du CPF).

Cette dernière se traduit par une honnêteté certaine dans ses rapports avec le fisc et comporte une conséquence particulière, celle de la présomption de sincérité. Cependant, l'administration peut facilement prouver qu'un contribuable est de mauvaise foi, il lui suffit par exemple de lui reprocher la dissimulation de certaines informations que si elles ont été mises à la disposition de l'administration, celles-ci auraient pu changer sa position.

On parle donc de bonne foi dans le rescrit fiscal si les trois conditions sont présentes (**14** : L'article 3 du décret exécutifs n °12-334 du 8 septembre 2012, relatif au rescrit fiscal : « la demande prévue à l'article 174 bis du code des procédures fiscales précise le nom ou la raison sociale et l'adresse du contribuable. Elle doit indiquer les dispositions fiscales que le contribuable entend appliquer. La demande doit fournir une présentation précise, complète et sincère de la situation de fait en distinguant, le cas échéant, selon les dispositions concernées, les catégories d'informations nécessaires pour permettre à l'administration fiscale d'apprécier si les conditions requises par la législation fiscale sont effectivement satisfaites ».) :

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

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

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

Mais étant donné que le rescrit fiscal ne touche que les entreprises relevant de la compétence de la direction des grandes entreprises (DGE), et par conséquent des personnes morales, la bonne foi ne serait-elle pas plus difficile à établir? Comme démontrer la sincérité d'une personne morale? Surtout concernant des sociétés dont la direction est en peu plus complexe (exemple : spa, holding...), à ce stade cela reviendrai à parler de la responsabilité des gérants de

l'entreprise (art 715 bis 4 du CC), et de la complexité de l'apport de la preuve dans ce cas de figure .

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

La doctrine administrative se définit comme suit : « l'ensemble des interprétations des textes fiscaux formulés par une autorité fiscale centrale en direction de l'administration fiscale déconcentrée en vue, principalement, d'assurer l'application uniforme de ces textes sur l'ensemble du territoire national » (15 : Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général LexisNexis, 2011,p484 ), elle est la conséquence directe d'une administration fiscale qui se veut un modèle, moderne ouvert aux contribuables, et qui prime avant tout le dialogue, ce dernier se traduit par un contribuable qui peut poser et exposer sa situation personnelle en demandant à l'administration de se prononcer sur un point précis touchant à sa fiscalité, de ce fait, la consultation de cette dernière épargne t'elle le contrôle fiscal ? La réception d'une indemnité est-elle un acte imposable?

En réalité la prise de position formelle, acquière une importance capitale au vu de son caractère opposable, et c'est les articles 174 Bis et 174 Ter qui affirment la reconnaissance du pouvoir de l'administration de créer l'information, le rescrit est donc un moyen de véhiculer une information prise en considération par le contribuable pour définir et remplir ses obligations fiscales. Ces dites informations (appréciations) ne prennent pas de place dans la hiérarchie des normes, mais en revanche et de manière incontestable elle produit des effets juridiques.

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

Par contre le rescrit fiscal est opposable à l'administration sur le principe voulant qu'on soit tenu par la règle que l'on se donne à

soi: « Subis les conséquences de ta propre loi », ainsi les services fiscaux doivent suivre les instructions, mais également respecter les appréciations faites suite à une demande de rescrit fiscal.

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

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

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

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

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

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

### **C- Un recours au rescrit est-il possible?**

Le recours pour excès de pouvoir n'est pas recevable de manière générale contre les décisions négatives prises dans le cadre du rescrit fiscal, mais à défaut le contribuable jouit de l'introduction d'une procédure de réexamen administratif de ces décisions ; cette solution qui a été retenue par l'instruction relative au rescrit fiscal sous l'appellation de « second examen» (16 : Article 12 de l'instruction

relative au rescrit fiscal dit : «La demande écrite de second examen mentionnée à l'article 11 ci-dessus est adressée, par pli recommandé, à la direction des grandes entreprises(DGE), elle peut également faire l'objet d'un dépôt contre accusé de réception auprès de cette même direction. Elle doit être introduite dans un délai de (2) deux mois, décompté à partir de la date de réception de la réponse de l'administration à la demande initiale»,), comporte les éléments suivants :

1. Elle fait intervenir un organisme administratif collégial (ce qui la différencie du recours préalable cité aux articles 71 à 79 du CPF) (**17** : Voir la décision n°29 du 11 avril 2013, portant création et composition du collège de second examen de rescrit fiscal, ministère des finances), la demande relative au second examen doit être introduite à la DGE dans un délai de (02) deux mois par pli recommandé (art 174 Ter du CPF); elle peut également faire l'objet d'un dépôt contre accusé de réception au auprès de cette même direction. Ce délai est décompté à partir de la date de réception de la réponse de l'Administration à la demande initiale (**18** : Le traitement de la demande de second examen est assigné à un collège dont la composition est fixée par décision du directeur général des impôts. Il comprend six membres de la Direction Générale des Impôts et présidé par le Directeur Général des Impôts », La lettre de la DGI, n° 63/2012).
2. Elle concerne à condition que le contribuable soit de bons foies, les décisions négatives prises au titre de la procédure prévue à l'article 174 bis et 174 Ter, ou si la demande du contribuable est restée infructueuse à condition qu'il n'évoque pas un élément nouveau.

Cette limitation dans le recours relatif au rescrit fiscal, peut poser la question non seulement de son acceptation comme moyen de preuve et de ce fais de sa valeur probante, mais aussi de son usage par les tiers, car dans la pratique un contribuable dans une situation identique pourrait bien bénéficier de la prise de position formelle d'un autre.



Malencontreusement, cette possibilité est explicitement interdite par la Décret exécutif n° 12-334 du 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, qui dit dans son article 10 : « Les termes du rescrit fiscal sont applicables uniquement au contribuable ayant introduit la demande et concerne sa situation de fait. En d'autres termes, un contribuable ne peut se prévaloir du rescrit fiscal établi à un autre contribuable quand bien même il présente la même situation de fait que celui-ci ».

Ainsi quand l'administration fiscale se prononce sur un point particulier que lui soumet un contribuable, la réponse ne fait l'objet d'aucune publication, et reste secrète, et en tout état de cause ne peut être invoqué par un tiers, combien même elle présente les même éléments, il y'a là donc à notre avis une inégalité, par ailleurs le temps que pourrai perdre ce tiers est précieux à la bonne marche de son entreprise, alors qu'une réponse toute prête pouvait lui être appliqué.

A fin de palier à cela, le législateur fiscal français a depuis 2006 publié, les prises de positions formelles de l'administration fiscale lorsque la réponse faite à un contribuable est susceptible d'intéresser les autres contribuables, et l'administration rédige un rescrit général qui fait objet d'une publication au bulletin officiel des finances publiques-impôts, cette démarche reste un excellent moyen de diffusion de la doctrine administrative. A cet égard l'Algérie devrait s'en inspiré pour éviter au contribuable la perte de temps, ainsi qu'à l'administration fiscale de réunir sa commission plusieurs fois sur la même situation de fait.

En conclusion le rescrit fiscal est une notion qui a été adoptée en Algérie depuis 2012, et qui a comme finalité de réduire l'écart existant entre l'administration fiscale et les contribuables, un décalage appuyer par le pouvoir dont jouit le fisc, de plus selon l'article 7 du Décret exécutif n° 12-334, l'administration fiscale ne peut effectuer des redressements au titre d'une situation qui a fait l'objet d'un rescrit et sur lequel l'administration fiscale s'est abstenu de répondre. Partant de là ce dernier peut parfaitement se prémunir contre toutes accusations d'abus de droit.

## II- La notion d'abus de droit :

« Les responsables d'entreprises ne sont forcément pas juristes et sont plutôt techniciens, commerciaux, ou encore financiers et pourtant le droit et son respect tiennent une place très importante dans la vie des entreprises » (19 : F.BIEDCHARRETON et S.VERNIOLE-DAVET, «le risque d'abus de droit dans la gestion des entreprises », 1<sup>ère</sup> édition DALLOZ, Paris, 1997, p 65).

En effet il existe une bonne gestion fiscale comme il existe une bonne gestion financière, le dirigeant de l'entreprise en bon père de famille doit gérer sa fiscalité au mieux, et pour se faire il se doit d'user de son habilité en la matière.

Cette liberté de gestion explique que devant un impôt plus élevé, le contribuable aura tendance à esquiver cette noble obligation en ayant recours à certaines pratiques, c'est dans ce contexte là que l'abus de droit est apparu.

Instaurer par la loi de finance de 2014 ,les articles 19bis et 20bis du code de procédures fiscales adoptent le concept d'abus de droit de manière pas très explicite (20 : Article 19 bis: « Lors du contrôle des déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance, l'administration fiscale est en droit de remettre en cause la sincérité des actes ou des conventions, conclus par des contribuables, dissimulant la portée véritable d'un contrat à l'aide de clauses tendant à éluder ou atténuer les charges fiscales ».), en comparaison de l'article L64 du livre de procédure fiscale français, qui dit : « Afin d'en restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles».

De ce fait l'abus de droit est comme l'avait défini le Professeur COZIAN : « le péché des surdoués. Certains contribuables ne manquent ni d'imagination ni d'audace et n'hésitent pas à échafauder des montages acrobatiques à fin de se soustraire à l'impôt qui serait normalement dû » (21: Maurice COZAIN, Florence DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 31<sup>ème</sup>edi, 2007-2008, p882), il diffère de l'erreur ou le contribuable est présumé de bonne foi, ou de la fraude ou celui-ci viole de façon délibéré les dispositions de la loi fiscale, ou même de l'évasion qui s'appuy sur des procédés illicites.

Au sens de l'article 19 bis du CPF, la simulation juridique par la dissolution de la véritable nature juridique d'un acte ou d'une convention est la première condition qui définit la notion d'abus de droit. Exemple : le création d'une société fictive pour dissimuler une vente d'immeuble, ou le cas d'une donation dissimulé sous la forme d'une vente (appelé en langage fiscal « donation déguisée »). Cependant, l'abus de droit nécessite en premier lieu l'existence d'un acte juridique émanant du contribuable, en deuxième lieu, l'existence des documents juridiques constitutifs d'abus de droit fiscal.

### 1- L'existence d'un acte juridique :

La définition fiscale de l'abus de droit s'éloigne de sa définition générale, en droit civil l'abus de droit est une faute consistant à user d'un droit dans le seul but de nuire à autrui, alors que dans sa conception fiscale il n'a comme objectif que d'éluder l'impôt.

L'article 20 bis dit : « Il est également procédé à cette vérification lorsque l'administration fiscale remet en cause la sincérité des actes ou des conventions, conclus par des contribuables, dissimulant la portée véritable d'un contrat à l'aide de clauses tendant à éluder ou atténuer les charges fiscales».

A cet égard, il y a lieu de ne pas confondre entre deux notions, celle de l'acte juridique et celle du fait juridique exclu du domaine de l'article 20 bis du CPF, et que M. COZIAN définit comme étant : « un évènement quelconque auquel la loi attache une conséquence juridique qui n'a pas été spécialement recherché par son auteur » (22 :

M. COZIAN, « Les garanties procédurales de l'abus de droit ». Paris 4<sup>ème</sup> édition, 1990, p39).

Ainsi l'article 20 bis du CPF invoque le terme « convention », qui renvoie à contrat, ou l'acte qui crée des droits et obligations, par ailleurs l'acte juridique dans sa définition doctrinale est une manifestation de volonté dans le but de réaliser certains effets de droit. Les actes juridiques s'opposent aux faits juridiques, qui ont des conséquences de droit mais dont la réalisation n'est pas voulue.

## 2- Les documents constituant l'abus de droit :

La deuxième condition abordée par le législateur fiscal, c'est l'existence de documents qui tentent à produire une dissimulation juridique, c'est-à-dire l'existence de manœuvres frauduleuses par document.

En effet, la dissimulation juridique dans la notion de l'abus de droit, ne peut être réalisée que par un acte positif excluant l'abstention et la simple omission, dépassant la notion de simple mensonge écrit (23 : C.R. MASSON, « la notion d'évasion fiscale dans le droit interne français », Tome 29, Paris,1990, p223), exemple en matière de droit d'enregistrement, quand l'opération réelle est déguisée sous le couvert d'un acte auquel une qualification juridique a été donnée entraînant ainsi des impôts moins élevés. Ainsi sont constitutifs d'*abusdedroit* et ne peuvent être opposés à l'administration fiscale, les actes, contrats, conventions dont les stipulations apparentes ont pour résultat :

- De donner ouverture à des droits d'enregistrement ou à une taxe de publicité foncière moins élevés,
- De déguiser soit une réalisation, soit un transfert de bénéfices ou de revenus,
- Ou d'éviter, en totalité ou en partie, le paiement des taxes sur le chiffre d'affaires correspondant aux opérations effectuées en exécution de ce contrat ou de cette convention» (24 : S. LAY, S. MULLER, Y. NEU, A. TOMASETTI et A .MEYER, actes de séminaire du 04.11.2003 intitulé « L'interprétation des

textes fiscaux » : Le rescrit, faculté de droit, Université Robert SCHUMAN STRASBOURG III. P 03).

### 3- Les situations de l'abus de droit :

En réalité c'est l'élément moral accompagnant l'abus de droit qui nous intéresse, car selon R. MERLE et A. VITU, l'intention frauduleuse est "la volonté consciente de commettre le délit tel qu'il est déterminé par la loi"(25 : R. MERLE et A. VITU, « Traité de droit criminel, problèmes généraux de la science criminelle », Paris, CIJAS, 4<sup>e</sup> éd, 1981 T1, n°524, p 655).il y'a donc là une réelle volonté et intention de commettre l'acte à fin de fuir une imposition plus élevée .C'est pourquoi les actes constitutifs d'un abus de droit sont frappés d'inefficacité juridique, dans le cadre de la procédure de la répression de l'abus de droit, l'administration fiscale est en droit d'imposer le contribuable et d'en restituer le véritable caractère dans les cas suivant (26 : Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général LexisNexis, 2011, p562) :

**A-** La simulation : c'est l'opération qui correspond à l'action ou à la réalisation par un contribuable d'un acte fictif, faisant ressortir une opération imaginaire, ou dissimulant la véritable nature de l'acte, le contribuable cherche à travers cette manipulation à fuir une imposition plus élevée. Quand il prend la forme de simulation, l'abus de droit est un mensonge voué à trompé le fisc, et on retrouve en droit fiscal, les trois simulation que connait le droit civil qui sont :

**1-**la simulation par acte fictif, le contribuable passe un acte qui ne correspond pas à la réalité, exemple contrat de travail fictif.

**2-**la simulation par acte déguisé, cette fois l'acte juridique passé est réel mais son emballage est mensonge, et l'exemple le plus utilisé c'est la donation déguisée en vente, sous prétexte d'une imposition plus élevé.

**3-**la simulation par interposition de personne, l'abus de droit prend dans ce cas de figure la forme d'un acte juridique réel, la simulation par contre touche la personne visée par l'acte, le maitre de l'affaire

reste dans l'ombre tandis que le prête nom intervient de manière apparente

**B-La fraude à la loi :** c'est-à-dire le fait pour le contribuable de rechercher le bénéfice d'une application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leur auteur, en réalisant un acte qui n'a pu être créé que dans le seul but d'éviter l'impôt. En réalité y'a fraude à la loi lorsque deux conditions sont remplies.

**1-si le contribuable a cherché le bénéfice d'une application littérale du texte à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs :**

Le premier critère de l'abus de droit par la fraude à la loi, c'est le détournement de l'intention des auteurs du texte par une application littérale de celui-ci ; autrement dit on reproche aux commanditaires de s'être artificiellement mis en situation de bénéficier d'une option à laquelle elle n'avait pas droit au regard de sa situation normale.

Vu la délicate procédure à laquelle nous sommes confrontés, démontré l'objectif poursuivi par les auteurs paraît être une tâche bien délicate à accomplir. Le professeur COZIAN dans son ouvrage proclame l'idée que cette recherche ne doit pas se porter sur la volonté, mais sur l'intention qui constitue (selon l'auteur), une donnée plus objective.

La vraie question est de savoir le véritable but poursuivi par la règle? Quelle est sa logique économique? Et si le contribuable a profité des dispositions de cette règle dans l'unique but de bénéficier de sa rationalité économique? Toutes ses questions relèvent d'un processus de preuve à notre sens très compliqué, car cela reviendrait d'abord à interpréter la loi et son intention, puis à l'adapter au contribuable.

**2-la naissance de l'acte est liée intégralement à l'objectif d'éviter l'impôt, c'est à dire que sans cette intention l'acte n'aurait aucune raison d'être :**

L'acte n'a aucune justification économique, familiale, patrimoniale ou autre, c'est un montage juridique purement artificiel et l'opération n'a aucune substance, elle n'existe que pour échapper à l'impôt.

Au final quand l'administration fiscale invoque l'abus de droit, elle taxe le contribuable de menteur, l'accusation est assez grave, car les conséquences de la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit sont lourdes, parmi elles le rehaussement des droits exigés. D'où l'intérêt du rescrit fiscal, car avant de réaliser un montage juridique le contribuable a par le biais de l'article 174 bis du CPF, le droit d'interroger le fisc, si il reçoit une réponse de l'administration fiscale ou si celle-ci s'abstient de répondre, elle ne pourra plus par la suite contester ce montage en invoquant l'abus de droit.

L'attrait du rescrit réside en grande partie dans la célérité de la procédure, combinée à la portée de la garantie conférée par une réponse favorable. L'administration fiscale (DGE) traite les demandes dans des délais fixés préalablement par la loi, et accorde en cas d'absence de réponse l'accord tacite quant à la demande formulée, un accord bien utile, dans le cas ou elle reviendrait à redresser le contribuable sur les mêmes faits, ce dernier échappera tout naturellement aux sanctions prévus à cet égard.

### **III- « Mieux vaut prévenir que taxer » : Le Rescrit anti abus de droit**

L'abus de droit est difficile à qualifier, car il se situe à la frontière entre l'habilité fiscale et la fraude, c'est pourquoi la procédure de rescrit fiscal permet de minimiser le risque qu'il représente, ce palliatif est issue de la loi française « Aicardi », du 8 Juillet 1987, codifiée à l'article L64 du Livre de procédures fiscales français, ce dernier prévoit que la procédure de répression de l'abus de droit ne peut être appliquer lorsqu'un contribuable a préalablement consulter l'administration fiscale sur sa situation de fait (27 : L'article L 64 dit : « Lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utile pour apprécier la portée véritable de opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande ».).

En droit algérien ce concept est d'abord apparue à l'article 174 du CPF, rédigé quasi-identiquement au texte français, et dont lequel le législateur fiscal dit : « Il ne sera procédé à aucun rehaussement d'imposition antérieure si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différent sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal par le contribuable de bonne foi du ressort de la direction des grandes entreprises, et s'il est démontré que l'appréciation faite par le contribuable a été admise par l'administration ».

A l'appuie de cette article, l'application de ce mécanisme doit obéir à certaines conditions, car il est vrai que cette garantie attribuée au contribuable ne peut être accordée que si ce dernier respecte certaines clauses légales (art 174 du CPF) .

### **1- Dans la forme :**

- la demande doit être adressée par écrit à l'administration fiscale
- La désignation exacte (nom ou raison sociale, adresse), de toutes les parties de l'acte juridique
- la consultation de l'administration fiscale doit être préalable à la réalisation de l'acte et ultérieurement remis en cause, ainsi une consultation qui viendrait après la conclusion ou la réalisation de ces actes ne serait pas opposable suite à une accusation d'abus de droit.

### **2- Dans le fond :**

- la consultation de l'administration fiscale concerne la portée d'un ou plusieurs actes susceptibles d'être mis en cause dans le cadre de la procédure de la répression de l'abus de droit.
- elle doit être complète, claire et comporter tous les éléments utiles pour apprécier la portée véritable de l'opération envisagée.
- l'administration a formellement pris position sur l'appréciation d'une situation de fait au regard d'un texte fiscal dans un délai de quatre mois ou n'a pas répondu dans ce délai ;

La portée de la garantie instituée à l'article 174 du CPF, ne s'applique qu'à l'opération soumise à l'administration et ne peut être invoquée



que par les contribuables faisant parties de l'acte. Et lorsque l'administration fiscale ne se prononce pas dans un délai de 4mois, la procédure de répression des abus de droit n'est pas applicable à l'opération, de plus l'accord tacite de l'administration fiscale naît de l'absence de réponse de cette dernière (Art 7 du décret exécutif 12-334, relatif au rescrit fiscal), lui fait perdre le droit d'effectuer son redressement.

### **3- Portée de la garantie :**

Bien que le lien entre le rescrit fiscal et l'accusation d'abus de droit, ne soit pas explicitement invoqué dans les textes de la loi fiscale, il est impératif d'admettre le lien existant entre les deux, car si le contribuable interrogeait l'administration fiscale sur une situation de fait, il est parfaitement logique que se dernier puisse par la suite se prémunir contre les accusations qui lui sont adressés en invoquant la réponse précédemment citée, et dont la valeur est certaine auprès des services fiscaux.

La garantie ne s'applique donc qu'à l'opération soumise à l'avis de l'administration fiscale, et ne peut émanée que du contribuable faisant partie de l'acte ou des actes (objet du rescrit), et lorsque le fisc ne répond pas dans le délai de quatre moi, l'opération de répression d'abus de droit n'est plus applicable, et aucun rehaussement n'est envisageable à l'encontre de cet acte.

Il s'agit là d'un accord tacite, qui empêche l'administration fiscale d'engager une procédure sur le fondement de l'abus de droit, cela n'empêche qu'elle peut effectuer des rectifications en se basant sur d'autres motifs.

Mais si le fisc répond au contribuable dans le délai de quatre mois en peut envisagés les situations suivantes :

- Le fisc qualifie l'acte comme abusif, dans cette situations le contribuable conserve le droit de réaliser son montage juridique, mais à ses risques et périls, il pourra se voir rectifié sa base imposable en se basant sur l'abus de droit.

- L'appréciation de la situation de fait n'a rien révélé d'anormal, cette réponse est opposable à l'administration fiscale au même titre qu'un accord tacite (28 : Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général LexisNexis, 2011, p563)

Par ailleurs si le fisc s'abstient de répondre dans le même délai (4 Mois), on peut aisément conclure à ce qui suit :

#### **a- L'accord tacite :**

Le silence conservé par le fisc après l'expiration du délai de réponse, vaut une acceptation tacite (l'article 6 du décret exécutif 12-334), cette règle d'origine civile (ex : l'article 318 du CC), a une portée si large pour les parties ,qu'il est important d'invoquer les quelques éléments suivant :

-Le délai de quatre mois se calcule de quantième à quantième

-il commence à courir à partir de la date de la réception de la demande, et expire le jour du dernier mois qui porte le même quantième que le jour de réception de la dite demande.

-Dans le cas d'une demande incomplète, le délai de l'accord tacite commence à courir à partir de la réception par l'administration des compléments.

#### **b- Le Refus :**

Si l'administration fiscale réponds aux interrogations des contribuables par le refus, cela s'exprime par un avis défavorable, une négation que l'intéressé ne peut contester que par le recours à une commission de formation collégiale.

La question est de savoir, si la décision de refus d'accord doit être motivée? La réponse à cette interrogation nécessite l'analyse de la loi fiscale, et devant le silence de l'article 174bis du CPF, il paraît évident que le fisc n'est pas dans l'obligation de motiver ses rejets.

#### **IV- Conclusion :**

Au fur et à mesure que la pression fiscale se fait lourde pour le contribuable, celui-ci par une réaction naturelle, essaie de se dérober de sa noble obligation, en usant de sa liberté de gestion fiscale, en contrepartie l'administration fiscale effectue régulièrement des contrôles de la situation financière préalablement déclarée.

C'est dans cette atmosphère que le rescrit fiscal est apparue, se voulant avant tout un outil de dialogue et d'échange entre les parties, puisque le contribuable peut s'adresser par une demande écrite sollicitant une prise de position formelle de la part de l'administration fiscale (direction des grandes entreprises), sur une situation de fait.

Par ce qui a été avancé, il constitue une réponse précise et relativement définitive à la demande du contribuable qui veut connaître la fiscalité à appliquer à sa situation au regard de la législation en vigueur (art 2 du décret exécutif 12-334). Il est également une procédure qui prévient le contentieux fiscal, dans la mesure où le contribuable interroge préalablement le fisc.

Vu les effets de la mondialisation et l'évolution économique, des concepts tels que l'évasion, optimisation fiscale, ou même l'abus de droit sont apparues, ils innovent et créent sans cesse des procédés pour pouvoir se dérober à leurs obligations fiscales.

Cette chasse perpétuelle entre ces deux acteurs, instaure un climat de méfiance et de doute, ce qui affecte l'un des principes les plus importants du droit, celui de la « présomption d'innocence ». De ce fait le rescrit fiscal est un véritable garant, et un excellent moyen pour se prémunir de la procédure de répression d'abus de droit dont il pourrait faire l'objet.

Ce dispositif apparue en 2012 est avant tout une garantie attribuée au contribuable, face au contrôle fiscal qu'il pourrait subir à tort, ou à raison, son champ d'application est exclusivement réservé aux entreprises relevant de la direction des grandes entreprises, ce qui réduit considérablement son étendue, puisque les particuliers ne peuvent pour l'heure en bénéficier. En outre le rescrit fiscal n'est

opposable que s'il est appuyé d'une prise de position formelle; et bien que cette dernière ne peut faire l'objet d'un recours juridictionnel, et reste simplement dépendante d'un avis collégial, le rescrit fiscal reste néanmoins un gage de sécurité juridique.

D'un autre coté, si par le simple recours à une commission collégiale le contribuable contestait la légalité de la prise position, ou évoquait l'abus de pouvoir dans la prise de position formelle, ce dernier serait mis en position d'inégalité pour deux raisons :

-La première est relative à l'absence de recours juridictionnel, pour les décisions prises par l'administration fiscale et qui concernent le rescrit fiscal.

-La seconde est liée à l'absence du recours pour excès de pouvoir dans le contentieux fiscal, ce défaut de procédure est attaché à la présence d'un recours préalable (art 77 du CPF), et à l'indivisibilité des procédures fiscales.

Il serait alors important pour rétablir l'équilibre dans une relation connue par son inégalité, du fait des prérogatives de la puissance public dont jouit le fisc.

**Référence :**

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

2 /Christophe DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, Champ université, Flammarion, 2012, p218

3 / L.ARGON, Histoire du vocabulaire fiscal, LGDJ, 2000, p.347.

4/ Instruction n°01 du 11 avril 2013 relative à la procédure de rescrit fiscal.

5/Bien avant 1987, L'article 100 de la loi du 28 décembre 1959, avait posé le principe du rescrit, mais les modalités pratiques de son application l'ont démuné de son contenu, mais aussi la loi du 27 décembre 1974, qui a créé les centres de gestion agréés qui comportait un système de rescrit intéressant mais limité.

6/Dans le système suédois le « ruling » lie l'administration et les juges .Un appel peut être formé devant la cours administrative suprême et contre la décision rendue

7/Art. 134 –«Les membres du Parlement peuvent adresser, par voie orale ou en la forme écrite, toute question à tout membre du Gouvernement.

La question écrite reçoit en la même forme une réponse dans un délai maximal de trente (30) jours. Les questions orales font l'objet d'une réponse en séance. Si l'une des deux chambres estime que la réponse, orale ou écrite, du membre du Gouvernement le justifie, un débat est ouvert dans les conditions que prévoient les règlements intérieurs de l'Assemblée Populaire Nationale et du Conseil de la Nation.

Les questions et les réponses sont publiées dans les mêmes conditions que les procès-verbaux des débats du Parlement ».

8/ même s'il y'a eu une certaine évolution dans la relation parfois ambiguë, entre le pouvoir juridictionnel et le citoyen, le ministère

algérien de la Justice a créé un site web qui facilite l'accès aux informations, et évite aux citoyens de devoir avoir recours aux services d'un conseiller juridique ou d'un avocat : « Le ministère algérien de la Justice crée un site web pour les citoyens », par SaidJameh pour Magharebia à Alger – 10/03/09.

**9/** l'article 34 de l'ordonnance 03-03 du 19/07/2003 relative à la concurrence, jo n°46, dit : « Le Conseil de la concurrence a compétence de décision, de proposition et d'avis qu'il exerce de son initiative ou à la demande, sur toute question ou toute action ou mesure de nature à assurer le bonfonctionnement de la concurrence et à favoriser la concurrence dans les zones géographiques ou les secteurs d'activité où la concurrence n'existe pas ou stinsuffisamment développée... ». Ainsi que l'article 35 : « Le Conseil de la concurrence donne son avis sur toute question concernant la concurrence à la demande du Gouvernement et formule toute proposition sur les aspects de concurrence. Il peut également être consulté sur les mêmes questions par les collectivités locales, les institutions économiques et financières, les entreprises, les associations professionnelles et syndicales, ainsi que les associations de consommateurs ».

**10** /Un programme d'appui à la mise en œuvre de l'accord d'association avec l'union européenne P3A.

**11** /Art L80A : « il sera procédé à aucun rehaussement d'imposition antérieures si la cause du rehaussement poursuivi par l'administration est un différend sur l'interprétation par le redevable de bonne foie du texte fiscal et s'il est démontré que l'interprétation sur laquelle est fondée la première décision a été, à l'époque, formellement admise par l'administration... ». D'ailleurs si on devait comparer de façon intégrale ce texte et le paragraphe 1 de l'article 174 Bis du code des procédures fiscal algérien, il serait plus que surprenant de constater une similitude quasi intégrale sauf pour :

-le texte utilise le terme interprétation, quant au texte algérien il parle d'appreciation

-en France on parle de redevable, en Algérie par contre on parle de contribuable.

**12/** Décret exécutif n° 12-334 du 21 Chaoual 1433 correspondant au 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, jo n°50.

**13/** L'article 2 du décret exécutif n°12-334 du 8 septembre 2012, attribut la compétence en matière de rescrit fiscal à la DGE, soit la direction des grandes entreprises, et l'article 8 §2 du décret exécutif n°12-334 confirme cette attribution en ces termes :

« Toutefois, lorsque la demande parvient à un service autre que la direction des grandes entreprise (DGE), ce service est tenu de la transmettre dans un délai de sept (7) jours, à la direction des grandes entreprises et d'en informer le contribuable auteur de la demande».

**14/** L'article 3 du décret exécutifs n °12-334 du 8 septembre2012, relatif au rescrit fiscal : « la demande prévue à l'article174 bis du code des procédures fiscales précise le nom ou la raison sociale et l'adresse du contribuable. Elle doit indiquer les dispositions fiscales que le contribuable entend appliquer. La demande doit fournir une présentation précise, complète et sincère de la situation de fait en distinguant, le cas échéant, selon les dispositions concernées, les catégories d'informations nécessaires pour permettre à l'administration fiscale d'apprécier si les conditions requises par la législation fiscale sont effectivement satisfaites».

**15/**Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général LexisNexis, 2011, p484

**16/**Article 12 de l'instruction relative au rescrit fiscal dit : « La demande écrite de second examen mentionnée à l'article 11 ci-dessus est adressée, par pli recommandé, à la direction des grandes entreprises(DGE), elle peut également faire l'objet d'un dépôt contre accusé de réception auprès de cette même direction. Elle doit être introduite dans un délai de (2) deux mois, décompté à partir de la date de réception de la réponse de l'administration à la demande initiale».

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

**18/** «Le traitement de la demande de second examen est assigné à un collège dont la composition est fixée par décision du directeur général des impôts. Il comprend six membres de la Direction Générale des Impôts et présidé par le Directeur Général des Impôts», La lettre de la DGI, n° 63/2012.

**19/** F.BIEDCHARRETON et S.VERNIOLE - DAVET, «le risque d'abus de droit dans la gestion des entreprises », 1<sup>ère</sup> édition DALLOZ, Paris, 1997, p 65.

**20/** Article 19 bis: « Lors du contrôle des déclarations ainsi que les actes utilisés pour l'établissement de tout impôt, droit, taxe et redevance, l'administration fiscale est en droit de remettre en cause la sincérité des actes ou des conventions, conclus par des contribuables, dissimulant la portée véritable d'un contrat à l'aide de clauses tendant à éluder ou atténuer les charges fiscales ».

**21 /**Maurice COZAIN, Florence DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 31emeedi, 2007-2008, p 882

**22 /**M. COZIAN, « Les garanties procédurales de l'abus de droit ». Paris 4<sup>ème</sup> édition, 1990, p 39

**23 /**C.R. MASSON, « la notion d'évasion fiscale dans le droit interne français », Tome 29, Paris, 1990, p 223

**24/** S. LAY, S. MULLER, Y. NEU, A. TOMASETTI et A .MEYER, actes de séminaire du 04.11.2003 intitulé « L'interprétation des textes fiscaux » : Le rescrit, faculté de droit, Université Robert SCHUMAN STRASBOURG III. P 03.

**25 /**R. MERLE et A. VITU, « Traité de droit criminel, problèmes généraux de la science criminelle », Paris, CIJAS, 4<sup>e</sup> éd, 1981 T1, n°524, p 655.

**26 /** Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général LexisNexis, 2011, p562



27/L'article L 64 dit :« Lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utile pour apprécier la portée véritable de opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande».

28/Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général LexisNexis, 2011, p563.

### **Bibliographie :**

#### **1-Livres :**

-L.ARGON, Histoire du vocabulaire fiscal, LGDJ,2000.

-F.BIEDCHARRETON et S.VERNIOLE-DAVET, « le risque d'abus de droit dans la gestion des entreprises », 1<sup>ère</sup> édition DALLOZ, Paris, 1997.

-M. COZIAN, « Les garanties procédurales de l'abus de droit ». Paris 4<sup>ème</sup> édition, 1990

-Maurice COZAIN, Florence DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, Litec, 31emeedi, 2007-2008.

-Christophe DE LA MARDIERE, Droit fiscal général, Champ université, Flammarion, 2012.

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

-Jean LAMARQUE, Olivier NEGRIN, Ludovic AYRAULT, Droit fiscal général LexisNexis, 2011.

-C.R. MASSON, « la notion d'évasion fiscale dans le droit interne français », Tome 29, Paris, 1990.

-R. MERLE et A. VITU, «Traité de droit criminel, problèmes généraux de la science criminelle », Paris, CIJAS, 4<sup>e</sup> éd, 1981 T1, n°524.

**Loi :**

-Code de procédure fiscale

-Décret exécutif n° 12-334 du 21 Chaoual 1433 correspondant au 8 septembre 2012 relatif au rescrit fiscal, jo n°50

**Réglementation :**

- la décision n°29 du 11 avril 2013, portant création et composition du collège de second examen de rescrit fiscal, ministère des finances.

- Instruction n°01 du 11 avril 2013 relative à la procédure de rescrit fiscal.

- La lettre de la DGI ,n° 63/2012

**Articles de journaux :**

- SaidJameh pour Magharebia à Alger – 10/03/09.