



جامعة بجاية
Tasdawit n'Bgayet
Université de Béjaïa

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique
Université Abderrahmane Mira de Bejaia
Faculté de Droit et des Sciences Politiques



Mémoire de master

Option : Droit privé général

Thème

La théorie de l'abus de droit et ses applications fiscales

Présenté par :

BOUKERRAM dehia

Encadreur :

Dr. OUSSIDHOUM Youcef

Année universitaire : 2016-2017

A mes chers parents :

A la mémoire de mon cher père, paix à son âme, que je porte toujours dans mon cœur.

Ma reconnaissance infinie pour leur affection et pour les nombreux sacrifices qu'ils n'ont cessé de consentir.

A mes frères et sœurs :

Pour leur soutien et leurs encouragements constants.

A toute ma famille, BOUKERRAM, CHEURFA et OUGARGOUZ.

A la mémoire de mes grands-parents.

REMERCIEMENTS

Je remercie d'abord dieu le tout puissant de m'avoir accordé la santé et le courage pour accomplir ce travail.

A la mémoire de mon père DJAMAL « ALLAH yerahmou ».

J'exprime ma profonde reconnaissance à mon encadreur Dr. OUSIDHOUM Youcef pour son suivi et ses précieux conseils tout au long de l'élaboration ce travail.

Je remercie particulièrement ma chère mère, pour son aide et sa présence dans les moments les plus difficiles.

A mon ami oukkal nadjim pour sa contribution, à qui je témoigne ma profonde reconnaissance.

Je remercie également mes Professeurs pour leur soutien et remarques constructives durant ma formation.

Je tiens également à témoigner ma profonde reconnaissance à tout le personnel administratif pour leur disponibilité.

Je remercie également tous les membres du jury qui me font l'honneur de juger ce travail.

Table des matières

Introduction générale.....	1
PREMIERE PARTIE : LES ORIGINES CIVILISTES DE LA THEORIE	3
DE L'ABUS DE DROIT	3
Chapitre 1 – Origines et fondements théoriques de l'abus de droit	4
Section 1- Les origines de la théorie de l'abus de droit	4
§1- L'abus de droit en droit romain :	5
§2 - L'abus de droit en droit français :	7
A- L'apparition de la notion d'abus de droit au XIXème siècle :	7
B- L'élaboration théorique de la notion d'abus de droit :	8
§3 - L'abus de droit en droit algérien :	9
A- La période d'avant 2005.....	9
B- La période après l'amendement de 2005	10
Section 2. Les fondements théoriques de l'abus de droit.....	11
§1- L'abus de droit est une faute	11
A- L'abus de droit équivalent de la faute délictuelle	12
B- L'abus de droit faute particulière :	12
C- L'abus de droit indépendant de la faute	13
a- L'idée que la faute est minime pour absorber les cas d'abus :	13
b- L'existence de l'abus de droit prime sur celle de la responsabilité :	14
c- Le rôle préventif de la théorie de l'abus de droit :	14
Chapitre 2 - Les applications civilistes de la théorie de l'abus de droit	15
Section 1- Les domaines privilégiés de l'abus de droit :	16
A- L'abus du droit de propriété :	16
B- L'abus en matière de droit économique :	17
Section 2- L'abus en matière de droit de la famille :	19
§1 - L'abus du droit causé par l'acte de mariage (en matière de tutelle) :	19
§2 - L'annulation abusive de la promesse de mariage :	20
§3 - L'abus dans l'exercice des droits conjugaux :	21
a- Le refus de l'époux d'accomplir son devoir conjugal	21
b- L'époux qui interdit à sa femme de rendre visite à sa famille	21
c- L'abus du droit de l'époux d'éduquer son épouse	22
d- L'abus de l'époux de son droit à la polygamie	22

Conclusion	24
LES APPLICATIONS FISCALES DE LA THEORIE DE L'ABUS DE DROIT ET LEUR REPRESSION	25
DEUXIEME PARTIE – LES APPLICATIONS FISCALES DE LA THEORIE DE L'ABUS DE DROIT ET LEUR REPRESSION	25
Chapitre 1 : La théorie de l'abus de droit fiscal et les notions voisines :	26
Section 1- Les éléments constitutifs de l'abus de droit fiscal	26
§ 1- L'élément matériel de l'abus de droit :	26
A- L'existence d'un acte juridique :	26
a- La nature de l'acte juridique :	27
B- Caractéristique de l'acte juridique :	28
C- L'acte doit-il être conventionnel ?	29
§ 2 - L'élément moral de l'abus de droit :	29
Section 2 - L'abus de droit et les notions voisines :	30
§1 - L'abus de droit et la fraude fiscale :	31
A- Le rattachement de l'abus de droit à la fraude fiscale :	32
B- La dissociation de l'abus de droit de la fraude fiscale.....	32
§2 - L'abus de droit et l'évasion fiscale :	33
A- Les différentes définitions de l'évasion fiscale d'auteurs :	34
B- La liaison entre l'abus de droit et l'évasion fiscale :	35
§3 - L'abus de droit et l'acte anormal de gestion :	35
CHAPITRE 2 – LES APPLICATIONS DE L'ABUS DE DROIT FISCAL ET LEUR REPRESSION	38
Section 1- Les domaines d'applications de l'abus de droit fiscal	38
§1- Les dissimulations masquant les cessions de fonds de commerce :	38
A- La dissimulation juridique portant sur le fonds de commerce	39
B- La simulation juridique relative aux sessions isolées des éléments de fonds de commerce :	40
§2 - La dissimulation juridique en matière de T.V.A :	41
Section 2 - La répression de l'abus de droit fiscal :	41
§1 - La condition propre à la répression de l'abus de droit :	42
A- La déqualification de l'acte frauduleux :	42
B- La requalification de l'acte frauduleux :	43
a- Le pouvoir de contrôle de l'administration :	43
b- Les délais de prescription :	44
c- La transaction :	45
d- Le pouvoir d'appréciation du juge :	45
§2 - Comment se prémunir de l'abus de droit fiscal ?	45
A- Le Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) :	46

B- Le rescrit fiscal :	46
§3 - Les sanctions de l'abus de droit fiscal :	47
CONCLUSION :	48
CONCLUSION GENERALE	49

Introduction générale

Tous les Etats ont réservé une place à la théorie de l'abus de droit dans leur législation, principalement dans le domaine du droit civil, droit de la famille, droit foncier, etc.

Le législateur algérien a donné une définition avant l'amendement de 1975 qui a limité les cas d'abus de droit dans l'article 41 du code civil et plusieurs critiques lui ont été faites à ce sujet. Après l'amendement de 2005, il a réorganisé la question de l'abus de droit en instituant un article 124 bis dans le code civil (loi n°05-10).

D'autres principes furent repris par les législateurs comme celui du pacte social : principes de redistribution des richesses. L'impôt est imposé aux contribuables juridiquement pour renflouer les caisses de l'Etat et pour couvrir les charges publiques.

Depuis l'ère de l'imposition, un vice existait, celui de la volonté du contribuable d'éluder l'impôt. Certains vont même jusqu'à contourner la loi. La fraude fiscale apparut. D'autres essayèrent de trouver des moyens plus ou moins légaux pour payer moins d'impôts ; ce fut l'apparition de l'évasion fiscale.

Une troisième catégorie de contribuables se faisait remarquer à travers l'application pratique de la fiscalité. M. Cozian les nomma « les virtuoses de la fiscalité »¹. Des techniciens expérimentés de la fiscalité ne manquant ni d'imagination, ni d'audace, n'hésitent pas à échafauder des montages acrobatiques afin de se soustraire à l'impôt, des montages reposant sur la

➤ ¹ Maurice COZIAN, les grands principes de la fiscalité des entreprises, quatrième Edition, Litec, 1990, p.23.

simulation juridique « *création volontaire d'une construction entre l'apparence et la réalité, en vue de tromper les tiers* », ou la fraude à la loi « *détournement de la finalité de la règle* »².

Ces excès d'habileté frisent la malhonnêteté. Il n'est pas interdit d'être malin, à condition de ne pas trop faire le malin. On connaît le proverbe « A malin, malin et demi ».

La législation algérienne a un énorme vide juridique quant à l'application de l'abus de droit en matière fiscale. La loi de finances pour 2014 a certes introduit le principe de l'abus de droit fiscal dans son article 25 (qui a créé un article 19bis du code de procédures fiscales). Mais aucune mesure d'application n'a été prévue par le législateur, donnant l'opportunité aux contribuables malhonnêtes d'avoir un espace juridique suffisant pour abuser et éluder en toute impunité et légalité pour se soustraire à l'impôt.

L'importance d'appliquer cette théorie est vitale pour le bon fonctionnement de notre économie, d'où l'intérêt de notre étude.

Compte tenu du fait que le législateur algérien applique cette théorie en droit civil, ne pourrions-nous pas nous en inspirer pour préciser ses modalités d'application en matière fiscale comme cela se fait sous d'autres cieux à l'image de la France.

Nous allons étudier dans une **première partie** les origines et fondements civilistes de la théorie de l'abus de droit, puis nous verrons, dans **une deuxième partie**, sa transposition en matière fiscale.

² Maurice COZIAN, les grands principes de la fiscalité des entreprises, op.cit., p.23.



PREMIERE PARTIE

**LES ORIGINES CIVILISTES DE LA
THEORIE DE L'ABUS DE DROIT**



**PREMIERE PARTIE : LES ORIGINES CIVILISTES DE LA THEORIE
DE L’ABUS DE DROIT**

L’abus de droit est une théorie civiliste indépendante de construction jurisprudentielle, applicable à tous les domaines. Elle représente un moyen préventif pour protéger tout un chacun dans ses libertés et une protection pour les libertés d’autrui.

Le législateur algérien a naturellement adopté cette théorie dans le domaine du droit civil (droit de propriété et règles protégeant les échanges commerciaux). Mais ses règles d’application sont inspirées de la jurisprudence française, plus ancienne et plus rompue aux pratiques de l’abus de droit.

Afin de connaître les origines et les fondements de la théorie de l’abus de droit, une étude rétrospective des anciennes législations s’avère nécessaire. Pour cela, nous exposeront, successivement, les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit (**Chapitre 1**) et ses applications (**Chapitre 2**).

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Chapitre 1 – Origines et fondements théoriques de l’abus de droit

L’être humain de par sa nature peut abuser de tout, même des choses les plus chères et les plus essentielles pour lui. Par conséquent, il ne faut pas s’étonner d’entendre souvent parler des nombreux abus commis par l’homme dans l’usage de ses droits.

La théorie de l’abus des droits est à la fois l’une des plus délicates et les plus controversées qui existent, d’où une certaine appréhension pour essayer de la traiter ici.

La question ayant déjà été longuement traitée par quelques-uns des plus imminents juristes français, nous ne prétendons pas proposer à son sujet des idées complètement nouvelles.

Notre objectif consiste à essayer d’expliquer un peu les contours de cette vaste question, d’en délimiter les frontières, et d’essayer, à l’intérieur de ces frontières, d’en résumer les éléments principaux et les caractéristiques.

Nous essaierons de faire une synthèse brève, claire, et personnelle de la théorie de l’abus des droits.³

Section 1- Les origines de la théorie de l’abus de droit

La théorie de l’abus de droit n’est pas une génération spontanée. C’est un cheminement long qui trouve ses origines dans le droit romain (§1). Mais cette théorie a surtout connu son apogée au XXème siècle dans le droit français, où plusieurs théories ont vu le jour (§2). En Algérie, l’adoption timide de cette théorie, ou plutôt du principe, est récente et a connu certains changements récents (§3).

³ René DUSSAULT, « De l’abus des droits », Les Cahiers de droit, vol. 4, n° 3, 1961, p. 114.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

§1- L’abus de droit en droit romain :

L’idée de l’abus de droit existait déjà à l’époque de la civilisation romaine. Sa première apparition remonte au 2^{ème} siècle de la civilisation romaine, l’époque des grands abus, ceux faits directement sur l’être humain.

En effet, l’histoire remonte au temps des esclaves, l’époque où l’être de couleur représentait non une race inférieure à la nôtre mais une propriété – une machine qu’on pouvait frapper, insulter, flageller, castrer et même tuer.

Un empereur de l’époque instaura la première loi protégeant nos frères. On parle encore à cette époque malheureusement que d’abus. D’autres arrêts furent instaurés à travers le temps dénonçant les abus de propriété immobilière dus au voisinage.

Puis vinrent naturellement d’autres droits qui devraient être protéger juridiquement des abus. On citera le droit de la famille (abus entre époux, abus dus à l’annulation du mariage, abus des tuteurs sur les mineurs, etc.).

Plusieurs parties n’adhéraient pas à cette notion. Des controverses ont donc éclaté puisque plusieurs maximes contredisaient la première⁴.

Parmi ses opposants, ULPIEN pensait que l’individu devrait user de ses droits mais de façon responsable et non abusive, et cela pour ne pas créer d’injustice. « *neminem laedit qui suo jure ititur* ». Cette idée était très en avance par rapport à son époque⁵.

Néanmoins, l’idée avait émergé et était donc reçue, elle sera d’ailleurs dans l’ancien droit⁶ sous la forme de deux types de droit : le droit objectif et le droit subjectif.

⁴ Rapport de DEA Droit privé, Séminaire transversal, sous la direction de M. AFFIF Daher, Faculté de droit de Rennes, mars 1998, p.135.

⁵ René DUSSAULT, op cit, p. 114.

⁶ Philippe MALAURIE, Droit civil illustré, Defrénois, Extensio Edition, juil. 2001, p. 29.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Le droit subjectif a un caractère académique, c’est la traduction d’un sentiment primitif, matériel, basic, l’expression d’une philosophie individualiste et libérale carrément archaïque. Elle décrit la différence entre le tien et le mien. Ce qui est à moi m’appartient.

Un juriste romain, JAVOLUNUS, écrit au premier siècle « omnis definitio perculosa » qui veut dire « toute définition est précieuse »⁷. De cela, quatre définitions⁸ ont surgi :

- ✓ Le pouvoir de la volonté
- ✓ Un intérêt juridiquement protégé, définition la plus généralement acceptée.
- ✓ Un pouvoir de maîtrise
- ✓ Un droit fondamental.

L’esprit du droit romain parle d’expressions comme « aequitas » = égale justice, « bonae fidei » = bonne foi, « uis est ars boni et aequi » = le droit est l’art du bien et du juste.

Les auteurs romains en se rendant compte que l’application stricte des normes juridiques peut dans un cas concret amener à une grande injustice « summum ius, summa injuria ».

C’est le cas notamment d’un droit, intervenant par une suite d’actions dans le cas où le droit n’est pas en soi illicite, qui aurait comme conséquence le dommage fait à autrui. Par ailleurs, l’essentiel du droit n’est pas en soi illicite et qui aurait comme conséquence le dommage fait à autrui. Le sens du droit n’est pas dans les normes juridiques mais dans la morale, le droit est une valeur avec la nature éthique en accord avec les rapports sociaux et politiques.⁹

⁷ René DUSSAULT, op.cit. p. 114.

⁸ Philippe MALAURIE, op cit, p. 27.

⁹ Philippe MALAURIE, idem, p. 29.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

§2 - L’abus de droit en droit français :

Lorsqu’on essaie de cerner les origines de la notion d’abus de droit en France, on est obligé de se pencher sur la doctrine du début du XX^{ème} siècle. Cette époque a, en effet, connu une floraison d’écrits doctrinaux sur l’abus de droit trop souvent réduits à la seule confrontation entre Planiol et Josserand.

Mais en réalité, la notion d’abus de droit est apparue très tardivement, à la fin du XIX^{ème} siècle dans le droit positif français en liaison avec certains mouvements sociaux et les innovations légales qui les ont suivis.

A- L’apparition de la notion d’abus de droit au XIX^{ème} siècle :

Les termes « abus de droit » n’apparaissent nullement à cette époque dans les tables et les recueils de jurisprudence ou des encyclopédies juridiques. Avant 1890, on ne retrouve que la référence à la règle romaine « *neminem loedit qui suo jure utitur* », mais qui ne fait pas l’objet de développements doctrinaux particuliers.¹⁰

Ce n’est qu’à partir de la loi de 1890 sur la résiliation unilatérale du contrat de travail que la notion d’abus de droit fait son entrée en droit français.¹¹ Cette loi ouvre en effet la voie à la réflexion doctrinale sur la notion « d’abus de droit » entendue à la fois comme affirmation et limitation d’un droit. Les débats doctrinaux vont s’engouffrer dans cette brèche.

Les décisions les plus citées par les auteurs du début du XIX^{ème} siècle à propos de la notion d’abus de droit concernent la responsabilité du propriétaire qui cause des dommages à son voisin. Parmi ces décisions, celle qui se rattache réellement à ce que nous appelons aujourd’hui abus de droit, c’est la célèbre

¹⁰ Pascal ANCEL – Claude DIDRY, *L’abus de droit : une notion sans histoire*, P 53.

¹¹ Loi du 27 décembre 1890 réglementant la résiliation unilatérale du contrat de travail français.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

affaire de la « fausse cheminée » ayant donné lieu à un arrêt de la Cour d’appel de Colmar en 1855 qui a consacré, même implicitement, l’idée d’abus de droit.¹²

On trouve plus tard, dans d’autres domaines, des décisions où la notion d’abus de droit est présente même de manière implicite. C’est le cas de l’arrêt rendu par la Cour de cassation en 1857 qui condamne un père qui s’opposait de manière abusive aux relations de ses enfants avec son grand-père¹³. C’est le cas aussi du droit de la défense en justice dont l’exercice dégénère en faute pouvant donner lieu à des dommages et intérêts s’il constitue un acte de malice ou de mauvaise foi ou au moins une erreur grossière équivalente au dol.¹⁴

B- L’élaboration théorique de la notion d’abus de droit :

En matière d’abus de droit, la doctrine française des XIX^{ème} et XX^{ème} siècles a été inspirée d’exemples de droit comparé. Saleilles,¹⁵ par exemple, en 1895, s’est inspiré du projet de code civil allemand « *L’exercice d’un droit n’est pas permis quand il n’a pour but que de causer du dommage à autrui* ». Puis, quelques années plus tard, dans le cadre de la réflexion sur la réforme du code civil français, il a été stimulé par l’article 2 du code civil suisse selon lequel « *L’abus manifeste d’un droit n’est pas protégé par la loi* ».¹⁶

A partir de là, se développent des débats qui ont donné naissance à plusieurs théories que nous développerons plus loin.¹⁷

¹² Colmar, 2 mai 1855, DP 185, 2, 9.

¹³ Cass. Civ. 8 juillet 1857, D 1857, 1, 273.

¹⁴ Voir par exemple Civ 5 février 1894 ; D. 1896, 1, 241.

¹⁵ Saleilles, Essai d’une théorie générale de l’obligation d’après le premier projet de Code civil allemand, 2^e Ed, Paris, 1901.

¹⁶ P. ANCEL – C. DIDRY, op. cit., p. 58.

¹⁷ Cf. Supra, p.11 et S.

§3 - L’abus de droit en droit algérien :

La théorie de l’abus de droit ou, plus précisément ses applications, a connu deux périodes dans le droit algérien : la période d’avant 2005 et celle d’après.

A- La période d’avant 2005

Le législateur algérien a adopté le principe de l’abus dans l’utilisation d’un droit dans l’article 41 du code civil. L’utilisation d’un droit est ainsi considérée abusive dans les cas suivants :

- ✓ S’il a lieu dans le but de nuire à autrui
- ✓ S’il tend à la satisfaction d’un intérêt dont l’importance est minime par rapport au préjudice qui en résulte pour autrui,
- ✓ S’il tend à la satisfaction d’un intérêt illicite¹⁸.

Ce texte était le centre de critiques sur la forme et le fond :

Sur la forme, le législateur a organisé insérer l’abus de droit dans le livre 1 du code civil, sous le titre « les personnes physiques et morales ». Il a illustré l’abus de droit dans le chapitre 1 sous le titre « les personnes physiques » et il a nommé le chapitre 2 « les personnes morales ».¹⁹

Selon certains auteurs, cela a été compris, de façon implicite, que l’abus de droit ne s’appliquait pas sur les personnes morales puisqu’il est inséré dans la partie concernant les personnes physiques²⁰.

D’autres auteurs²¹ reprochent au législateur d’avoir intégré le texte de l’abus de droit parmi les principes de « la capacité ». Or, il n’y a aucun lien entre les deux notions.

¹⁸ شوقي بناسي التعسف في استعمال الحق في ضوء المادة 124 مكرر مدني المستحدثة بموجب القانون 05-10 المعدل القانون المدني المجلة الجزائرية للعلوم القانونية، العدد 04 لعام 2009، ص187.

¹⁹ Code civil algérien, texte intégral du code mis à jour au 13 mai 2007, annotations et jurisprudence en arabe, nouvelle édition revue et corrigée 2009-2010 Berti éditions, titre 2, des personnes physiques et morales.

²⁰ Cf. Nour Eddine TERKI, droit des obligations, responsabilité civile régime général OPU, 1982, op cit p70

²¹ علي علي سليمان ضرورة إعادة النظر في القانون المدني الجزائري، مقال منشور في مجلة الشرطة العدد 21 افريل 1983، ص8.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Enfin, un autre trouvait que le législateur aurait dû placer le principe de l’abus de droit dans un endroit stratégique dans le code civil en équivalence avec son importance et cela dans le livre I consacré à l’utilisation des droits, comme ça s’est fait dans les législations modernes.²²

Sur le contenu, le législateur algérien, contrairement au législateur égyptien dont il s’est inspiré pour le principe de l’abus de droit, n’a pas pu adopté la règle générale selon laquelle celui qui utilise son droit de manière licite n’est pas responsable de ce que cela peut créer comme dommage à autrui²³. Car, la théorie de l’abus de droit est l’exception à la règle générale selon laquelle « l’origine des actes est licite et l’abus est l’exception.

Ainsi, les dispositions de l’article 41 du code civil algérien n’ont pas la même signification dans les deux versions arabes et française.

Selon la version arabe, le législateur exige que l’intention du propriétaire du droit ait pour but de satisfaire un intérêt personnel, en plus de créer un dommage à autrui. Alors la version française n’exige que l’intention de nuire à autrui²⁴.

B- La période après l’amendement de 2005

La loi n°05-10 comportant amendement du code civil a abrogé l’article 41 et a réorganisé la question de l’abus de droit dans un nouvel article 124bis.

Selon ce dernier, l’exercice abusif d’un droit est constitutif d’une faute, notamment dans les mêmes cas prévus dans l’ancien article 41.²⁵ Mais le texte ne précise pas si les toutes fautes créant un dommage à autrui est suffisant pour qu’il ait abus, et si ce dernier est basé sur la faute.

²² سعدي محمد صبري، النظرية العامة للالتزامات في القانون الجزائري، دار الكتاب الحديث 1991، ص64.

²³ Article 41 du code civil algérien avant son amendement en 2005 ; article 4 du code civil égyptien.

²⁴ بوبكر مصطفى الطبيعة القانونية للنظرية التعسف في استعمال الحق علي ضوء تعديل القانون المدني المجلة النقدية للقانون ص277.

²⁵ Article 124 bis (nouveau) ajouté par la loi n°05/10 du 20 juin 2005 (J.O n°44 p18) et d’autre part abrogé par la loi n°05/10 du 20 juin 2005 (J.O N°44 p20)

La loi n°05/10 du 13 jumada al-oula 1426 correspondant au 20 juin 2005 modifiant et complétant l’ordonnance n°75-58 du 26 septembre 1975, modifiée et complétée ; portant code de commerce.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Selon certains,²⁶ le législateur algérien aurait dû organiser l’abus de droit dans le titre préliminaire du code civil relatif aux principes généraux (articles 1 à 5), car l’abus de droit est une théorie indépendante existante d’elle-même qui s’applique à tous les domaines du droit.

Section 2. Les fondements théoriques de l’abus de droit

Pour illustrer la théorie de l’abus de droit, nous devons étudier deux orientations doctrinales. La première dite classique est celle où les partisans pensent que l’abus se situe dans le cercle de la responsabilité délictuelle et le considère comme étant une faute (§1). Pour la seconde, ses partisans pensent que l’abus subsiste en dehors du cadre de la responsabilité délictuelle et le considère comme une théorie indépendante existante d’elle-même (2).

§1- L’abus de droit est une faute

Les partisans de ce courant affirment que l’abus dans son utilisation n’est qu’une application normale parmi les applications de la responsabilité délictuelle. Ils considèrent qu’elle représente une faute délictuelle mais tous ne sont pas du même avis.

Pour certains, l’utilisation abusive d’un droit est l’équivalent de son dépassement. C’est le cas de PLANIOL qui a défendu ce point de vue avec conviction et pense que l’abus dans son utilisation n’est qu’un dépassement et représente un acte illicite qui doit être introduit parmi les principes de la responsabilité délictuelle. Selon lui, un acte ne peut être à la fois en concordance et en contradiction avec la loi.

²⁶ فتحي الدريني محاضرات في نظرية التعسف في استعمال الحق في الفقه الإسلامي، مؤسسة الرسالة للطباعة والنشر والتوزيع 1998، ص15.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

A- L’abus de droit équivalent de la faute délictuelle

Les partisans de ce courant ont constaté que les auteurs classiques ont trouvé l’utilité de limiter les dérogations sans pour cela dessiner celle des règles de loi.

On a reproché à PLANIOL le fait qu’il n’ait pas fait de distinction entre l’abus de droit et le dépassement du droit, car le premier est dans la légalité et l’autre est illicite²⁷.

Si une personne utilise un droit et ne dépasse pas les limites instaurées par la loi, il n’est pas considéré comme fautif même s’il a causé un dommage à autrui. L’abus de droit est ainsi lié à ces limites, si l’auteur du droit les dépasse, il devrait assumer les conséquences de ses actes.

La doctrine classique s’est défendue de ces critères car elle trouve qu’il est inadmissible d’accepter la non responsabilité d’une personne qui a causé un dommage pour autrui même s’il n’a pas franchi les limites de la loi.

Les partisans de cette opinion ont partagé la faute en deux parties : la première, classique, est celle du dépassement des limites d’un droit, la seconde, moderne, est celle de l’abus de droit

B- L’abus de droit faute particulière :

D’après les critiques faites aux adeptes de la pensée classique, à leur tête JOSSERAND, on considère que la théorie de l’abus de droit est indépendante de la faute délictuelle dans son concept normal. Celle-ci est une faute de nature indépendante car elle est liée à l’esprit du droit et à son but social, contrairement à la faute normale²⁸.

²⁷ شوقي بناسي، المرجع السابق ص187.

²⁸ شوقي بناسي، المرجع السابق، ص 192.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

La faute est déterminée par rapport à la déviance d’un comportement habituel d’une personne normale, sauf que la faute dans le domaine de l’abus est une faute sociale.

Afin de distinguer la faute délictuelle de l’abus de droit et d’évaluer la responsabilité du propriétaire d’un droit, JOSSERAND a réparti les actes en trois types : les actes illégaux, les actes illicites et les actes excessifs²⁹.

C- L’abus de droit indépendant de la faute

La théorie de l’abus de droit est autonome. Elle est abstraite dans son application par rapport aux applications de la faute. C’est pour cela qu’elle doit avoir ses propres règles³⁰.

Plusieurs auteurs sont arrivés à la conclusion que pour l’implantation de l’idée de l’abus de droit dans l’utilisation d’un droit, il faut délimiter sainement son emplacement naturel. Il faut poser toutes les circonstances dont s’accompagnent les droits modernes de l’idée de l’abus de droit qui s’est imposée d’elle-même dans la doctrine et la jurisprudence.

Les partisans de cette idée ont proposé les arguments suivants :

a- L’idée que la faute est minime pour absorber les cas d’abus :

Le statut du tuteur d’un droit n’est pas le même avec celui d’une personne qui obtient une dérogation. L’abus commis par le tuteur du droit est différent de la faute commise par le propriétaire de la dérogation.³¹

L’utilisation d’une dérogation exige l’attention, la réflexion et l’éveil psychologique pour ne pas heurter les libertés d’autrui.

²⁹ محمد شوقي السيد، التعسف في استعمال الحق، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مصر 1979، ص 86.

³⁰ حسن كيرة، المدخل الي القانون، منشأة المعارف الإسكندرية 1993، ص 764 وما بعدها.

³¹ حسن كيرة، مرجع السابق، 762.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Il faut s’assurer que l’utilisation de cette dérogation soit licite. De là peuvent surgir des abus sans pour autant qu’il y ait faute.

b- L’existence de l’abus de droit prime sur celle de la responsabilité :

La problématique de la théorie de l’abus de droit prime sur celle de la responsabilité car elle exige de choisir entre l’absolu et le relatif dans l’utilisation d’un droit, ce qui ne peut se produire dans le cadre de la responsabilité délictuelle ou de l’extraire de ses principes et de ses règles³².

Cela est relié à l’idée du droit et de son rôle et à l’idée de justice et de sa satisfaction.

c- Le rôle préventif de la théorie de l’abus de droit :

L’abus de droit dépasse l’idée de la responsabilité délictuelle, cette dernière ayant pour but d’éviter le dommage obligeant le tuteur du droit à un dédommagement.

Elle exerce aussi l’idée de se prémunir du dommage avant qu’il ne se réalise en interdisant au propriétaire d’un droit de l’utiliser de manière abusive. Ce dernier est contraint d’avoir recours à la justice pour lui faire valoir ses droits et lui offrir protection dans l’utilisation de celle-ci.

Le juge doit vérifier l’existence de ce droit et que celui-ci soit utilisé sans abus, sous peine de refus.

Le rôle préventif a pour but de se prémunir de l’abus. Il ne peut s’expliquer sur la base de la responsabilité délictuelle car la solution existait bien avant de tomber dans l’acte abusif.

³² حسن كيرة، نفس المرجع، ص 762.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Cette notion de prévention se retrouve dans la législation et les principes généraux³³.

Chapitre 2 - Les applications civilistes de la théorie de l’abus de droit

Une personne qui exerce ses droits subjectifs d’une manière irrégulière va au-delà du pouvoir dont elle était investie.

L’exercice irrégulier d’un droit est un abus de droit est donc une absence de droit. Si cet abus de droit cause un dommage, la victime pourra obtenir réparation sur le terrain de la responsabilité délictuelle.

L’abus de droit dans le code civil algérien est évoqué dans l’article 41, remplacé par la suite par l’article 124 bis³⁴.

Il y a abus de droit lorsque le droit est exercé dans le but de nuire à autrui. On trouve un écho de cette idée dans l’article 534 du code civil qui précise qui parle de « *l’exercice malveillant du droit de reprise accordé au propriétaire d’un appartement loué* ». ³⁵

S’il tend à la satisfaction d’un intérêt dont l’importance est minime par rapport au préjudice qui en résulte pour autrui.

L’absence d’un intérêt ou un intérêt dérisoire font perdre au titulaire d’un droit subjectif la possibilité de l’exercice au détriment d’autrui.

Cependant, on trouve l’idée dans l’article 130 à propos de l’état de nécessité qui justifie dans une certaine mesure le dommage que l’on cause à autrui dans le but d’éviter un plus grand dommage. Dans la mise en balance des intérêts opposés, l’intérêt mineur doit céder devant l’intérêt majeur.

³³ فتحي الدريني، المرجع السابق، ص 38.

³⁴ Article 124 bis institué par la loi n°05-10 du 20 janvier 2005.

³⁵ Article 534 du code civil algérien.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Tant que l’exercice ne cause pas de dommage, on peut retirer un avantage très mince de l’exercice d’un droit.

Enfin, il y a évidemment abus de droit, lorsque le droit est exercé pour la satisfaction d’un intérêt illicite, il y a alors détournement du droit subjectif vers un but pour lequel il n’a certainement pas été établi.

Le pouvoir reconnu par la loi au sujet du droit ne peut être évidemment pas avoir pour but de violer la loi elle-même³⁶.

Section 1- Les domaines privilégiés de l’abus de droit :

Le droit civil constitue un terrain de prédilection pour la théorie de l’abus de droit. On la retrouve principalement en matière de droit de propriété (A), et de droit économique (B).

A- L’abus du droit de propriété :

L’idée de l’utilisation sociale du droit de propriété a intégré un changement essentiel de la manière de l’utiliser. Il n’est plus considéré comme un droit absolu comme cela était auparavant, mais devenu un droit limité en instaurant cette dernière sous forme d’obligations diverses dont le propriétaire doit appliquer.

Le code civil algérien évoque l’abus de droit de propriété au sujet de l’intérêt privé qui nuit à l’intérêt général ou l’intérêt général qui prime sur l’intérêt individuel³⁷. Tel est le cas de la saisie d’une propriété pour l’intérêt général ou bien les magasins qui dérangent le bien-être général et qui sont nuisibles à la santé des individus.

³⁶ Nesrine AOUDIA-REBAHI, La nature juridique de l’abus de droit entre la jurisprudence et le droit civil algérien, mémoire de fin d’étude master en droit, université A. MIRA Bejaia, année 2015-2016, p.22.

³⁷ Article 690 du code civil algérien.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Les limites instaurées à l’intérêt privé sont celles fixées à l’individu dans l’exercice de son droit de propriété et qui sont considérées comme abusives et nuisibles à l’intérêt général de manière indirecte³⁸. On peut citer, à ce titre, les limites instaurées par le législateur algérien pour la protection du voisinage « *le propriétaire ne doit pas exercer son droit de manière abusive au détriment de la propriété du voisin. Le voisin ne peut exercer de recours pour les troubles ordinaires de voisinage. Toutefois, il peut demander la suppression de ces nuisances s’il dépasse la limite ordinaire. Le juge tient compte pour cela de l’usage et de la nature des immeubles, de leur situation respective et de leur destination* ». ³⁹

Il apparaît à travers ce texte que le législateur algérien a relié les troubles inhabituels de voisinage à l’abus de droit. Le propriétaire qui cause à son voisin un trouble inhabituel et abusif dans l’exercice de ses droits peut être obligé de mettre fin à cette nuisance et condamné à réparation.

B- L’abus en matière de droit économique :

L’économie libérale a fait exploser la demande des produits et services et a laissé apparaître, sur le plan juridique, un type de contrat nouveau : le contrat-type. Celui-ci ne laisse pratiquement aucune marge de négociation au consommateur. Si celui-ci souhaite acquérir le bien ou le service, il doit accepter les termes du contrat qui renferment souvent des clauses abusives.

On est devant des contrats d’adhésion où une partie, le producteur, détient le monopole et dicte ses conditions, et une autre partie, le consommateur, qui, s’il ne peut pas se passer du produit, est obligé d’accepter les clauses abusives.

Cette relation contractuelle déséquilibrée donne souvent lieu à des situations d’abus. Les producteurs glissent souvent dans leurs contrats des clauses

³⁸ Fatima TABOUNE, L’abus de droit et ses applications juridiques et judiciaires, Maison d’Edition Universitaire, 2016, p. 47.

³⁹ Article 690 du code civil algérien relatif à la restriction au droit de propriété.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

abusives : obligation d’acquérir un matériel pour se débarrasser de leurs stocks, interdiction de résiliation avant un certain délai, refus d’offrir des garanties.

L’abus de droit dans ce domaine se retrouve principalement dans les contrats de consommation et dans le domaine de la publicité. Certains auteurs⁴⁰ pensent que l’abus de droit n’est que l’insertion de clauses abusives dans un contrat.

C’est pour cela que le législateur a essayé d’encadrer ces contrats afin de protéger le consommateur.⁴¹

La jurisprudence a, quant à elle, posé certains critères pour qualifier ces situations abusives :

- ✓ L’utilisation de la clause abusive dans le droit de contracter,
- ✓ Si les intérêts auxquels ils aspirent atteindre par la partie forte est de moindre importance par rapport au dommage causé, comme celle de la garantie, si son intention principale est de diminuer sa responsabilité,

Dans ces cas, le consommateur peut avoir recours à plusieurs outils juridiques posés par le législateur⁴² pour se protéger de tous types d’abus.

Enfin, en matière de publicité, le législateur a accordé aux producteurs et industriels le droit de faire de la publicité pour leurs produits afin de les faire connaître et afin de sensibiliser le consommateur et l’inciter à acheter.

Mais l’exercice de ce droit ne doit pas se faire de manière abusive, qui peut nuire aux concurrents (concurrence déloyale) ou aux consommateurs (publicité mensongère).⁴³

⁴⁰ رباحي احمد، أثر التفوق الاقتصادي في فرض الشروط التعسفة في القانون الجزائري والقانون المقارن مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة شلف، الجزائر، العدد 5، مارس 2010 ص 151.

⁴¹ Voir par exemple la loi n°04-02 du 23 juin 2004 concernant les pratiques commerciales, notamment l’article 3 qui a défini la clause abusive.

⁴² Notamment l’article 29 de la loi n° 04-02 consacrées aux pratiques économiques et l’article 05 du décret exécutif n° 06-306 sur les clauses abusives.

Section 2- L’abus en matière de droit de la famille :

Les droits les plus enclins à l’abus après la propriété sont ceux relatifs au droit de la famille. On y trouve diverses situations dans lesquelles, en exerçant son droit, le conjoint cause un dommage à un autre membre de la famille.

Ces abus peuvent avoir pour origine la signature du contrat de mariage (§1), l’exercice des droits conjugaux (§2), en déliant les liens du mariage (§3) ou même en établissant un testament (§4).

§1 - L’abus du droit causé par l’acte de mariage (en matière de tutelle) :

Malgré l’existence d’un texte explicite dans le code de la famille algérien qui pose le contentement des deux époux comme fondement du contrat de mariage⁴⁴, il y a des parents qui abusent de leur droit de tutelle sur leurs filles⁴⁵ soit en mariant leurs filles sans leur consentement, soit en interdisant des mariages consentis.

En effet, le législateur algérien n’a pas accordé à la femme le droit de contracter mariage d’elle-même, c’est à son tuteur de le faire à sa place. La tutelle est même une condition de validité du contrat de mariage.⁴⁶

En principe, si le prétendant est capable et noble pour le mariage, le tuteur n’a pas le droit de refuser le mariage, sinon cela constituerait un abus. A ce titre, la

⁴³ L’article 8 du décret exécutif n°90-366 oblige les producteurs et les distributeurs à étiqueter leurs produits en précisant leurs marques et la qualité du produit afin de ne pas créer de confusion entre les produits. Voir sur ce point : سواشي وسيلة، مميزات دعوة المنافسة الغير الشرعية عن دعوى المسؤولية التصيرية ماجستير، كلية الحقوق، جامعة الجزائر 2007 ص17

⁴⁴ Article 4 du code la famille algérienne.

⁴⁵ Selon le code de la famille algérienne, la femme majeure conclut son contrat de mariage en présence de son « wali » qui est son père, un proche parent ou toute autre personne de son choix. Sans préjudice des dispositions de l’article 7 du code de la famille, le mariage du mineur est contracté par le biais de son « wali » qui est le père puis l’un des proches parents. le juge peut accorder une dispense d’âge pour une raison d’intérêt ou en cas de nécessité, lorsque l’aptitude au mariage des deux parties est établie.

⁴⁶ Article 9 bis du code de la famille algérienne.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Cour suprême a, dans un arrêt⁴⁷, accepté de marier une fille majeure dont le père a refusé le mariage sans aucune raison légitime dans l’intérêt de la plaignante qui a demandé l’accord du juge.

Cet arrêt est venu donc limiter le droit de tutelle par son utilisation abusive.

§2 - L’annulation abusive de la promesse de mariage :

Les fiançailles sont un préalable au contrat de mariage, c’est en quelque sorte une promesse de mariage. Aussi, normalement, chaque partie peut y renoncer sans l’accord de l’autre. C’est qui ressort du code de la famille où le législateur accorde à chacune des deux parties le droit de renoncer aux fiançailles⁴⁸. Mais s’il résulte de cette annulation un dommage matériel ou moral pour l’une des deux parties, une réparation peut être prononcée. Car, si la rupture des fiançailles est un droit, son utilisation abusive peut nuire à l’autre partie.

L’abus en matière de rupture des fiançailles peut survenir par exemple si le fiancé demande à sa promise d’arrêter les études ou le travail, ou exige que l’acte de mariage doit être établi dans un laps de temps très courts qui ne lui permet pas de se préparer⁴⁹, ou que l’épouse endette son futur mari (acheter une maison ou s’équiper pour le mariage) contre sa promesse de le rembourser après le mariage.

Parmi les préjudices que la justice algérienne considère comme méritant des dédommagements en cas de rupture abusive des fiançailles, on peut citer, par exemple, le fait de retarder le mariage pour ne pas accomplir l’acte conjugal⁵⁰ ou utiliser la tromperie et la trahison (mentir sur l’âge ou la situation sociale)⁵¹, l’annulation abusive sans raison juridique légitime, ou la rupture après

⁴⁷ Cour suprême, Chambre des affaires personnelles, arrêt du 30 mars 1993, dossier n° 90468, Revue Judiciaire, Numéro spécial 2001, p. 47.

⁴⁸ Article 5 de Décret du 05-02 du 27 février 2005.

⁴⁹ Mohamed Fathi ALDRINI, op cit, p528.

⁵⁰ Cour suprême, Chambre des affaires personnelles, Arrêt du 23/04/1991, dossier n°73919, Revue Judiciaire n°02, 1993, p. 58.

⁵¹ Cour suprême, Chambre des affaires personnelles, Arrêt du 30/12/1985, dossier n°39065, non publié.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

l’écoulement d’une longue période⁵² ou l’exigence de l’une des parties d’une demande particulière⁵³ ou le refus d’accomplir le mariage.⁵⁴

§3 - L’abus dans l’exercice des droits conjugaux :

Le contrat de mariage donne naissance à des droits pour l’époux sur son épouse et de cette dernière sur son mari, selon les principes de l’équilibre, de l’équivalence et de l’équité entre les parties qui sont la base du contrat.

Mais il arrive qu’un conjoint dépasse les limites de ses droits et abuse dans leur utilisation au point de nuire à l’autre conjoint.

a- Le refus de l’époux d’accomplir son devoir conjugal

Dans le but de nuire à son épouse. Le droit musulman accorde à l’épouse le droit de divorcer si son mari refuse de partager sa couche avec elle sans raison valable⁵⁵ pour une durée de quatre mois ou plus ou s’il quitte le domicile conjugal pour la même période⁵⁶.

b- L’époux qui interdit à sa femme de rendre visite à sa famille

Si c’est le droit de l’époux de rendre visite à sa famille et de prendre soin d’elle, ce n’est pas de son droit d’interdire à sa femme de faire pareil, surtout si ses parents ont besoin d’elle, car les liens familiaux sont très importants. Le législateur algérien a consacré ce droit en précisant que « *Chacun des époux a le droit de rendre visite et d’accueillir ses parents et proches dans la mansuétude* ». ⁵⁷

⁵² Cour suprême, Chambre des affaires personnelles, Arrêt du 13/07/1993, dossier n°92714, Revue Judiciaire n°01, 1995, p.128.

⁵³ Cour suprême, Chambre du statut personnel, Arrêt du 23/04/1996, dossier n°135435, Revue Judiciaire n°01, 1998, p. 130.

⁵⁴ Cour suprême, Chambre du statut personnel, Arrêt du 25/12/1989, dossier n°56097, Judiciaire n°04, 1991, p. 102.

⁵⁵ Bakhta BALYOULA, l’impact de l’idée du l’abus de droit sur le mariage et son annulation, Thèse Magister, Université d’Alger, Faculté de droit, 2004, p. 81-82.

⁵⁶ احمد نصر الجندي, من فرق الزوجية (الخلع, اللايلاء, الظهار, اللعان), دار الكتب القانونية, مصر 2005 ص 198/15.

⁵⁷ Article 36 du code de la famille.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

L’épouse a donc le droit de rendre visite à ses parents, dans leur maison et dans des heures appropriées, et l’époux n’a nul droit de le lui interdire au risque de commettre un abus de droit.

c- L’abus du droit de l’époux d’éduquer son épouse

Le code de la famille⁵⁸ et la Charia⁵⁹ exigent de la femme de se soumettre à son mari avec bienveillance pour la continuité de leur couple. Ce dernier peut ainsi user de son droit de l’éduquer, mais il ne doit pas en abuser (s’il s’en sert par exemple comme un moyen de l’humilier) sous peine de tomber dans la maltraitance punie par la loi⁶⁰.

d- L’abus de l’époux de son droit à la polygamie

Le code la famille a en effet permis à l’époux de contracter mariage avec plus épouse, dans la limite de quatre, « *si le motif est justifié, les conditions et l’intention d’équité réunis* »⁶¹. Mais s’il devient abusif dans l’utilisation de ce droit, en créant des dommages matériels et/ou moraux à ses épouses, il encourt des dédommagements judiciaires.

L’époux est abusif dans l’exercice de son droit de polygamie s’il contredit les conditions fixées par le code de la famille⁶². C’est le cas notamment s’il n’informe pas sa précédente épouse et sa future épouse et s’il ne présente pas une demande d’autorisation de mariage au président du tribunal de son lieu de domicile.⁶³

⁵⁸ Voir première partie de l’article 39 du code de la famille, qui a été amendé, qui parle du droit d’éduquer sa femme.

⁵⁹ Coran, Sourate En nissa 34.

⁶⁰ Plusieurs arrêts ont été rendus dans ce sens. Voir par exemple : Cour suprême, Chambre des affaires personnelles, Arrêt du 05/05/1986, dossier n°41104, non publié ; Cour Suprême, Chambre des affaires personnelles, Arrêt du 05/05/1986, dossier n°40934, non publié.

⁶¹ Article 8 du code de la famille algérienne.

⁶² Voir l’article 8 du code de la famille et l’article 8bis du Décret n°05-02 du 27 février 2005.

⁶³ Celui-ci peut autoriser le nouveau mariage s’il constate le consentement des deux épouses et que l’époux a prouvé le motif justifié et son aptitude à offrir l’équité et les conditions nécessaires à la vie conjugale.

Première Partie – les origines civilistes de la théorie de l’abus de droit

Il peut également y avoir abus dans la pratique du droit à la rupture du lien conjugal. Le contrat de mariage est une convention qui engage les deux époux à se projeter dans une vie commune à durée indéterminée. Mais il arrive que l’une des deux parties ou les deux souhaitent mettre fin à cette relation. Pour cela, il doit y avoir un motif valable et légitime, sinon on se retrouverait devant le cas d’un divorce abusif.⁶⁴ Si le juge constate, en effet, que l’époux a abusivement usé de sa faculté de divorcer, il accorde à l’épouse des réparations pour le préjudice qu’elle a subi. C’est donc à l’époux de prouver que ses motifs sont légitimes et justifiés pour que sa demande de divorce soit acceptée.

Enfin, il peut y avoir abus de droit même en matière d’héritage et de succession, si le testateur essaie par exemple de déshériter un ou plusieurs héritiers en léguant tout son héritage à une personne (parente ou pas d’ailleurs).

Pour faire face à ce type d’abus, le législateur a encadré le testament. Ainsi, selon le code de la famille, le testament fait au profit d’un héritier ne produit d’effet que si les cohéritiers y consentent après le décès du testateur.⁶⁵ De même, les dispositions testamentaires ne peuvent excéder la limite du tiers (1/3) du patrimoine ; l’excédent du tiers du patrimoine du disposant ne s’exécute que si les héritiers y consentent⁶⁶.

⁶⁴ Voir article 52 du décret 05-02 du 27 février 2005.

⁶⁵ Article 189 du code de la famille algérienne.

⁶⁶ Article 185 du code de la famille algérienne.

Conclusion

La théorie de l'abus de droit a pris de l'ampleur dans tous les domaines juridiques. De là, il est devenu important que le législateur algérien s'intéresse à l'introduire et d'en faire une théorie indépendante d'elle-même, pour trouver sa place naturelle comme principe de prévention, même si plusieurs pas ont été déjà accomplis.

Il a, de ce fait, introduit le principe de l'abus de droit fiscal, en précisant que l'administration fiscale n'est pas tenue par les mécanismes fiscaux, en apparence parfaitement réguliers sur la forme mais mensongère dans le fond, qui sont présentés par les contribuables, afin de débusquer les délinquants fiscaux et préserver les intérêts du Trésor public.



DEUXIEME PARTIE
LES APPLICATIONS FISCALES DE LA THEORIE DE
L'ABUS DE DROIT ET LEUR REPRESSON



DEUXIEME PARTIE – LES APPLICATIONS FISCALES DE LA THEORIE DE L'ABUS DE DROIT ET LEUR REPRESSION

Le régime de l'abus de droit fiscal permet à l'administration de rétablir le véritable caractère de l'opération litigieuse pour assoir l'impôt.⁶⁷

M. Cozian voit dans l'abus de droit un péché, non contre la lettre mais contre l'esprit de la loi. L'abus de droit selon lui est une manipulation des mécanismes juridiques là où la loi laisse place à plusieurs voies pour obtenir un même résultat.⁶⁸

En effet, il s'avère à travers l'histoire du droit, que l'administration n'était pas démunie face à l'abus de droit, dès lors que la cour de cassation a jugé qu'on ne pourrait s'opposer à l'administration quand il s'agit de montage juridique présentant un caractère fictif ou frauduleux.

Or, les principes généraux du droit, notamment la théorie de la simulation et celle de la fraude à la loi, permettent à l'administration de poursuivre les montages juridiques avec la théorie de l'abus de droit.⁶⁹

Dès lors, après la définition de la notion d'abus de droit fiscal, il convient de mettre en évidence les éléments de cette notion en la distinguant des notions voisines (**chapitre 1**), puis de voir ses applications et la sanction qui lui est réservée (**chapitre 2**).

⁶⁷ Maurice COZIAN, Florence DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, 38ème édition, Lexis Nexis, paris, 2015, p. 884.

⁶⁸ Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, op cit, p. 23.

⁶⁹ Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, idem, p. 23.

Chapitre 1 : La théorie de l'abus de droit fiscal et les notions voisines :

On parle d'abus de droit quand il y a manipulation des mécanismes juridiques, là où le législateur laisse place à plusieurs voies pour choisir un même résultat, on parle alors d'abus de choix juridiques. Or, il faut qu'il y ait conflit entre le droit et le fait ou, plus précisément, une juxtaposition volontaire de deux situations.⁷⁰

Cela se traduit par un acte juridique en apparence parfaitement régulier dans la forme, mais mensonger dans le fond. Le but étant de dissimuler la véritable portée de cet acte. Ce but ultime est un élément pour distinguer le montage abusif d'un contrat légitime. D'où l'intérêt d'étudier les éléments constitutifs de l'abus de droit fiscal (**section 1**) afin de pouvoir le distinguer de notions qui lui ressemblent (**section 2**)

Section 1- Les éléments constitutifs de l'abus de droit fiscal

Enfin, la doctrine nous fait part de l'existence de deux éléments essentiels, à savoir l'élément matériel (§ 1) et élément moral (§ 2)

§ 1- L'élément matériel de l'abus de droit :

Afin de traiter de l'élément matériel de l'abus de droit, il faut qu'il y ait d'abord un acte juridique. Celui-ci doit ensuite avoir certaines caractéristiques

A- L'existence d'un acte juridique :

Il faut d'emblée éviter la confusion entre deux notions : l'acte juridique et le fait juridique.

Le premier étant un événement quelconque auquel la loi attache une conséquence juridique qui n'a pas été spécialement recherchée par son

⁷⁰ Maurice COZIAN, les grands principes de la fiscalité, op.cit., p.23.

auteur.⁷¹Tandis que le fait juridique est la circonstance indépendante de la volonté d'une personne à laquelle la loi attache des conséquences (naissance, décès, ...)

L'acte juridique est, en effet, une manifestation de la volonté, ayant pour objet et pour effet de produire une conséquence juridique. C'est aussi l'écrit rédigé en vue de constater un acte ou un fait juridique, et dont l'établissement peut être exigé, soit sous peine de nullité soit afin de preuve.⁷²

Selon M. Courtois, les dispositions de l'article 244 C.G.I concernant l'abus de droit paraissent n'envisager seulement que « l'instrumentum », c'est-à-dire l'acte instrumentaire, spécialement établi pour consigner la déclaration de volonté et servir de preuve matérielle.⁷³

De cette définition de l'acte juridique, il convient alors de déterminer sa nature et ses caractères.

a- La nature de l'acte juridique :

L'élément matériel consiste en la création d'une dualité de situations juridiques : une, réelle mais dissimulée et l'autre, artificielle mais apparente.

En revanche, la simulation est un mensonge juridique, destiné à tromper. Il peut prendre la forme d'un acte juridique fictif, d'acte déguisé ou de l'utilisation d'un prête – nom. L'abus de droit s'oppose donc à l'existence d'un montage juridique.

Ainsi, l'acte juridique est une opération juridique consistant en une manipulation de la volonté, ayant pour objet et pour effet de réduire une conséquence juridique.

⁷¹ Maurice COZIAN, op.cit., p.59.

⁷²Maurice COZIAN, Ibidem., p. 59.

⁷³ M. COURTOIS, des pouvoirs des services d'impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé ; Gaz. Pal ; 1960 ; doctrine ; p. 87.

Cela s'oppose au fait juridique qui est une circonstance indépendante de la volonté d'une personne à laquelle la loi attache des conséquences.

B- Caractéristique de l'acte juridique :

Selon l'article 244 du CGI et 19bis du CPFA, toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique et dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou de revenus, effectués directement par personne ou par société interposées, n'est pas opposable à l'administration.

Mais il semble que la nature informelle des conventions ou des contrats pose un vrai problème, car ils ne peuvent être utilisés ni par le contribuable ni par l'administration et c'est de cela que le Conseil d'Etat a pris en raison et en conséquence.

Une autre question se pose : le fait que l'acte soit écrit et matérialisé suffit-il ? Ou bien doit-il prendre une forme particulière pour être mis dans le cadre de l'abus de droit ?

Compte tenu des termes de l'article 64 du LPF et 19bis du CPFA⁷⁴, il ne peut y avoir abus de droit que s'il existe un acte que l'administration s'apprête à remettre en cause. En effet, il s'agit de lutter contre une qualification d'un acte juridique. Aussi, les dispositions relatives à l'abus de droit ne sont pas opposables lorsque l'administration conteste même l'existence d'un Acte.

⁷⁴ L64 modifié par la loi n°2008-1443 du 30 décembre 2008-art35(v). Afin de restituer le véritable caractère, l'administration est en droit d'écarter comme ne lui étant pas opposable 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 de l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées en égard à sa situation ou à ses activités réelles. En combinaison avec l'art 19 bis C.P.F.A, « 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 contraintes conclus par des contribuables, dissimulant la portée véritable d'un contrat à l'aide de clauses tendant à éluder ou atténuer les charges fiscales » créée par l'art25 de la loi de finances pour 2014

La nécessité d'un acte n'est donc pas en cause, mais que doivent être ses caractéristiques ?

C- L'acte doit-il être conventionnel ?

Selon l'article 64 du LPF qui vise les actes qui dissimulent la portée véritable d'un contrat ou d'une convention, sa lettre ne concerne donc, à priori, que les actes de nature conventionnels mais non les autres actes juridiques tels que, les actes unilatéraux ou les actes collectifs. En revanche, elle ne s'accommode guère avec l'intention jurisprudentielle, visant les cas de fraude à la loi fiscale. Elle dépasse donc le cadre des contrats et conventions, et a condamné des montages constitutifs d'une fraude à la loi fiscale même s'il repose sur des actes juridiques ne présentant pas un caractère conventionnel.⁷⁵

§ 2 - L'élément moral de l'abus de droit :

En premier lieu, il ne s'agit pas de chercher la volonté des auteurs du texte mais leurs intentions qui constituent une donnée plus objective.

on cherche la téléologie de la règle, de la règle qui conduit à identifier le fondement du texte afin d'en vérifier l'utilisation qui a été faite par le contribuable.

La question est : est-ce qu'il l'a utilisé dans sa rationalité économique ou bien, s'est-il mis artificiellement en mesure d'en bénéficier ? Si ce n'est pas le cas, cela signifie qu'elle n'a aucune substance, donc la règle fiscale est refusée du contribuable.

⁷⁵ Le Conseil d'Etat a, par exemple, jugé qu'un abus de droit pouvait résulter de décisions collectives des associés, par exemple une transaction (C.E. 3 novembre 1986, RJF 1/87) ou une distribution de dividendes (C.E. 14 novembre 1990, RJF 1/91). CE.SARL « société d'entrepris générale industrielle et commerciale(S.E.G.I.C).17novembre.1986,requête N°73702,RJF1/87,n°124.

Lorsqu'un acte dans l'esprit de son auteur a, à la fois, pour objet d'éluider l'impôt et de commettre un acte non conforme à l'intérêt de l'entreprise, ou un acte frauduleux, alors il est possible de dire que son seul objet est d'éluider l'impôt, puisque les autres objets ne peuvent être légalement invoqués par l'auteur de l'acte⁷⁶.

Cependant, Le principe de la moralité de l'acte repose sur une présomption de sincérité. L'administration cherche à vérifier sa présomption qui l'a fondée (abus de droit).

Pour cela, l'opération doit dépasser les limites de l'habilité fiscale. Cette forme d'abus doit supposer que l'acte ou le montage ait manifestement eu pour seul objectif d'éluider l'impôt, mais encore qu'il ait été spécialement établi dans ce but

Il faut donc chercher l'intention du contribuable lors du montage de l'opération, alors c'est une mise en œuvre des partis, des procédés qui ont pour effet de faire disparaître ou bien de réduire la matière imposable.

Section 2 - L'abus de droit et les notions voisines :

En essayant de lutter contre le contribuable frauduleux, l'Administration fait face à l'obligation de distinguer les différentes notions voisines de l'abus de droit. Ainsi, nous distinguerons, dans un premier temps, l'abus de droit de la fraude fiscale, dans un second, entre l'abus de droit et l'évasion fiscale et en dernière lieu, l'abus de droit et l'acte anormal de gestion.

⁷⁶ M. COZIAN, Les grands principes de la fiscalité, op.cit., p. 36.

§1 - L'abus de droit et la fraude fiscale :

Empruntée du latin « frass fraudis » qui signifie à la fois erreur et provocation à l'erreur, c'est à dire tromperie, le mot fraude dans son sens le plus large s'applique à tous les procédés déloyaux tentant à un résultat incorrect ou irrégulier.

La fraude dans la terminologie juridique, c'est le fait pour une personne de tromper volontairement autrui sur la réalité d'un fait juridique dans l'intention de lui nuire ou d'échapper à la loi.

Toutefois, la portée de ces derniers ne doit pas être surestimée, la distinction des comportements en est rendue plus difficile mais elle demeure nécessaire.

Malgré l'analyse de M. JARNEVIC, plusieurs juristes et fiscalistes ont tenté se défi. MARGAIRAZ et MEHL qualifient la fraude fiscale d'infraction à la loi fiscale ayant pour but d'échapper à l'imposition et d'en réduire les bases. Ils proposent, à cet effet, une définition plus pragmatique : « *il y a fraude lorsqu'on applique des procédés permettant d'échapper à un impôt alors que le législateur n'avait pas prévu d'échappatoire* ». ⁷⁷

Il y a fraude lorsque le contribuable viole de façon délibérée et éhontée les prescriptions de la loi fiscale. Il ne déclare pas de bénéfices ou le chiffre d'affaires qu'il a réalisé, il déduit des charges qu'il n'a pas payées, sa comptabilité est truquée.

⁷⁷ André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, Ed. Vaudoise, Lausanne, 1977, p. 15.

A- Le rattachement de l'abus de droit à la fraude fiscale :

Selon CONZION, la fraude fiscale et l'abus de droit appartiennent à l'ensemble des délinquances financière. Le rapprochement entre les deux notions est l'œuvre de la doctrine fiscale. C'est ainsi que depuis sa consécration en droit fiscal français, la notion de l'abus de droit a été considérée comme visant la répression des « *actes juridiques complexes dissimulant une fraude fiscale* »⁷⁸.

B- La dissociation de l'abus de droit de la fraude fiscale

C'est au niveau du procédé utilisé qu'apparaît clairement la spécificité de l'abus de droit. En effet, ce dernier résulte d'une situation juridique irréprochable. Il s'agit d'acte juridique non seulement régulier en la forme mais qui en plus « *ne viole aucune prescription de la loi fiscale* »⁷⁹.

Ainsi le contribuable coupable d'abus de droit agit dans la limite de la légalité, c'est selon M. COZIAN un virtuose de la fiscalité à qui on reproche de pécher non contre la lettre de la loi, mais contre son esprit⁸⁰.

Ce qui fait la différence avec la fraude fiscale c'est le procédé utilisé pour les réaliser. Ce qui a poussé certains auteurs⁸¹ à déclarer que l'abus de droit est une forme originale et autonome de fuir devant l'impôt.

Il estime ainsi que l'abus de droit constitue entre la fraude et l'évasion fiscale une infraction originale.

⁷⁸ J. COSSON, La fraude par opérations fictives, Gaz, Pal, 21 FEVRIER 1997, p.81.

⁷⁹ Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, op.cit., p. 23.

⁸⁰ Maurice COZIAN, Idem, p.23.

⁸¹ Dont notamment André MARGAIRAZ ; Lucien MEHL ; J. J BIENVENU ; T. LAMBERT.

§2 - L'abus de droit et l'évasion fiscale :

Juridiquement, la fraude fiscale se définit comme la soustraction illégale à la législation fiscale de toute ou partie de la matière imposable.

En d'autres termes, les fraudeurs payent peu ou pas d'impôt en ayant recours à des moyens illégaux.

Cette notion ne doit pas être confondue avec l'évasion fiscale qui est une pratique consistant à contourner ou diminuer l'impôt en profitant des possibilités offertes par les règles fiscales ou leurs lacunes (niche fiscale, acquisition d'une autre nationalité, etc.)

Pour la plupart des auteurs c'est une forme de soustraction dans la limite de la loi, elle repose surtout sur l'ambiguïté des textes fiscaux, en utilisant en sa faveur les lacunes et les vides juridiques sans être punis.

Tous les chercheurs dans ce domaine trouvent qu'il est difficile de donner une définition à ce phénomène.

- ✓ Au Canada, on parle de pratique licite d'évitement fiscale.
- ✓ En France, c'est l'optimisation fiscale.
- ✓ En Belgique, c'est le choix de la voie la moins imposée.

A- Les différentes définitions de l'évasion fiscale d'auteurs :

Selon M. COZIAN l'évasion fiscale est le fait d'échapper totalement ou partiellement à l'impôt en utilisant des procédés ou des montages licites. Elle se confond dès lors avec l'habilité fiscale⁸². La gestion fiscale est devenue un art ou une science, presque une industrie. Le langage utilisé est révélateur.

Autrefois, les juristes utilisaient un vocabulaire moins subtil, aujourd'hui on parle de stratégie fiscale d'optimisation, de défiscalisation, de montage fiscal agressif ou de TAX-PLANING.

Selon M. MARTINEZ, « *l'évasion fiscale est l'art d'éviter de tomber dans le champ d'attraction de la loi fiscale* »⁸³.

M. MASSON propose une définition plus complète de l'évasion fiscale : « *c'est une action individuelle volontaire non violente et extra légale d'un contribuable qui, par la mise en œuvre d'une technique juridique (...) choisit de se placer indirectement dans une situation fiscale déterminée afin d'obtenir un résultat économique équivalent à celui recherché tout en étant fiscalement plus favorable* »⁸⁴.

M. MARGAIRAZ, quant à lui, explique que : « *il ne faut surtout pas confondre, la fraude fiscale qui est une transgression de la loi et punissable en tant que telle avec l'évasion fiscale* »⁸⁵.

On comprend que le contribuable s'organise pour payer le moins d'impôt selon les différents règlements nationaux.⁸⁶

⁸² Soraya BENALI-IFRI, Fraude fiscale : quels impacts sur l'économie nationale ? Cas de l'Algérie, Mémoire de magister en sciences de gestion, Université de A. MIRA de Bejaia, Année2011, p28.

⁸³ A. MARGAIRAZ, op.cit., P. 7.

⁸⁴ C.R MASSON, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, Thèse. LGDJ, Paris, 1990, p. 181.

⁸⁵ A. MARGAIRAZ, Idem, p. 26.

⁸⁶ Soraya BENALI-IFRI, op. Cit., p. 29.

B- La liaison entre l'abus de droit et l'évasion fiscale :

L'abus de droit et l'évasion fiscale se ressemblent beaucoup sur plusieurs points. Les deux notions appellent et visent à se soustraire à l'impôt car il est clair qu'elles se basent toutes les deux sur deux critères : la fictivité et un gouffre financier pour l'Etat.

Il y a même certains auteurs qui considèrent l'abus de droit comme un moyen de sanctionner l'évasion fiscale.⁸⁷ Et il y a des juges qui sanctionnent cela à travers d'autres théories que l'abus de droit, comme celle de l'acte anormal de gestion.

On peut donc affirmer que l'évasion fiscale utilise sournoisement les failles de la loi. Dans cela, elle reste légale, licite dès le moment où elle est prohibée, donc juridiquement permise.⁸⁸ Par conséquent l'abus de droit trouve sa place dans l'évasion fiscale.

§3 - L'abus de droit et l'acte anormal de gestion :

Les dirigeants de l'entreprise sont les maîtres de gestion. Ils supportent, le cas échéant, la responsabilité : il n'appartient pas à l'administration de se faire à posteriori le censeur de la politique qui a été suivie malgré une mauvaise gestion.

⁸⁷ C.R MASSON, *op.cit.*, 193.

⁸⁸ Rimeh GHRIBI, *L'abus de droit en matière fiscale*, Mémoire de fin d'études, pour l'obtention d'un diplôme en troisième cycle professionnel, option : finances publiques, IEDF, 2012, p. 21.

Selon le Conseil d'Etat, « *le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'ils traitent le maximum de profit que les circonstances lui aurait permis de réaliser* ». ⁸⁹

Le contribuable a droit à l'erreur, une mauvaise affaire n'est pas nécessairement le signe d'un acte anormal de gestion.

L'administration n'a pas à se mêler des intérêts d'une entreprise qu'elle soit une bonne gestionnaire de ses intérêts ou non.

En pratique, il est plus facile pour elle de rester en retrait, cela à cause de la matière imposable qui résultait des bénéfices de l'entreprise. Il y a point de question à se poser quand il y a une bonne gestion.

Or elle puise ses intérêts de l'acte anormal de gestion, une arme qui lui permet de constituer une base d'impôt plus élevée.

Cette théorie, à la différence de la théorie de l'abus de droit, repose sur un fondement précis construit par le Conseil d'Etat qui, au fil du temps, délimite toutes les frontières de la fiscalité.

La jurisprudence est très fournie de savoir en la matière. Selon M. COZIAN, l'acte anormal de gestion par son but se rapproche plus de l'évasion financière que de l'évasion fiscale. ⁹⁰

L'acte anormal de gestion diffère notamment de l'abus de droit. L'une étant essentiellement une perversion fiscale et l'autre en est financière. ⁹¹

Dans le premier cas, le contribuable fait preuve de bonne gestion, cherchant à maximiser son profit et cela en éludant l'impôt, l'autre en aspirant ses profits dans l'intérêt d'un tiers en appauvrissant et diminuant par cela la redevance d'impôt.

⁸⁹ DELAHAYE, Le choix de la voie là moins imposée, op.cit., p. 44.

⁹⁰ Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité, op.cit., p. 33

⁹¹M. COZIAN, Les grands principes de la fiscalité, idem, p. 102.

Cela étant une conséquence et non la cause de l'acte, dès le moment où l'acte est contraire à l'intérêt de l'entreprise, cela n'est pas pris en compte au paiement de l'impôt, car celui-ci ne se plaindrait pas dans le cas de sa totale satisfaction.

C'est ce qui permet d'opposer l'acte anormal et l'acte illicite « *le contribuable par des moyens et des procédés que la morale peut réprouber mais qui dans sa finalité augmente les bénéfices de l'entreprise donc, le montant imposable. Le fisc, n'a pas de scrupule de détruire ses charges pourtant illicites lorsqu'elles enrichissent l'entreprise* ». ⁹²

L'entreprise est donc libre de sa gestion tant que cette liberté n'est pas utilisée pour transgresser la loi, hors de ce champ on parle d'acte anormal de gestion.

La notion d'abus de droit suppose la mise en œuvre d'une procédure de répression, ce qui implique le contrôle de l'administration fiscale. Elle repose sur des conditions de droit indispensables pour cette qualification. Elle porte, d'une part, sur la nature de l'acte juridique et cela par la vérification de l'effectivité de l'acte et d'autre part sur son objet.

Toutefois, l'évasion fiscale se confond avec l'habilité fiscale, mais cela comprend des limites à une utilisation abusive du « savoir-faire fiscal ».

D'où, l'intérêt d'étudier l'évasion fiscale et de cerner les limites sur lesquelles on passe du légal à l'abus.

⁹² P. SERLOOTEN, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 11^e Ed. 2012-2013, p. 31.

CHAPITRE 2 – LES APPLICATIONS DE L’ABUS DE DROIT FISCAL ET LEUR REPRESSION

La plupart des opérations effectuées ou des contrats conclus par les entreprises sont susceptibles de donner lieu à l’application de la théorie de l’abus de droit. La pratique cependant rencontre rarement la procédure de l’abus de droit, si bien qu’on a pu écrire : « la procédure de l’abus de droit se révèle être plus l’Arlésienne de Bizet, ou l’épouvantail qu’on agite pour faire peur qu’un réel moyen d’action pour vérifier le contribuable ». ⁹³

Section 1- Les domaines d’applications de l’abus de droit fiscal

L’abus de droit fiscal touche aussi bien les impôts directs, tel que l’impôt sur le revenu ou l’impôt sur les sociétés, que les impôts indirects, tel que la TVA ou les droits d’enregistrement.

La dissimulation en matière d’impôts indirects, concerne les droits d’enregistrement et la TVA.

De droit d’engagement, la dissimulation porte sur les sessions de fonds de commerce et de propriété à titre gratuit (§1) ou sur la cession isolée des éléments de fonds de commerce (§2).

§1- Les dissimulations masquant les cessions de fonds de commerce :

La cession de fonds de commerce engendre le paiement des droits de mutation. Pour cela, le redevable utilise des manœuvres qui ont pour but d’éviter le paiement de celles-là. Pour cela, deux possibilités peuvent être envisagé :

- ✓ Si la cession porte sur un fonds de commerce proprement dit le droit d’enregistrement s’applique au prix total de la cession.

⁹³ R. Chotin, *Le fisc, la petite entreprise et l’expert-comptable* », cité par P. SERLOOTEN, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 11^e Ed. 2012-2013, p. 31.

- ✓ La session peut porter sur les fonds sociaux et constituer en apport à leur autre société
- ✓ La cession soumise à l'impôt d'après la nature des biens qui ont constitué l'objet des apports à titre onéreux, s'analyse comme une vente faite par l'opérateur à la société⁹⁴.

Il y a dissimulation de la session de fonds, sous divers procédés, car il y a une véritable cascade d'impôts qui frappent la cession.

A- La dissimulation juridique portant sur le fonds de commerce

Sont soumises aux droits d'enregistrement⁹⁵, les cessions d'actions ou de parts d'intérêt dans la société, dont le capital n'est pas divisé en action, effectuées pendant les deux ans qui suivent la réalisation de l'apport fait à la société. Ainsi, que les cessions d'achat ou de part conférant à leur possesseur un droit de jouissance sur la propriété d'immeubles ou fraction d'immeubles vendus par la cession de ses titres. Ils ont fait application, pour la perception des droits d'enregistrement sur lesdites sessions, de toutes les règles relatives à la vente de ces biens.

Afin de marquer la cession de fond par celle des actions dans une période après ou courte, suivant la date de leur apport, cette technique est utilisée pour payer des droits d'enregistrement moins élevés. on peut déduire alors que tous les éléments de l'abus de droit sont réunis, les actes sont juridiquement valables sur le plan du droit commun. Le but est essentiellement fiscal, cette finalité est atteinte au moyen d'une simulation.

⁹⁴ Article 20 paragra 13 et 28 du code d'enregistrement et de timbre français.

⁹⁵ Aux termes de l'article 29 du code de l'enregistrement et du timbre français.

B- La simulation juridique relative aux sessions isolées des éléments de fonds de commerce :

Au terme de l'article 28 du code d'enregistrement et de timbre, les droits d'enregistrement dus sur les ventes de fonds de commerce de la clientèle sont liquidés sur le prix de vente de la session du droit au bail et des objets mobiliers ou autres servant à l'exploitation du fonds de commerce.

L'article 28 précité assimile aux cessions de fonds de commerce les cessions de clientèle ou de droit au bail.

Il ressort de la jurisprudence française que si la cession de clientèle ne constitue qu'un fait unique, elle concerne cependant un élément essentiel et important du fonds de mutation effective de celle-là⁹⁶.

Ainsi, il a été jugé⁹⁷ que masquer une mutation de fonds de commerce dans la cession d'un élément essentiel, à savoir la clientèle.

- la clientèle constitue un élément essentiel de fonds de commerce. Il est suffisant pour qu'il ait cession de fonds de commerce que la clientèle d'un commerçant soit transmise sous une forme quelconque à un autre exploitant dès lors qu'il y a dissimulation de la cession du fonds de commerce. L'administration fiscale est en droit d'user de la procédure de répression de l'abus de droit afin de restituer à l'opération sa véritable nature.

De la même façon, la cession d'un droit au bail précédé auparavant d'une cession de matériel constitue dans son ensemble une cession de fonds de commerce, dès lors que ces cessions se sont réalisées par les mêmes parties et au profit d'une société exerçant le même commerce que la société cédante⁹⁸.

D'une façon générale, si les mutations secrètes de fonds de commerce constituent un champ d'évasion fiscale assez large, la charge de la preuve pour

⁹⁶ Article 28 du code d'enregistrement et de timbre.

⁹⁷ Souid Mohamed, l'abus de droit en matière fiscale, mémoire de fin d'études en troisième cycle spécialisé en matière fiscale, 19^{ème} promotion, 2000, 2002, p46.

⁹⁸ Souid mohamed; idém, p47.

l'administration fiscale est relativement facile en raison de la publicité à laquelle reste soumis l'exercice d'une activité commerciale.

§2 - La dissimulation juridique en matière de T.V.A :

La taxe sur la valeur ajoutée (T.V.A) est la plus connue des impôts indirects, calculée sur le prix de vente du bien et du service. Elle est payée par l'entreprise qui la répercute sur tous les consommateurs finaux sans exception.

Les sociétés peuvent récupérer la T.V.A lorsqu'elles déclarent leur impôt objectif, cela pour éviter un double impôt il paye la (T.V.A) lors de leurs producteurs qui la répercuter qu'une fois sur le consommateur. La somme payée lors de l'achat est donc déduite de celle versée directement à l'Etat, lorsque l'existence d'une pratique abusive a été constatée, les opérations impliquées doivent être redéfinies de manière à rétablir la situation telle qu'elle aurait existé en absence des opérations constitutives de cette pratique abusive⁹⁹.

Pour qu'un mécanisme visant à diminuer la charge fiscale d'un assujetti puisse être qualifié de pratique abusive, il faut non seulement une économie d'impôt vraie, mais surtout que celle-ci soit en contradiction avec le mécanisme de la T.V.A lui-même et que le but essentiel de l'opération soit cette économie.

Pour appliquer la procédure de l'abus de droit en matière de T.V.A, le juge de l'impôt exige l'utilisation de manœuvres frauduleuses susceptibles d'évoquer la mauvaise foi du redevable.

Section 2 - La répression de l'abus de droit fiscal :

L'administration fiscale peut réprimer l'abus de droit qui se caractérise par le détournement d'un droit par son titulaire. L'enjeu pour elle, se situe dans la possibilité d'appliquer une majoration à l'imposition redressée.

⁹⁹ Souid Mohamed, op cit, p50.

§1 - La condition propre à la répression de l'abus de droit :

Être titulaire d'un droit ne signifie pas avoir un pouvoir absolu. La notion d'abus de droit permet ainsi d'encadrer, de limiter l'usage d'un droit en sanctionnant tout exercice déraisonnable, excessif de mauvaise foi de ce droit.

C'est la raison pour laquelle une sanction pour le contribuable peut être la solution pour empêcher la vulgarisation d'un tel comportement.

Ainsi, lorsque la qualification est avouée, l'administration est autorisée dans le cadre de son pouvoir général de rectification, à restituer à l'acte son exacte portée juridique à travers la procédure de l'abus de droit.

L'administration peut sanctionner le contribuable mais cela sous certaines conditions qui doivent être réunies.

Selon MR COZIAN, la répression de l'abus de droit se traduit par une déqualification suivie d'une requalification.¹⁰⁰

A- La déqualification de l'acte frauduleux :

L'administration n'hésite pas dans certains cas à dénoncer la qualification inexacte donnée à un contrat, à formuler que le contribuable a fait une erreur dans la qualification juridique donnée au contrat, ou peut-être qu'il a donné à l'acte une étiquette juridique incompatible avec son économie interne.¹⁰¹

Selon l'article 12 du nouveau code de procédure civil qui s'applique à toutes les juridictions au terme de cet article, le juge doit donner ou restituer leur

¹⁰⁰ Maurice COZIAN, le précis de la fiscalité op.cit., p.892.

¹⁰¹ Mohamed SOUID, l'abus de droit en matière fiscale, mémoire de fin d'étude de troisième cycle spécialisé en finances publique option : fiscalité, 19eme promotion 2000-2002, p.58.

exacte qualification au fait et acte litigieux sans s'arrêter à la dénomination que les parties auraient proposée.

Le juge se doit d'interpréter le contrat et de chercher ce qui a été réellement voulu par les parties. Il doit distinguer entre l'erreur involontaire de qualification et la volonté de tromperie.¹⁰²

La difficulté inhérente à toute appréciation d'effet ne remet pas en cause la fiabilité du critère retenu pour la qualification erronée et la qualification mensongère, délimitant le champ de requalification qui relève ou non de l'abus de droit.

Selon J. UNTERMATER L'acte de disqualification par l'administration ne continue pas moins à produire ses effets autres que fiscaux en particulier vis-à-vis des tiers et quant à l'origine des rapports entre les parties.¹⁰³

Cette disqualification, sans annuler l'acte frauduleux, l'écarte seulement. Autrement-dit, l'acte est fiscalement nul mais juridiquement valable.

B- La requalification de l'acte frauduleux :

La jurisprudence sur l'abus de droit a toujours pour ambition de rechercher la spécificité de l'acte juridique qui est établie afin d'alléger la charge fiscale.

a- Le pouvoir de contrôle de l'administration :

L'administration doit mettre en œuvre l'abus de droit dès lors que la simulation comporte des conséquences fiscales.

M. COZIAN se base essentiellement sur l'élément intentionné qui, pour lui, est la volonté de tromper ou non, que le but poursuivi soit licite ou pas, peu importe qu'il soit motivé par une préoccupation d'évasion fiscale.¹⁰⁴

¹⁰² La cellule arrêt Lalande du 21 juillet 1989 « 45 », illustre bien la difficulté qu'il y a dans chaque espèce à apprécier l'intention des parties.

M.C BERGERES, contrôle fiscal, prérogatives du fisc et droit du contribuable. J. DELONAS et CIE, 1988, p102.

¹⁰³ M. UNTERMAIER, Déqualification et requalification en droit fiscal, réflexions à propos de la répression des abus de droit, annales de l'université jean moulin de Lyon 2, p. 177.

L'administration sera autorisée à faire supporter à l'opération des droits de mutation à titre gratuit sur le fondement de l'abus de droit bien que les motivations des parties soient extra fiscales.

Quand il y a simulation, l'administration doit requalifier l'acte en se plaçant sur le terrain de l'abus de droit.¹⁰⁵

Toutefois, l'administration en exerçant ce pouvoir possède des moyens d'investigation ayant pour but de lutter contre les qualifications inexactes des contrats. Elle exerce d'abord son droit de communication. Puis en cas de sous-évaluation, elle peut faire appel à l'expertise.

Le droit de communication permet aux agents du fisc d'avoir connaissance des documents détenus que ce soit par le contribuable ou par un tiers. L'administration doit respecter les délais de présomption ou de transaction.

b- Les délais de prescription :

Le contrôle fiscal ne peut pas être exercé une fois passés les délais de prescription passés. En effet, si les omissions constatées dans l'assiette de l'impôt, les insuffisances, les inaptitudes ou les erreurs d'imposition peuvent être corrigées par l'administration.

Ce pouvoir d'intervention, ou délais de reprises est limité à trois ans sauf cas particuliers, mais l'administration peut parfaitement contrôler les années prescrites quand les opérations réalisées pendant ces années ont une influence sur les revenus ou les bénéfices des années suivantes non prescrites (report de déficit, amortissement, etc.). Mais le redressement ne porte naturellement que sur les années non prescrites.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Un arrêt du 22 mars 1988 de la cour de cassation française est à cet égard éclairant, il critique la qualification de la donation déguisée sous l'apparence d'une vente sans fraude aucune dans un souci de discrétion.

¹⁰⁵ Maurice COZIAN, précis de fiscalité des entreprises, op.cit., p.881.

¹⁰⁶ Rimeh GHRIBI, op.cit., p. 57.

c- La transaction :

Conformément au droit fiscal, la transaction ne peut en aucun cas aboutir à une atténuation de l'impôt dû. En revanche, elle peut permettre d'atténuer les pénalités prononcées ou encourues, qu'il s'agisse de majoration ou d'amende fiscale. Elle peut permettre également d'atténuer les intérêts de retard à la condition qu'ils ne soient pas définitifs, c'est à dire contestés ou susceptibles de l'être à la date à laquelle le contribuable formule sa demande de transaction. Chaque partie peut trouver des intérêts à une transaction avant la mise en recouvrement des droits. Le contribuable peut obtenir une modération des pénalités fiscales.¹⁰⁷

d- Le pouvoir d'appréciation du juge :

Le pouvoir de requalification de l'administration, s'effectue sous le contrôle du juge fiscal. Ce dernier doit donner ou restituer leur véritable caractère de qualification aux faits et actes litigieux, sans s'arrêter à la dénomination que les parties en auraient proposée.¹⁰⁸ Il se doit d'interpréter le contrat et de chercher ce qui a été voulu réellement par les parties.¹⁰⁹

En droit « français », la jurisprudence et la doctrine ont affirmé cette interprétation du contrat par le juge du fond qui peut faire l'objet d'une révision par la cour de cassation.¹¹⁰

§2 - Comment se prémunir de l'abus de droit fiscal ?

Le contribuable peut éviter de tomber dans la situation d'abus de droit fiscal, soit en demandant l'avis de l'administration fiscale sur le montage fiscal qu'il s'apprête à réaliser (rescrit fiscal), soit en cas de conflit de demander à l'administration de saisir le Comité de l'abus de droit fiscal.

¹⁰⁷ Raouf YAICHE, Fiscal 2010 : Les textes de base de la fiscalité en Tunisie, 17ème édition, Tunis, 2010, p. 819.

¹⁰⁸ Il convient de citer l'article 12 du nouveau code de procédure civile qui s'applique à toutes les juridictions.

¹⁰⁹ C.civ.art.1156.

¹¹⁰ Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité, op.cit., p. 53.

A- Le Comité de l'abus de droit fiscal (CADF) 111:

Comme en cas d'abus de droit, l'administration se réserve le droit de restituer à l'opération son caractère réel, Se pose alors la question de la preuve de ce réel caractère. En principe, la charge de la preuve incombe à l'administration¹¹² ; cependant celle-ci peut être renversée. Si l'administration a consulté le CADF et qu'elle a adopté son avis, elle n'a pas à justifier son rehaussement. Si par contre elle n'a pas consulté le Comité ou n'as pas suivi ses recommandations, elle doit apporter la preuve de l'abus de droit qu'elle prétend.¹¹³

Malgré l'intérêt qu'elle peut présenter pour le contribuable, la consultation du Comité de l'abus de droit n'est pas systématique pour l'administration. Aussi, le législateur ¹¹⁴ a offert au contribuable la possibilité demander à l'administration que le Comité soit saisi, chaque fois que lui sont notifiées des rectifications fondées sur un abus de droit tel que défini par l'article L.64 LPF.

Si l'administration ne suit pas l'avis du Comité, saisi à son initiative ou à celle du contribuable, la charge de la preuve du bien-fondé du rehaussement lui incombe. ¹¹⁵En revanche, le contribuable supporte la charge de la preuve, si le Comité émis un avis conforme à la position du fisc, en d'autres termes, il devra prouver qu'il n'a pas commis d'abus de droit si le Comité et l'administration sont du même avis. ¹¹⁶

B- Le rescrit fiscal :

Il existe plusieurs possibilités de se prémunir contre un éventuel redressement fondé sur la procédure d'abus de droit fiscal. Il est question du

¹¹¹ La loi AICARDI du 8 juillet 1987 a tout mis en œuvre pour réactiver le comité consultatif pour la répression des abus de droit.

¹¹² Maurice cozian, les grands principes de la fiscalité, idem, p.44.

¹¹³ Rimeh GHRIBI, op.cit., p.66.

¹¹⁴ L'article L.64 du LPF.

¹¹⁵ Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité, op.cit., p.44.

¹¹⁶ Ferial KAMMOUN, La preuve en droit fiscal, Mémoire DEA en droit des affaires, Université de Tunis, 2002, p.8.

rescrit fiscal qui consiste à adresser à l'administration un courrier par lequel le contribuable lui soumet ses intentions ainsi que le montage fiscal qu'il envisage de mettre en place.¹¹⁷

L'administration doit lui répondre et valider ou non ce schéma dans un délai de six mois, son silence valant acceptation. En cas de validation, cette dernière ne pourra plus contester les agissements du contribuable.

Il convient néanmoins, d'atténuer l'ampleur d'une telle garantie dans la mesure où le contribuable qui ne pourrait pas garder d'indiquer à l'administration précisément et dans le moindre détail, l'ensemble du montage envisagé, ainsi que les conséquences, se verrait exposé au risque d'un redressement fondé sur l'abus de droit.

En outre, un tel rescrit a pour inconvénient d'attirer l'attention de l'administration. Aussi est-il recommandé de s'entourer de conseils fiscaux lorsqu'une opération complexe est mise en place afin de sécuriser le schéma par l'élaboration de preuve quant à l'intérêt juridique économique et financier en cause.¹¹⁸

§3 - Les sanctions de l'abus de droit fiscal :

Le législateur fiscal algérien n'a rien prévu pour sanctionner l'abus de droit fiscal. Le principe lui-même n'a été introduit qu'en 2014. Aussi, pensons-nous que la mise en pratique de l'abus de droit fiscal n'est pas à l'ordre du jour, du fait que l'administration fiscale ne saurait pas comment sanctionner le contribuable accusé d'abus.

¹¹⁷ Article 64 du LPF.

¹¹⁸ Le comité prévu par l'article 64 du livre (LPF) comprend :

Un conseiller d'état, président ; un conseiller à la cour de cassation ; un avocat ayant une compétence en droit fiscal ; Un conseiller maître à la cour des comptes ; un notaire ; un professeur, agrégé en droit ou sciences économiques ; un expert-comptable.

Il faudrait peut-être s'inspirer du législateur français¹¹⁹ qui a mis à la charge du contribuable le montant des droits, assorti d'une pénalité de 40% ou de 80% des droits dus, selon la situation.¹²⁰

Lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit.

Lorsqu'il n'est pas établi qu'il en a été le principal bénéficiaire, c'est à l'administration d'établir le bien fondé des pénalités pour appliquer la pénalité de 80%. Elle doit établir que le contribuable a été l'initiateur ou le principal bénéficiaire de l'opération.

CONCLUSION :

Il apparaît à travers cette deuxième partie que la procédure de répression des abus de droit un bouclier contre les contribuables qui cherchent à frauder le fisc, notamment en raison de l'extension jurisprudentielle de son champ d'application. C'est un instrument de lutte contre la délinquance fiscale.

Cette « arme » au service de l'administration fiscale est-elle absolue ? Nous ne le pensons pas, car les contribuables mal intentionnés redoublent d'imagination afin d'arriver à leur fin. Néanmoins, il peut être un outil redoutable de dissuasion qui donne à réfléchir avant de se lancer dans des montages fiscaux douteux.

¹¹⁹ Voir article 1729b du code général des impôts

¹²⁰ Article 1729 du code général des impôts français.

CONCLUSION GENERALE

L'abus de droit est le péché des surdoués de la fiscalité, certains contribuables ne manqueront jamais d'imagination ni d'audace, ils n'hésiteront jamais à échafauder des montages acrobatiques pour se soustraire à l'impôt¹²¹.

Le législateur algérien n'est pas épargné par ces contribuables « malhonnête¹²² ». Bien que le principe de l'abus de droit fiscal ait été récemment adopté par l'article 25 de la loi de finances pour 2014, un vide juridique demeure toujours quant aux conditions d'application de ce principe et surtout aux sanctions.

L'abus de droit fiscal fait sûrement perdre au Trésor public des sommes astronomiques. Des solutions et des mesures doivent être trouvées d'urgence. Notre modeste travail est un petit pas pour la réflexion de l'application de cette théorie dans notre pays.

D'autres pays ont déjà fait ce travail avant nous, il s'agit donc de s'en inspirer en évitant de reproduire leurs lacunes. Pour ce faire, certaines mesures sont, à notre avis, à mettre en œuvre le plus tôt possible.

La première étape consisterait à recenser toute la jurisprudence relative aux cas d'abus de droit fiscal, afin d'en extraire les principes appliqués par les juges. Ces principes peuvent ainsi être intégrés dans le code de procédures fiscales afin de préciser les modalités d'application de la théorie de l'abus de droit.

Ensuite, le législateur a fait un grand pas en adoptant le concept du rescrit fiscal par le décret n° 12-334 du 8 septembre 2012. Néanmoins, il est réservé aux contribuables relevant de la Direction des Grandes Entreprises (DGE) et se

¹²¹ Maurice cozian, florence deboissy, précis de fiscalité des entreprises, op cit ,882.

¹²² Maurice cozian ,ibidem,882.

limite pour le moment aux situations de fait, même si paradoxalement celles-ci ne peuvent pas toujours être dissociées de l'interprétation des textes souvent nécessaire en raison de leur densité et de leur superposition.

Nous pensons donc qu'il faut étendre le rescrit fiscal à tous les contribuables afin de préserver leurs droits contre les abus de l'administration. Celle-ci devrait alors répondre à toute demande d'explication ou d'interprétation des contribuables dans des délais déterminés, sous peine de perdre son droit de requalification en cas d'abus du contribuable.

Il faudrait aussi prévoir une garantie du contribuable contre les changements de doctrine fiscale, afin de limiter les applications erronées de la législation fiscale et éviter ainsi de tomber dans les cas d'abus de droit fiscal.

Une autre proposition consisterait à prévoir une formation des juges dans le domaine fiscal. En effet, ces derniers sont souvent en méconnaissance totales des rudiments de la fiscalité. Ce qui rend leur pouvoir de requalification et d'interprétation illusoire. Une bonne formation fiscale serait ainsi un gage contre toute tentative de simulation du contribuable et une garantie contre des requalifications erronées de l'administration.

En matière de preuve, il conviendrait de déterminer à qui, de l'administration ou du contribuable, incomberait la charge en cas d'abus de droit fiscal. Pour ce faire, on pourrait s'inspirer du cas français et instituer une commission d'abus de droit fiscal. Celle-ci devrait être bien évidemment indépendante du ministère des finances et composée de magistrats et de fiscalistes. Sa saisine par l'une ou l'autre partie au conflit déterminerait à qui incomberait la charge d'apporter la preuve contraire des allégations d'abus.

La théorie d'abus de droit et ses applications a fait ses preuves à travers le monde. Elle s'illustre comme un principe indépendant applicable à tous les droits, dont le droit fiscal.

LISTE DES ABREVIATIONS

Art.	Article
Alinéa	En s'écartant de la ligne
BDCF	Bulletin des conclusions fiscales
BGFE	Bulletin de gestion fiscale des entreprises
BF	Bulletin fiscal Francis Lefebvre
BIS	Deux fois
CAA	Cour administrative d'appel
CE	Conseil d'Etat
Cf.	Confer (se reporter à)
CGI	Code général des impôts
Chron.	Chronique
Concl.	Conclusions
Conf.	Comparez
Com.	Cour de cassation, chambre commerciale
Comm.	Commentaire
C.p.f.a	Code de procédures fiscales algérien
D.	Dalloz (recueil)
DEA :	Diplôme des études approfondies
Doc. Adm.	Documentation administrative
DP :	Dalloz Périodique
Dr. fisc.	Droit fiscal
Ed. :	Edition
Et alii	Et autres
Gaz. Pal.	Gazette du Palais
Ibidem	Au même endroit

Idem	Pareillement
Infra	Ci-après
Instr.	Instruction administrative
IRPP	Impôts sur le revenu des personnes physiques
IS	Impôt sur les sociétés
JCP	Juris-Classeur Périodique
LGDJ :	Librairie générale de droit et jurisprudence
LPF	Livre des procédures fiscales
P :	Page
PP :	de page à page
Rep. Def.	Répertoire général du notariat Defrénois
Rev. Adm.	Revue administrative
RJF	Revue de jurisprudence fiscale
RTD com.	Revue trimestrielle de droit commercial
S	Sirey
Supra	Plus haut
TA	Tribunal administratif
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
Vol :	Volume

OUVRAGE EN ARABE

- احمد نصر الجندي، من فرق الزوجية (الخلع، الليلاء الظهار، اللعان)، دار الكتب القانونية مصر 2005.
- بوبكر مصطفى، الطبيعة القانونية للنظرية التعسف في استعمال الحق علي ضوء تعديل القانون المدني،
المجلة النقدية للقانون والعلوم السياسية جامعة مولود معمري، تيزي وزو، الجزائر، ال عدد1, 2011.
- حسن كيرة، المدخل الي القانون، منشاة المعارف الإسكندرية 1993.
- رباحي احمد، أثر التفوق الاقتصادي في فرض الشروط التعسف في القانون الجزائري والقانون المقارن
مجلة اقتصاديات شمال افريقيا ال عدد5، جامعة شلف، الجزائر، مارس 2010.
- سعدى محمد صبري، النظرية العامة للالتزامات في القانون الجزائري، دار الكتاب الحديث 1991.
- سواشي وسيلة، مميزات دعوة المنافسة الغير الشرعية عن دعوى المسؤولية التقصيرية ماجستير، كلية
الحقوق، جامعة الجزائر.
- شوقي بناسي التعسف في استعمال الحق في ضوء المادة 124 مكرر مدني المستحدثة بموجب القانون 05-
10 المعدل القانون المدني، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية، العدد 04، لعام 2009.
- علي علي سليمان، ضرورة إعادة النظر في القانون المدني الجزائري، مقال منشور في مجلة الشرطة العدد
21، افريل 1983.
- فتحي الدريني، محاضرات في نظرية التعسف في استعمال الحق في الفقه الإسلامي، مؤسسة الرسالة
للطباعة والنشر والتوزيع، 1998.

OUVRAGE EN FRANÇAIS

- Ali BENCHENEB, introduction générale à la règle de droit en Algérie, Editions Universitaires de Dijon, 2012, pp. 162-163.
- André MARGAIRAZ, La fraude fiscale et ses succédanés, Ed. Vaudoise, Lausanne, 1977.
- Antoine VIALARD, droit civil algérien, la responsabilité civile délictuelle, 2^e ed. OPU, 1986, pp. 45-46.
- Christophe DE LA MARDIERE, droit fiscal général, Champs Université, 2012, pp. 250-251.
- Fatima TABOUNE, L'abus de droit et ses applications juridiques et judiciaires, Maison d'Édition Universitaire, 2016, p. 47.
- Henri ROLAND, lexique juridique – expressions latines, Litec, 4^e éd. 2006.
- J. COSSON, La fraude par opérations fictives, Gaz, Pal, 21 FEVRIER 1997
- Jacques GROSCLAUDE – Philippe MARCHESSOU, Cours de procédures fiscales, 4^e éd., Dalloz, 2007.
- Lexique des termes juridiques, 18^e éd. Dalloz, Paris, 2011.
- Maurice COZIAN, Florence DEBOISSY, Précis de fiscalité des entreprises, 38^{ème} édition, Lexis Nexis, paris, 2015.
- Maurice COZIAN, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, quatrième Edition, Litec, 1990.
- M. COURTOIS, des pouvoirs des services d'impôts directs vis-à-vis des actes et des situations de droit privé ; Gaz. Pal ; 1960 ; doctrine.
- M. UNTERMAIER, Déqualification et requalification en droit fiscal, réflexions à propos de la répression des abus de droit, annales de l'université jean moulin de Lyon 2.
- Patrick SERLOOTEN, Précis de droit fiscal des affaires, 11^e éd. Dalloz, Paris, 2012-2013.
- Pascal ANCEL – Claude DIDRY, L'abus de droit : une notion sans histoire, P 53. Philippe MALAURIE, Droit civil illustré, Defrénois, Extenso Edition, juil. 2001, p. 29.
- RAOUF Yaiche, Fiscal 2010 : Les textes de base de la fiscalité en Tunisie, 17^{ème} édition, Tunis, 2010.
- R. Chotin, Le fisc, la petite entreprise et l'expert-comptable », cité par P. SERLOOTEN, Droit fiscal des affaires, Dalloz, 11^e Ed. 2012-2013.
- René Dussault, De l'abus des droits », Les Cahiers de droit, vol. 4, n° 3, 1961.

- Saleilles, Essai d'une théorie générale de l'obligation d'après le premier projet de Code civil allemand, 2^e Ed, Paris, 1901.

MEMOIRES ET THESES :

- Bakhta BALYOULA, l'impact de l'idée du l'abus de droit sur le mariage et son annulation, Thèse Magister, Université d'Alger, Faculté de droit, 2004.
- Catherine REY, La théorie de l'abus de droit comme instrument de lutte contre les paradis fiscaux, Mémoire D.E.A. de droit des affaires, Faculté droit, Université de Strasbourg III, 1999-2000.
- C.R MASSON, La notion d'évasion fiscale en droit interne français, Thèse. LGDJ, Paris, 1990.
- Ferial KAMMOUN, La preuve en droit fiscal, Mémoire DEA en droit des affaires, Université de Tunis, 2002.
- Nesrine AOUDIA-REBAHI, La nature juridique de l'abus de droit entre la jurisprudence et le droit civil algérien, mémoire de fin d'étude master en droit, université A. MIRA Bejaia, année 2015-2016, p.22.
- Soraya BENALI-IFRI, Fraude fiscale : quels impacts sur l'économie nationale ? Cas de l'Algérie, Mémoire de magister en sciences de gestion, Université de A. MIRA de Bejaia, Année 2011.
- Souid Mohamed, l'abus de droit en matière fiscale, mémoire de fin d'études en troisième cycle spécialisé en matière fiscal ,19^{ème} promotion,2000,2002.
- Vincent BESANCON, Optimisation fiscale et abus de droit : l'exemple des entreprises dans la jurisprudence depuis 1994, Mémoire D.E.A. de droit des affaires, Université Robert Schuman, Strasbourg III, Année universitaire 1999-2000.
- Virginie VINDARD, La qualification en droit fiscal, thèse droit, Université Rennes 1, 03 juin 2014.

REVUES :

- Dictionnaire Fiscal 2009, 24^e éd. Collection les dictionnaires RF, Groupe revue Fiduciaire.
- Chehata Chafik. La théorie de l'abus des droits chez les juristes musulmans. In : Revue internationale de droit comparé. Vol. 4 N°2, Avril-juin 1952.
- G., Chappuis. L'abus de droit, comparaison franco-suisse, Publications de l'Université de Saint-Etienne, pp.51-68, 2001.
- Mingam Christine, Duval Astrid. L'abus de droit, état du droit positif, in Revue juridique de l'Ouest, 1998.
- N. Frommel Stefan. L'abus de droit en droit fiscal britannique, in Revue internationale de droit comparé. Vol. 43 N°3, Juillet-septembre 1991.
- Rapport de DEA Droit privé, Séminaire transversal, mars 1998 sous la direction de M. AFFIF Daher, Maître de conférences, Faculté de droit de Rennes.

CODES :

- Code de procédure fiscale commenté, 14^e éd. Dalloz, Paris, 2007.
- Code civil, 111^e éd., Dalloz, Paris, 2012.
- Code de procédures fiscales (créé par l'article 40 de la loi n° 01-21 du 22 décembre 2001 portant loi de finances pour 2002), éd. Belkeise, Alger, 2009.
- Code civil algérien, texte intégral du code mis à jour au 13 mai 2007, nouvelle édition revue et corrigée 2009-2010 Berti éditions.
- Code de l'enregistrement et du timbre.
- Code du travail.

LOIS et DECRETS

- Loi du 27 décembre 1890 ,règlementant la résiliation unilatérale, du contrat de travail.
- La loi aicardi du 8 juillet 1987 a tout mis en œuvre pour réactiver le comité consultatif pour la répression des abus de droit.

SITE WEB :

- Thomas CARBONNIER, L'abus de droit en matière fiscale : des contours plus précis ? 02 mai 2012, in <http://www.village-justice.com/articles/droit-matiere-fiscale-contours-precis,12124.html>.

BIOGRAPHIE DES AUTEURS UTILISER

Maurice Cozian

Maurice Cozian, né le 27 février 1936 à Plouvien (Finistère) et décédé le 27 mai 2008, est un juriste et fiscaliste français.

Il était un professeur émérite de droit fiscal, auteur d'ouvrages de référence connus dans les milieux universitaires et intellectuels. Il a notamment enseigné à l'Université de Bourgogne, où il fonda en 1976 le DESS de droit fiscal (le troisième de France à l'époque), qu'il dirigea jusqu'en 1986. Il est ancien membre du conseil des impôts, nommé par Édouard Balladur lorsque celui-ci était ministre de l'Économie en 1986. Il est mort d'un accident de la route le 27 mai 2008¹.

Il est communément reconnu comme l'un des plus grands fiscalistes français. Il a beaucoup œuvré pour que soit donné à l'enseignement de la fiscalité une place et une reconnaissance plus importantes.

Il est l'auteur de nombreux ouvrages en droit des sociétés et en droit fiscal, ceux-ci étant le plus souvent considérés comme des modèles de clarté dans les milieux universitaires et étudiants. Dans chaque matière où il existe un ouvrage écrit sous sa plume, *Le Cozian* est souvent un volume indispensable.

Maurice Cozian est également connu pour son style parfois facétieux, prenant dans ses ouvrages (dans sa fameuse rubrique « Le Coin des Amateurs ») des exemples jurisprudentiels parfois loufoques, voire inventant de toutes pièces certaines règles de droit. À titre d'exemple, son *Précis de fiscalité des entreprises* comprend tout un encadré relatif aux avantages fiscaux accordés aux femmes rousses².

Son sujet de conférence favori est l'abus de droit. Pour lui, l'optimisation fiscale nécessite des audaces calculées, avec le souci constant des limites à ne pas franchir. « *Audaces fortuna juvat !* » (« la fortune favorise les audacieux »).

Notes et références

- [↑] Annonce nécrologique : « Maurice Cozian une référence en droit fiscal » [[archive](#)], in *Le Bien Public*, 29/05/2008
- [↑] *Précis de fiscalité des entreprises* : Edition 2006-2007 de Maurice Cozian (Auteur), Fidal (Auteur)

Marcel Planiol

Marcel Ferdinand Planiol (né à Nantes le 23 septembre 1853- décédé à Paris le 31 août 1931) est un jurisconsulte et professeur de droit français et d'histoire du droit à l'université de Rennes. Avec Raymond Saleilles (1855-1912) et François Gény, il est l'un des trois rénovateurs du droit civil français à la Belle Époque. Il est l'auteur du *Traité élémentaire de droit civil*.

Biographie

Planiol suit des études classiques au lycée de Nantes (futur lycée Clemenceau), à l'issue desquelles il obtient le prix d'honneur de philosophie au Concours Général du département en 1872. En 1877, il est licencié en droit, avec une Première mention de Droit français au concours. En 1879, il s'inscrit comme avocat au Barreau de Paris. La même année, Planiol devient docteur en droit, en soutenant, le 10 juillet 1879, sous la présidence d'Accarias, sa thèse de doctorat intitulée *Des bénéfices accordés aux héritiers en droit romain et du bénéfice d'inventaire en droit français*.

En 1880, Planiol est reçu troisième des dix lauréats du concours unique d'agrégation en droit (avant la scission entre droit public et droit privé) parmi quarante-huit candidats. Son premier poste de professeur l'emmène à Grenoble, où il enseigne durant deux ans le droit civil, ainsi que le droit romain (un cours de Pandectes) et de droit fiscal (Enregistrement). En 1882, Planiol revient dans sa Bretagne natale où il est nommé professeur de droit civil à l'Université de Rennes. De nouveau, il enseigne le droit civil jusqu'en 1887, ainsi qu'un cours d'histoire du droit à l'adresse des doctorants. À cette époque, Planiol collabore à la Revue critique de législation et de jurisprudence. En 1896, il est titularisé comme professeur de droit civil. Il s'est d'abord dirigé vers les travaux d'histoire du droit comme, par exemple, l'Assise au comte Geoffroi, Étude sur les successions féodales en Bretagne en 1888, les Appropriations par bannies dans l'ancienne province de Bretagne en 1890.

En 1887, sa réputation grandissante de pédagogue lui vaut d'être appelé à Paris, en Sorbonne, où il assure d'abord divers enseignements mineurs, tels un cours de *Pandectes*, un autre de *Législation industrielle* (ancêtre du *Droit du travail*) et un de *Droit pénal spécial*. À partir de 1889, Planiol contribue à l'*Encyclopédie Berthelot*, l'une des deux grandes encyclopédies du XIX^e siècle avec l'encyclopédie Larousse. La lecture des différentes entrées qu'il rédige à cette occasion permet de comprendre les fondements du système de droit civil qu'il prônera dans son *Traité élémentaire* dix ans plus tard, à savoir un droit tout entier basé sur la faute comme source de toute norme juridique, ce qui revient à reprendre le système ultra-subjectif décrit par Jhering dans son *Esprit du droit romain* et à faire l'apologie de la philosophie individualiste et libérale. Ses idées sont alors réactionnaires dans la mesure où elles venaient contredire l'attention nouvelle portée aux questions sociales à la suite de la diffusion, notamment, des idéaux socialistes. Professeur adjoint depuis 1893, Planiol succède à Charles Beudant, qui avait été son professeur lorsqu'il étudiait à Paris, dans l'une des six chaires de droit civil de la Faculté de Paris en 1895 ; pour le civiliste qu'il n'a jamais cessé d'être, c'est la consécration. La même année, il reçoit le Prix Odilon Barrot de l'Académie des sciences morales et politiques au concours ouvert relatif au *Droit public et privé de la Bretagne*.

Louis Josserand

Étienne Louis Josserand, né en 1868 et décédé en 1941, est un juriste français, coauteur du projet de code des obligations et des contrats libanais. Il fut le doyen de la faculté de droit de Lyon.

Carrière

Il fut doyen honoraire de la faculté de droit de Lyon de 1913 à 1935, conseiller à la Cour de cassation française en 1938¹. Il fut aussi le président de la Société de législation comparée en 1938².

Doctrine

Il a vivement critiqué la notion de quasi-contrat, parlé le premier de « forçage du contrat »³.

Josserand a proposé une conception plus extensive⁴ de l'abus de droit, c'est-à-dire qu'il y aurait abus de droit chaque fois qu'un droit n'est pas utilisé dans le but qui lui est socialement assigné. À cette fin, Josserand distingue plusieurs catégories de droits. Ainsi il y a abus de droit que si ce droit a été exercé dans l'intention exclusive de nuire.

Josserand est surtout à l'initiative de la théorie du risque avec Raymond Saleilles, un des fondements de la responsabilité délictuelle. Ils eurent l'idée d'ériger en principe général la responsabilité du fait des choses de l'article 1384 ancien, alinéa 1^{er} (aujourd'hui article 1242) du Code civil français.

Il a par ailleurs critiqué l'évolution du droit privé français après la première guerre mondiale qui selon lui en s'écartant du droit commun créait un "droit de classe" devant conduire à "la guerre civile"⁵. Josserand établit un lien entre cette reconstitution d'un droit de classe qui serait une traduction juridique de la "lutte des classes"⁶, et "l'élaboration du droit syndical en 1884"⁷.

Œuvres

- Louis Josserand (préf. David Deroussin), *De l'esprit des droits et de leur relativité : Théorie dite de l'abus des droits*, Paris, Dalloz, coll. « Bibliothèque Dalloz », 2006, 490 p. (ISBN 978-2-247-06812-8)
- Louis Josserand (préf. David Deroussin), *Les mobiles dans les actes juridiques du droit privé*, Paris, Dalloz, coll. « Bibliothèque Dalloz », 2006, 450 p. (ISBN 978-2-247-07109-8, lire en ligne [archive])
- Les archives issues de l'activité professionnelle de Louis Josserand sont conservées aux Archives du département du Rhône et de la métropole de Lyon [archive] sous la cote 224 J.

Notes et références

- ↑ Professeur D. Deroussin, Josserand, *le Code civil et le Code libanais des obligations et des contrats*
- ↑ Les Présidents et les Secrétaires généraux [archive] de la Société de législation comparée, *http://www.legiscompare.com/* [archive]
- ↑ Louis Josserand, Note sous Lyon, 7 déc. 1928, DP 1929, 2, 17.
- ↑ Droit des obligations de Rémy Cabrillac 7^e édition, Dalloz p 191
- ↑ L. Josserand, sur la reconstitution d'un droit de classe, DH 1937, chron. p.1
- ↑ précité, p.4
- ↑ L. Josserand, La renaissance des droits "civils", DH 1937, chron. p.70

Lucius Iavolenus Priscus

(Caius Octavius Tadius Tossianus) **Lucius Iavolenus Priscus** est un sénateur et éminent juriste romain, qui s'illustre par une longue et brillante carrière politique et militaire sous les empereurs Domitien, Nerva et Trajan. Il est consul suffect en 86, puis gouverneur des importantes provinces de Germanie supérieure, de Syrie et d'Afrique, ainsi que conseiller de l'empereur Trajan.

Cursus honorum

Il est peut-être originaire de Iguvium en Ombrie¹ ou plus probablement de Nedinum en Dalmatie, où l'on a retrouvé une inscription retraçant son cursus².

Il est légal de la legio IV Flavia Felix en Dalmatie, puis en l'an 83 de la legio III Augusta in Numidie. De 84 à 86, puis est iridicus provinciae Britanniae^{3,4}.

Sous Domitien, il est consul suffect en 86 puis gouverneur (légal d'Auguste propréteur) en Germanie supérieure entre 89/90 et 91/92^{3,4,4}.

Il est gouverneur (légal d'Auguste propréteur) de l'importante province de Syrie sous Trajan, entre 98/99 et 99/100⁵. Il y remplace Aulus Larcius Priscus. Vers 100, Caius Antius Aulus Iulius Quadratus lui succède.

Il est proconsul d'Afrique vers 101^{4,3,4}. Il est un des conseillers de l'empereur Trajan⁶. Il est membre du collège des pontifes vers 102⁴.

Lors d'une de ces lectures publiques très prisées par Pline le Jeune^{1,4}, ce dernier souligne que « Priscus n'a plus tout sa tête⁷ » dans une lettre datée des environs de 106-107⁸. Une autre lettre de Pline, datée de 97/98, voire 100, s'adresse à un Priscus qui est à la tête d'une importante armée : il s'agit peut-être Iavolenus Priscus, alors gouverneur de Syrie et à la tête de l'armée d'Orient⁹ ou alors encore en fonction en Germanie à la tête de l'armée du Rhin, mais il peut s'agir de son prédécesseur Aulus Larcius Priscus en Syrie et ou de Lucius Neratius Priscus en Germanie inférieure.

Il meurt très âgé vers l'an 120¹.

Juriste

Il est le successeur de Cnaeus Arulenus Caelius Sabinus à la tête de la Scholae Sabinianae^{4,10,2}, ou école « cassienne¹ », une école de jurisprudence. On connaît de lui via le Digeste :

- *XIV libros Epistularum*, collection de questions et réponses.
- *Ex Cassio*, quinze livres de commentaires du droit civil de Caius Cassius Longinus, consul éponyme en 30.
- *Ex Plautio*, cinq livres de commentaires de la collection des questions de Plautius.
- *X libros Commentariorum ad « Posteriora »* de Labéon.

Chaque définition de droit civil semble dangereuse pour lui.

Son successeur à la Scholae Sabinianae est Publius Salvius Iulianus, qui a été son élève^{4,11,2}.

Ulpien

Domitius Ulpianus (~170¹ - 223²) est un homme politique et juriste romain du début du III^e siècle

Biographie

Originaire de Tyr, Ulpien devait probablement être issu d'une bonne famille de citoyens romains. Il fut d'abord assesseur du préfet du prétoire Papinien, un autre juriste célèbre, sous Septime Sévère et Caracalla. Après l'assassinat de Caracalla en 217, le nouvel empereur Élagabal le chasse de Rome. Mais son successeur Alexandre Sévère le fait préfet de l'annone, puis préfet du prétoire en 222 : il est le principal conseiller de l'empereur. Impopulaire auprès de la garde prétorienne pour avoir diminué ses privilèges accordés par Élagabal, il fut tué sous les yeux d'Alexandre Sévère au cours d'un soulèvement de celle-ci fin 223³.

Son œuvre de juriste comporte :

- *Ad edictum* de longs commentaires de l'Édit du préteur,
- *Ad Sabinum* sur Massurius Sabinus (traitant du droit civil),
- Des traités sur les fonctions des différents magistrats,
- Les *Institutes*, ouvrages destinés à l'enseignement du droit,
- La première table de mortalité connue⁴, qu'on appelle en son honneur table d'Ulpien ;

ainsi qu'une série de traités sur des questions particulières.

Il est l'auteur le plus repris dans le Digeste de Justinien.

Certaines de ses formules sont renommées, et furent beaucoup utilisées dans les siècles suivants :

- *Jus est ars boni et aequi* : Le droit est l'art du bon et de l'équitable.(phrase reprise à un autre jurisconsulte moins célèbre : Celse)
- *Quod principi placuit legis habet vigorem* : Ce qui plaît au prince a force de loi.
- *Princeps legibus solutus est* : Le prince est délié des lois.
- *Imbecillitas sexus* : sexe faible. C'est cette formule qui va justifier l'incapacité juridique de la femme mariée
- *Dura lex, sed lex* : La loi est dure, mais c'est la loi. Il aurait été le premier à employer cette fameuse phrase.

Il fait trois distinctions majeures du droit, reprenant ainsi la distinction d'Aristote :

- le droit naturel, qui réside dans tout ce que la nature a apporté aux êtres vivants (sans distinction) ; comme le mariage, la procréation, l'éducation des enfants.

- le droit des gens, ou droit des peuples (*ius gentium*) est utilisé par les peuples (ce droit n'appartient qu'aux êtres humains).
- le droit civil (droit des citoyens romains).