

LE CHOIX DE LA VOIE LA MOINS IMPOSEE**(Etude comparée des droits fiscaux turc et belge)⁽¹⁾**

Dr. Nurettin BİLİCİ

A. L'introduction

1. On peut situer la notion du choix de la voie la moins imposée entre les notions des fraude fiscale et évasion fiscale.

La fraude fiscale implique la violation de la loi fiscale et est réprimée. L'évasion fiscale impliquant l'utilisation habillée des avantages que contient la loi fiscale reste légale. Par contre, par le choix de la voie la moins imposée, le contribuable ne viole pas la loi fiscale. "Il n'accomplit que des actes réels, dont il accepte toutes les conséquences, et se met réellement en dehors des conditions d'applications de l'impôt."⁽²⁾

B. Droit fiscal belge

2. En droit fiscal belge, le contribuable **peut**, pour atteindre un résultat économique, **choisir le procédé que lui convient même si celui-ci n'est pas le plus normal**. Ainsi, une société mère peut, pour répondre au besoin de capital de sa filiale, préférer consentir un prêt important au lieu de faire un apport, afin de la déduction des charges financières du prêt dans le chef de sa filiale. Ce procédé a été jugé légal par la Cour de cassation belge par l'attendu suivant:

"Il n'y a ni simulation⁽³⁾ prohibée à l'égard du fisc, ni, partant, fraude fiscale, lorsque, en vue de bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, les parties, usant de la liberté des conventions, sans toutefois violer aucune obligation légale, établissent des actes dont ils acceptent toutes les conséquences, même si la forme qu'elles leur donnent n'est pas la plus normale"⁽⁴⁾.

3. Ce principe est appelé "**le choix de la voie la moins imposée**" et repris depuis lors par les autres arrêts de la Cour de cassation dont un est très récent et concerne l'absorption d'une société qui réalisait des bénéfices par une autre société (dans le même groupe) qui était en perte⁽⁵⁾. Cette opération était destinée à la déduction des pertes de la

(1) Ce travail est exposé en tant qu'une thèse annexe à la thèse de doctorat soutenue à l'Université Libre de Bruxelles (mai 1990).

(2) KIRKPATRICK J., *L'entreprise et le choix de la voie la moins imposée en droit fiscal belge*, Editions du Jeune Barreau, Bruxelles, 1988, p. 13.

(3) "il y a simulation, lorsque les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention, demeurée secrète" (DE PAGE, *Droit civil*, t II, no: 618).

(4) Cass. 6 juin 1961, en cause Brepols, *Pas.* 1961, I, p. 1082 et les notes.

(5) Cass. 22 mars 1990.

deuxième société des bénéfiques de la première société⁽⁶⁾. La Cour s'est prononcée en faveur du contribuable pour les raisons qu'il n'y avait pas de simulation, que les parties ne faisaient qu'user de la liberté des conventions et ne violaient aucune obligation légale et que les conventions avaient la force obligatoire et étaient opposables aux tiers⁽⁷⁾.

4. Par ailleurs, la jurisprudence belge ne recherche pas dans ses arrêts une correspondance entre la réalité économique et la construction juridique. L'acte accompli par le contribuable correspond à la réalité du moment qu'il n'est pas simulé⁽⁸⁾.

Selon la Cour de cassation belge, "**il n'existe aucune autre réalité économique à observer**, en matière fiscale que celle" réalité juridique. La Cour écarte ainsi l'argument du fisc selon lequel la Cour d'appel aurait méconnu le principe général de droit de perception des impôts directs sur base de la réalité économique du fait que cette notion n'existe pas en tant que principe général de droit.

5. C'est justement sur ce dernier point qu'apparaît une différence entre le droit fiscal turc et belge. Cette différence provienne de l'existence d'une disposition générale dans la loi turque de procédure fiscale.

C. Droit fiscal turc

6. La lettre B de l'article 3 de la loi de procédure fiscale du 10 juillet 1961⁽⁹⁾ dispose sous le titre de "preuve" que

"pour établir la dette d'impôt, **on tient compte du véritable caractère du fait générateur d'impôt et des opérations relatives à ce fait.**

Le vrai caractère du fait générateur de l'impôt et des opérations relatives à ce fait peut être prouvé par tous les moyens de preuve...

La charge de la preuve incombe au contribuable lorsqu'il invoque une opération qui n'est pas conforme aux principes économiques, commerciaux et techniques ou qui n'est pas normale et habituelle compte tenu des circonstances du fait."

L'origine de cette disposition se trouve dans l'article 1 de la loi fiscale allemande (Steuereanpssungsgezet) du 13 octobre 1934⁽¹⁰⁾.

(6) En cas d'absorption d'une société en perte par une autre société en bénéfice, la jurisprudence belge ne permet pas la déduction des pertes des bénéfiques de la société absorbante (Cass. 7 déc. 1979, *pas.*, 1980, I, p. 446).

(7) Il est intéressant de noter qu'en droit fiscal turc, la solution de ce problème se trouve dans la loi. Le paragraphe 14 de l'article 7 de la loi sur l'impôt sur les personnes morales permet explicitement, en cas d'absorption, la déduction des pertes de la société absorbée dans le chef de la société absorbante au cours de cinq périodes imposables à partir de la date de l'absorption.

(8) Cass. 29 janvier 1988.

(9) Cette disposition a subit une modification par la loi du 31 décembre 1980 (no: 2365).

(10) Le texte original de cet article était le suivant: "... on tient compte du but et du sens économique des lois fiscales. Cette règle est aussi prise en compte dans l'interprétation des faits imposables".

Cet article 1 est abrogé depuis le 1er janvier 1977 et est remplacé par l'article 6 de la même loi: Aux termes de l'article 6:

"1) la dette d'impôt ne peut être évitée ou diminuée par un abus ('Missbrauch') des formes et des possibilités de construction du droit privé.

2) En cas d'abus, les impôts doivent être perçus comme ils devraient l'être en présence d'une construction juridique appropriée compte tenu des faits, circonstances et relations économiques."

7. Cette disposition ne régleme nte pas uniquement le problème de "preuve" comme le titre fait croire mais aussi le problème d'interprétation des faits imposables. C'est ce deuxième problème qui nous intéresse dans cet article.

L'article 3 apporte une mesure du caractère général. Cette mesure considère inopérante toute combinaison juridique simulée ou non par laquelle les contribuables s'efforcent de tourner la loi pour échapper à un impôt ou réduire une imposition. Dans une telle situation, l'Administration fiscale peut, en vertu de cet article, percevoir l'impôt sur le procédé juridique normal et habituel lorsque le contribuable fait état d'un acte qui est contraire à la réalité économique, ou qui est "inhabituel ou anormal"⁽¹¹⁾.

8. Le Conseil d'Etat turc a fait une application de ce principe dans une affaire qui ressemble à l'affaire belge dite "Brépols"⁽¹²⁾, ⁽¹³⁾: une fondation (A) qui était exempté d'impôt⁽¹⁴⁾, détenait les 83% des parts d'une société (B). La société B avait émis les obligations d'une valeur importante et la fondation mère (A) les avait achetés en tout. Le but de cette opération était bien entendu la déduction des intérêts propre aux obligations dans le chef de B. Le Conseil d'Etat a approuvé la décision de l'Administration fiscale qui avait refusé cette procédure en jugeant qu'**en réalité' la B avait besoin d'un capital important et ce besoin pourrait être satisfait par une opération d'augmentation de son capital. Selon le Conseil d'Etat, l'acte d'émission des obligations et leur achat par la fondation mère n'étaient pas normaux et habituels et étaient uniquement destinés à éluder l'impôt.**

Tels procédés juridiques ne sont donc pas admis sur le plan fiscal même lorsqu'il ne sont pas entachés de la simulation malgré que cet acte est reconnu sur le plan de droit civil⁽¹⁵⁾.

D. Conclusion

9. En conclusion, lorsque le législateur laisse ouvertes certaines brèches, qu'elles soient volontaires ou non, dans la législation fiscale, le contribuable belge est autorisé à s'en servir pour payer moins d'impôts. Ni le fisc ni le juge ne peuvent l'en empêcher. Seul le Législateur lui-même peut combler pareilles lacunes⁽¹⁶⁾. Par contre, le contribuable turc risque d'être privé de cette possibilité du fait de l'existence d'une arme solide que détient l'Administration fiscale et qui est l'article 3, B) de la loi de procédure fiscale.

(11) ERGINAY, A., *Vergi Hukuku* (droit fiscal), 12^{ème} édition, Ankara, 1986, p. 57.

(12) C.E. 12 janvier 1976, E. 1975/1851, K. 1976/39, cité par SAYGILIOGLU N. dans *Vergi Hukukunda Yorum* (l'interprétation en droit fiscal), 1987, Ankara, pp. 171, 172.

(13) Voir pour l'affaire Brépols, *supra* no: 2.

(14) L'article 7, 15. de la L.I.P.M. exempte de l'impôt "les fondations exemptées d'impôt après leur constitution par une décision du Conseil des ministres."

(15) SANVER S., *Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku* (droit commercial et droit fiscal), *İktisat Mecmuası* (revue d'économie), V. XXIII, no: 1, avril 1976, p. 24, no: 1.3

(16) Comme il a été fait en ce qui concerne la déduction des pertes antérieures d'une société des bénéfices retirés d'avantages anormaux (l'intervention des articles 53 et 115 du C.I.R.), le double amortissement (la Modification du régime des plus-values réalisées par la loi du 22 décembre 1989) etc.