

Deniz Ceyhan

L'imposition des bénéfices des entreprises en Turquie : entre modernisme et préoccupations internationales

Ceyhan Deniz. *L'imposition des bénéfices des entreprises en Turquie : entre modernisme et préoccupations internationales*, sous la direction de monsieur Jean-Luc Albert. - Lyon : Université Jean Moulin (Lyon 3). Thèse soutenue le 28 novembre 2012.

Disponible sur : www.theses.fr/2012LYO30077



Document diffusé sous le contrat Creative Commons « Paternité – pas d'utilisation commerciale - pas de modification » : vous êtes libre de le reproduire, de le distribuer et de le communiquer au public à condition d'en mentionner le nom de l'auteur et de ne pas le modifier, le transformer, l'adapter ni l'utiliser à des fins commerciales.

Thèse pour l'obtention du grade de docteur en droit
Discipline : Finances publiques et fiscalité

Deniz CEYHAN

**L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES EN TURQUIE :
ENTRE MODERNISME ET PRÉOCCUPATIONS INTERNATIONALES**

présentée et soutenue le 28 novembre 2012 à
l'Université Jean Moulin Lyon 3

JURY

Directeur de recherche :

Monsieur Jean-Luc ALBERT, *Professeur à l'Université d'Auvergne Clermont 1,
doyen honoraire.*

Membres du jury :

Monsieur Pierre BELTRAME, *Professeur émérite à l'Université Aix-Marseille.*
Monsieur Thierry LAMBERT, *Professeur à l'Université Aix-Marseille.*
Monsieur Jean-Luc PIERRE, *Professeur à l'Université Jean Moulin Lyon 3.*

*Les opinions émises dans cette recherche sont propres à leur auteur.
Elles n'engagent pas l'Université Jean Moulin Lyon 3
qui n'entend donner aucune approbation ni improbation.*

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier chaleureusement Monsieur le Doyen honoraire, le Professeur Jean-Luc ALBERT, mon directeur de thèse, pour avoir accepté de m'accompagner tout au long de ce travail de recherche. Cette thèse doit beaucoup à sa disponibilité, à ses conseils précieux, à sa réactivité et à sa rapidité dans les corrections.

Monsieur le Professeur Jean-Luc ALBERT m'a aidé dans l'accomplissement de cette recherche depuis la formulation du projet jusqu'à la mise en page finale.

Je remercie les professeurs qui ont accepté de faire partie du jury de soutenance.

Je tiens également à exprimer ma reconnaissance envers Monsieur Jean-Jacques CANDY pour ses corrections et ses conseils lors de la relecture.

Je remercie également la famille CEYHAN et la famille BAKIM, mes amis et mes collègues, Madame Ayla SAHBAZ et Monsieur Bilal DINC, pour leur soutien et leurs encouragements.

Que tous soient remerciés.

*À mes parents, mon frère et mes sœurs,
À mes neveux et nièces,
À mes collègues et partenaires de travail,
À mes amis.*

*« Il ne devrait pas être nécessaire de
se fatiguer pour faire comprendre
à un citoyen que sa plus grande
tâche est la contribution
au Trésor public ».*

M. K. ATATÜRK

TABLES DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS

– Certaines traductions de termes ou bien de phrases turcs sont le fait de l’auteur et n’ont pas suivi les traductions rencontrées au cours de la recherche, qui ne correspondaient pas forcément au droit fiscal. Les termes turcs avec leur traduction française sont souvent reportés en note de bas de page.

En langue turque, le nom des codes et des lois s’écrit avec une majuscule. Dans la traduction française, cette majuscule a été conservée (ex : Code de l’Impôt sur les Sociétés pour traduire « Kurumlar Vergisi Kanunu ») –

AB	<i>Avrupa Birliği</i> , Union Européenne
ACCIS	Assiette Commune Consolidée pour l’Impôt sur les Sociétés
Al.	Alinéa
AKP	<i>Adalet ve Kalkınma Partisi</i> , Parti de la Justice et du Développement
Art.	Article
BA	Bénéfice Agricole
BIC	Bénéfices industriels et commerciaux
BK	<i>Borçlar Kanunu</i> , Code de l’Endettement turc
BM	<i>Birleşmiş Milletler</i> , Nations Unies
BMVD	<i>Büyük Mükellefler Vergisi Dairesi</i> , Administration Fiscale des Grandes Entreprises.
BNC	Bénéfices non commerciaux
CEE	Communauté Economique Européenne
cf.	<i>Confer</i> / se reporter à ¹
coll.	Collection
DGE	Direction des Grandes Entreprises
éd.	Edition
EMN	Entreprises multinationales
FMI	Fonds Monétaire International
GIB	<i>Gelir Idaresi Başkanlığı</i> , Présidence de l’Administration des Revenus (des Recettes)
GVK	<i>Gelir Vergisi Kanunu</i> , Code de l’Impôt sur le Revenu turc
<i>ibidem</i>	Au même endroit
<i>i.e.</i>	<i>id est</i> / c’est-à-dire
IDE	Investissement Direct à l’Etranger
IFA	Imposition Forfaitaire Annuelle
IFRS	Normes internationales d’informations financières
<i>in</i>	Dans
<i>infra</i>	Ci-dessous, plus bas
IR	Impôt sur le Revenu
IS	Impôt sur les Sociétés
JO	Journal officiel de la République de Turquie
JOCE	Journal officiel des Communautés européennes
JORF	Journal officiel de la République française
KDV	<i>Katma Değer Vergisi</i> , Taxe sur la valeur ajoutée (TVA)
KDVK	<i>Katma Değer Vergisi Kanunu</i> , Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée
KKEG	<i>Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler</i> , charges non acceptées fiscalement par la loi
km	Kilomètre(s)
KVK	<i>Kurumlar Vergisi Kanunu</i> , Code de l’Impôt sur les Sociétés turc
MTV	<i>Motorlu Taşıtlar Vergisi</i> , Taxe sur les véhicules à moteur

¹ Selon l’usage, en matière d’édition, cette abréviation ne s’écrit pas en italique, contrairement aux autres abréviations d’origine latine.

MÜSIAD	<i>Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği</i> , Association des hommes d'affaires et industriels indépendants
NATO	OTAN : Organisation du Traité de l'Atlantique Nord
OCEMN	Organisation de Coopération Économique de la Mer Noire
OECD	<i>Ekonomik kalkınma ve işbirliği teşkilatı</i> , Organisation de coopération et de développement économique (OCDE)
OIT	Organisation Internationale du Travail
<i>op. cit.</i>	<i>opere citato</i> / auparavant cité
OTAN	Organisation du Traité de l'Atlantique Nord
ÖTV	<i>Özel Tüketim Vergisi</i> , Taxe sur les consommations privées
p.	Page
PIB	Produit Intérieur Brut
TCK	<i>Türk Ceza Kanunu</i> , Code Pénal Turc
TL	<i>Türk Lirası</i> , Livre Turque
TOBB	<i>Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği</i> , Union des Chambres (de Commerce et des Métiers) et des Bourses de Turquie
TTK	<i>Türk Ticaret Kanunu</i> , Code de Commerce turc
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée
s.	Suivant(e)(s)
<i>sic</i>	Ainsi ²
SMIC	Salaire Minimum Interprofessionnel de Croissance
<i>supra</i>	Ci-dessus, plus haut
UE	Union européenne
univ.	Université
USD	<i>United States Dollar</i> , Dollar des Etats-Unis
VUK	<i>Vergi Usul Kanunu</i> , Code de Procédure Fiscale turque
YTL	<i>Yeni Türk Lirası</i> , Nouvelle Livre Turque

² En français et dans d'autres langues, *sic* est utilisé pour montrer que l'on cite, telle quelle, une phrase dont les termes ou le sens peuvent paraître étranges ou surprendre le lecteur.

SOMMAIRE

INTRODUCTION GÉNÉRALE	- 15 -
<i>SECTION 1. LA FISCALITÉ D'UN PAYS DYNAMIQUE.....</i>	<i>- 18 -</i>
<i>SECTION 2. L'INTÉRÊT D'UNE RECHERCHE SUR L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES EN TURQUIE.....</i>	<i>- 36 -</i>
PREMIÈRE PARTIE - UN SYSTÈME FISCAL INTÉGRÉ OFFRANT UNE SÉCURITÉ JURIDIQUE.....	- 59 -
CHAPITRE 1. UN RÉGIME D'IMPOSITION REFONDÉ.....	- 65 -
<i>SECTION 1. UN SYSTÈME DÉVELOPPÉ D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES PROCHE DU MODÈLE FRANÇAIS.....</i>	<i>- 65 -</i>
<i>SECTION 2. UNE SÉCURITÉ JURIDIQUE GARANTIE PAR LE JUGE FISCAL ...</i>	<i>- 93 -</i>
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	- 122 -
CHAPITRE 2. UN SYSTÈME SOUS INFLUENCE CONSENTIE	- 125 -
<i>SECTION 1. UN SYSTÈME SOUS INFLUENCE EXTERNE.....</i>	<i>- 126 -</i>
<i>SECTION 2. UNE ÉVOLUTION DES PRÉOCCUPATIONS INTERNES.....</i>	<i>- 149 -</i>
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	- 171 -
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE.....	- 173 -
SECONDE PARTIE - UN SYSTÈME D'IMPOSITION EN MUTATION	- 177 -
CHAPITRE 1. UN SYSTÈME PRÉOCCUPÉ PAR SA MODERNISATION ET LA MONDIALISATION	- 180 -
<i>SECTION 1. L'INÉVITABLE RÉFORME DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.....</i>	<i>- 182 -</i>
<i>SECTION 2. LA VOLONTÉ DU LÉGISLATEUR D'AGIR SUR LES IMPOSITIONS DES ENTREPRISES.....</i>	<i>- 201 -</i>
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	- 227 -
CHAPITRE 2. UNE PERSISTANCE DE FAIBLESSES DANS LE RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES	- 229 -
<i>SECTION 1. LA NÉCESSITÉ DE CHOIX POLITIQUES RIGOUREUX EN POLITIQUE INTÉRIEURE ET EXTÉRIEURE.....</i>	<i>- 229 -</i>
<i>SECTION 2. LES AMÉLIORATIONS À APPORTER DANS LE SYSTÈME D'IMPOSITION.....</i>	<i>- 244 -</i>
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	- 267 -
CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE	- 269 -
CONCLUSION GÉNÉRALE	- 272 -

INTRODUCTION GÉNÉRALE

« *Les pays qui ont des marges de manœuvre dans leurs finances publiques et leurs politiques monétaires doivent protéger en priorité leur croissance et leurs emplois. Néanmoins, les politiques budgétaire et monétaire ne suffisent pas à elles seules à obtenir une croissance réelle et stable. Pour faire face à toutes sortes de nouvelles évolutions de l'économie mondiale, nous devons coopérer pleinement avec les pays du G-20. Nous devons marcher ensemble* ». Ces phrases ont été prononcées par le Premier ministre turc, Recep Tayyip ERDOĞAN, lors du sommet du G 20, au Mexique, en juin 2012³.

Dans le cadre de ce sommet, la Turquie, membre du G 20, est fière de participer aux fonds de soutien du FMI⁴ à hauteur de 5 milliards de dollars. En effet, c'est la première fois qu'elle prête alors qu'elle avait pour habitude d'emprunter.

La phrase de R. T. ERDOĞAN⁵ est riche d'enseignements dans la mesure où elle contient plusieurs notions : le rôle primordial des politiques de finances publiques et des recettes fiscales internes à chaque pays ainsi que la nécessité de conduire parallèlement une politique ouverte sur l'international. La coopération à l'échelle mondiale est devenue une nécessité pour un chef de gouvernement, qui doit également savoir « *protéger en priorité* » la croissance du pays qu'il dirige, selon les termes de R.T. ERDOĞAN.

Rifat HISARCIKLIOĞLU considère que désormais « *la Turquie écrit un récit de réussite [et] n'est plus dans les tribunes mais sur le terrain. Plus en périphérie mais au centre*⁶ ». La Turquie est aujourd'hui un pays à l'économie stable. Sa reconstruction, commencée après la Première Guerre mondiale, aura duré jusque dans les années 1990. En effet, à la suite de cette guerre et de la guerre d'Indépendance⁷ qui suivit, la République de

³ Yahya BOSTAN, quotidien *SABAH*, *Ekonomi*, 20 juin 2012, (*Türkiye'den IMF'ye 5 milyar dolarlık kredi*), p. 12. La phrase de Recep Tayyip ERDOĞAN a été traduite par l'auteur des présents travaux « *Kamu maliyesi ve para politikasında hareket alanı bulunan ülkelerin, atacakları adımlarda büyüme ve istihdam önceliğini korumaları önemli. Sadece para ve maliye politikaları ile kalıcı ve gerçek bir büyüme elde edilmesi mümkün değil. Küresel ekonomide yaşanabilecek her türlü yeni gelişme karşısında G-20 çatısı altında tam bir işbirliği içerisinde olmalıyız. Yeni adımları birlikte atmalıyız.* ».

⁴ FMI : Fonds Monétaire International.

⁵ Recep Tayyip ERDOĞAN : Premier ministre depuis mars 2003 est actuellement toujours en poste. Son parti, l'AKP, remporte les élections parlementaires en novembre 2002 mais ERDOĞAN, interdit de politique alors, devra attendre mars 2003. En Turquie, le pouvoir exécutif est détenu par le Premier ministre, à l'instar du système anglais et allemand.

⁶ Rifat HISARCIKLIOĞLU, président de TOBB (*Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği*) Union des Chambres de Commerce et des Métiers et des Bourses de Turquie, article « *Changing Turkey* » in rapport *Turkey The Rising Star*, établit par MÜSIAD, Istanbul, octobre 2010, p. 219 et 222.

⁷ La Guerre d'indépendance turque (*Kurtuluş Savaşı*) est un conflit qui se déroula en Turquie du 19 mai 1919 au 11 octobre 1922, date de la signature de l'armistice, et qui opposa la résistance nationaliste turque menée par

Turquie est née dans un pays à la superficie réduite en raison de l'éclatement de l'Empire ottoman⁸, avec à sa tête Mustafa KEMAL, dit ATATÜRK⁹, *père des Turcs*.

La Turquie, pays eurasiatique – 97 % de son territoire se trouve en Asie (Anatolie) et 3 % en Europe (Trakya, soit la Thrace orientale) –, a une superficie de 783 562 km². Elle partage ses frontières à l'Est avec la Géorgie, l'Arménie, l'Azerbaïdjan, l'Iran, l'Irak et la Syrie. À l'Ouest, les pays limitrophes sont la Bulgarie et la Grèce.

Ses frontières maritimes sont, au Nord, la Mer Noire ; à l'Ouest, la Mer de Marmara et la Mer Égée et, au Sud, la Mer Méditerranée. Istanbul est divisé en deux – l'ouest de la ville en Europe et l'est en Asie – par le détroit du Bosphore, qui est un passage obligé reliant la Mer Noire à la Mer de Marmara¹⁰.

Mustafa KEMAL aux puissances alliées victorieuses de l'Empire ottoman, à la suite de la Première Guerre mondiale.

⁸ L'Empire ottoman, dont la capitale était Istanbul, était allié de l'Allemagne durant la Première Guerre Mondiale. La République de Turquie ne participera pas à la Seconde Guerre.

⁹ Atatürk signifie « Père des Turcs ».

¹⁰ Lors de la campagne électorale pour les élections législatives de juin 2011, le Premier ministre turc, Recep Tayyip ERDOGAN, a dévoilé un projet gigantesque pour Istanbul, un « projet fou » selon ses propres termes, celui de creuser un deuxième Bosphore, artificiel celui-là. Son but est de rejoindre la mer de Marmara à la mer Noire par une route moins dangereuse pour les pétroliers que le sinueux détroit aux courants tumultueux, afin d'éviter tout risque de marée noire au cœur de la plus grande ville de Turquie. Le projet impressionne par ses dimensions : 50 kilomètres de long, 25 mètres de profondeur et 150 mètres de large, pour un coût total estimé à plus de 15 milliards de dollars. Critiqué par de nombreux analystes, dénoncé par les associations environnementales et par l'opposition politique au Premier ministre, ce projet fait controverse.

Carte administrative de la Turquie



Source : [google/türkiye haritası](https://www.google.com/maps/@39.000000,35.000000,12z), juin 2012.

Administrativement, le pays est découpé en 81 provinces¹¹. La monnaie nationale est la Livre Turque (TL)¹².

Ankara, la capitale, est la deuxième ville de Turquie après Istanbul, ancienne capitale de l'Empire ottoman, poumon économique du pays avec plus de 12 millions d'habitants. État laïc depuis la proclamation de la république, le 29 octobre 1923¹³, la Turquie s'efforce, dans un pays majoritairement musulman, de distinguer les normes législatives des principes religieux¹⁴. La séparation des pouvoirs est strictement respectée : le Président et le Gouvernement détiennent le pouvoir exécutif (*Yürütme*) ; au Parlement revient le pouvoir

¹¹ La Turquie compte actuellement au total 81 provinces administratives contre 63 à la proclamation de la République en 1923. Les provinces sont appelées « *il* » et portent le même nom que la ville où se trouve la préfecture.

¹² Nouvelle Livre Turque (YTL : *Yeni Türk Lirası*). Le YTL est la nouvelle monnaie depuis le 1^{er} janvier 2005 pour remplacer l'ancienne Livre Turque (TL : *Türk Lirası*). Au premier janvier 2009, la monnaie YTL perd son qualificatif de « nouvelle » pour redevenir TL : Livre Turque.

¹³ Cf. *infra* « Chronologie Générale - Turquie » en annexe n°3, p. - 282 -.

¹⁴ Par exemple, le port du voile est interdit dans les universités alors qu'il est autorisé en France, en Espagne ou encore en Allemagne. Le port de la barbe et du voile est également interdit pour les fonctionnaires.

législatif (*Yasama*)¹⁵. Quant au pouvoir judiciaire (*Yargı*), il compte deux ordres juridictionnels¹⁶, l'administratif et le judiciaire et, à la tête de chacun d'eux, siègent respectivement le Conseil d'État (*Danıştay*) et la Cour de Cassation¹⁷ (*Yargıtay*). La Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*) a pour rôle de trancher les questions relatives au respect de la constitution¹⁸.

La Turquie s'impose désormais sur la scène internationale grâce à son développement économique, auquel la fiscalité d'entreprise s'adapte en évoluant parallèlement à lui (**Section 1**). Le dynamisme des entreprises turques a amené le législateur à faire preuve d'efficacité dans l'imposition des bénéficiaires (**Section 2**).

SECTION 1. LA FISCALITÉ D'UN PAYS DYNAMIQUE

En juin 2006, l'ancien ministre des Finances, Kemal UNAKITAN, intitula l'un de ses articles « *Un pays dynamique et en croissance : la Turquie* »¹⁹, preuve, selon lui, que le pays connaissait à cette date la croissance depuis plusieurs années déjà. La Turquie a tiré pleinement profit de la mondialisation économique (**Paragraphe 1**), qui a nécessairement entraîné des mutations financières (**Paragraphe 2**).

Paragraphe 1. Une économie dynamique

L'évolution économique d'un pays est étroitement liée à la politique menée par ceux qui le dirigent. Malgré les crises politiques et économiques qu'elle a connues, la Turquie n'a pas abandonné ses valeurs démocratiques, qui lui assurent aujourd'hui une économie

¹⁵ Le Parlement turc n'est composé que de la Grande Assemblée (*TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi*).

¹⁶ Système de dualité juridictionnel comme en France, où l'ordre juridictionnel est composé de l'ordre judiciaire et de l'ordre administratif. Au sommet du premier se trouve la Cour de Cassation et au sommet du second le Conseil d'État. Le Tribunal des Conflits a été institué pour résoudre les conflits de compétence entre les deux ordres.

¹⁷ La Cour de Cassation est aussi appelée la Haute Cour d'appel dans certaines traductions dans la mesure où il existe deux degrés de juridiction de droit commun en Turquie.

¹⁸ Constitution de la République de Turquie, ratifiée par référendum populaire le 7 novembre 1982, loi n° 2709, JO n° 17863, 9 novembre 1982. Quatrième Constitution de la République de Turquie: la première fut la Constitution de 1921, suivie par celles de 1924 et de 1961. Modifications de la Constitution de 1982 : 1993, 1995, 1999, 2001, 2002, 2004, 2005 et 2008 ; proposition à la révision par le gouvernement en automne 2007 et un référendum a eu lieu à ce sujet le 12 septembre 2010.

¹⁹ Kemal UNAKITAN, ministre des Finances, *Vergi Dünyası* n°298, (*Büyüyen Dinamik Ülke : Türkiye*), p. 4, juin 2006.

florissante (A) et un profil de plus en plus approprié pour envisager son adhésion à l'Union européenne (B).

A – Une économie florissante malgré les crises

La Turquie compte plus de 74 millions d'habitants. En 2010, le revenu national brut (RNB)²⁰ est de 9 890 dollars, supérieur à celui de la moyenne de l'Europe et de l'Asie Centrale, qui est de 7 272 dollars²¹.

Son PIB par habitant s'élève à 15 687 dollars – contre 34 123 dollars en France²². Néanmoins, il est inférieur à la moyenne européenne et de profondes inégalités entre les régions métropolitaines développées et les régions rurales en retard de développement persistent : les villes de l'Ouest, comme Istanbul, Bursa, Izmir, Ankara, Kayseri comptent de multiples bassins industrialisés, contrairement aux régions de l'Est, qui demeurent essentiellement rurales.

Aux activités agricoles des provinces de l'Est s'ajoute le poids important de l'activité informelle, non comptabilisée dans les statistiques nationales. Cela provoque « *deux effets pervers contradictoires mais qui aboutissent au même résultat, à savoir la permanence du sous-développement* »²³. Le premier effet pervers est la diminution artificielle du niveau d'activité économique officiel – et, par voie de conséquence, la diminution du taux de perception fiscale de l'État – et l'absence d'évaluation réelle du progrès économique. Le second effet pervers est le maintien d'une économie parallèle²⁴. Ces dernières années, le législateur a pris conscience de ces inégalités économiques régionales et a pris des mesures afin d'inciter les entreprises à investir dans les provinces de l'Est et du Sud-Est, notamment par des avantages fiscaux, comme ceux dont bénéficient les zones franches (*Serbest Bölge*).

²⁰ Le RNB par habitant (anciennement le PNB par habitant) est le revenu national brut, converti en dollars américains au moyen de la méthode Atlas de la Banque mondiale, divisé par la population en milieu d'année

²¹ Banque Mondiale, Indicateurs du développement dans le monde, Graphique sur le « RNB par habitant, méthode Atlas (en \$ US courants) », 27 juin 2012, disponible sur Internet : <http://donnees.banquemondiale.org/pays/turquie>.

²² PIB par habitant basé sur les taux de parité des pouvoirs d'achat (PPA), Banque Mondiale, Base de données du programme international de comparaison de la Banque mondiale, disponible sur Internet : <http://donnees.banquemondiale.org/indicateur/NY.GDP.PCAP.PP.CD>.

²³ Benoît MONTABONE, *La cohésion territoriale en périphérie de l'Union européenne : les enjeux du développement régional en Turquie*, thèse de doctorat, univ. Haute-Bretagne Rennes 2, novembre 2011, page 91.

²⁴ Trafic de cigarettes, d'essence, d'automobiles, d'appareils électroniques et de toutes sortes de produits manufacturés revendus en semi-gros ou au détail.

L'économie turque connaît aujourd'hui des taux de croissance enviables. Il n'en fut pas toujours ainsi. En effet, après la chute de l'Empire ottoman, en 1920²⁵, la Turquie a continué d'être un pays essentiellement rural jusqu'à la fin du 20^{ème} siècle, fragilisé en outre par une instabilité politique chronique.

Jusqu'au début des années 2000, la Turquie a connu une « *succession de périodes de croissance rapide à court terme et une forte inflation endémique, qui empêchaient l'économie de réaliser son potentiel de croissance à long terme. Ce phénomène créait une inflation élevée qui augmentait les coûts, les inégalités de revenus et créait des distorsions importantes au niveau des taux de rentabilité* »²⁶.

Pour éviter que de tels dysfonctionnements ne se reproduisent, la Turquie lança, fin 1999, sous le gouvernement socialiste de Bülent ECEVIT²⁷, un ambitieux programme de stabilisation, destiné à abaisser le taux d'inflation en deçà de 10 % pour 2002. Ce programme reposait sur trois piliers essentiels²⁸ :

- la fermeté de la politique monétaire et des changes ;
- l'assainissement des finances publiques afin d'éliminer la principale source des tensions inflationnistes ;
- la mise en place de réformes structurelles de grande ampleur destinées à libéraliser l'économie.

Ce programme de lutte contre l'inflation eut pour résultat de réduire le taux d'inflation des prix à la consommation, de 69 % à 33 % sur 12 mois, entre 1999 et 2001.

Mais les tensions politiques et l'étroitesse du marché monétaire soumièrent le marché financier turc à de graves difficultés qui débouchèrent sur une succession de crises économiques de grande ampleur dues « *aux déséquilibres entre les recettes et les dépenses publiques, aux effets négatifs des conjonctures nationales et internationales et aux problèmes de financement* ». ²⁹

Ainsi, le programme se solda par un échec en raison de la fragilité du secteur bancaire turc, de la perte de crédibilité due à la croissance rapide des déséquilibres externes et

²⁵ Le traité de Sèvres, conclu le 10 août 1920, marquera la chute de l'Empire ottoman. Ce traité fut un traité de paix à la suite de la Première Guerre mondiale entre les Alliés et l'Empire ottoman.

²⁶ Olivier ROY, *La Turquie aujourd'hui*, Paris, Universalis, 2004.

²⁷ Bülent ECEVIT : Premier ministre du 9 juin 1999 au 3 novembre 2002 (élections anticipées suite à son état de santé). Il sera le fondateur du Parti de la Gauche Démocratique (DSP).

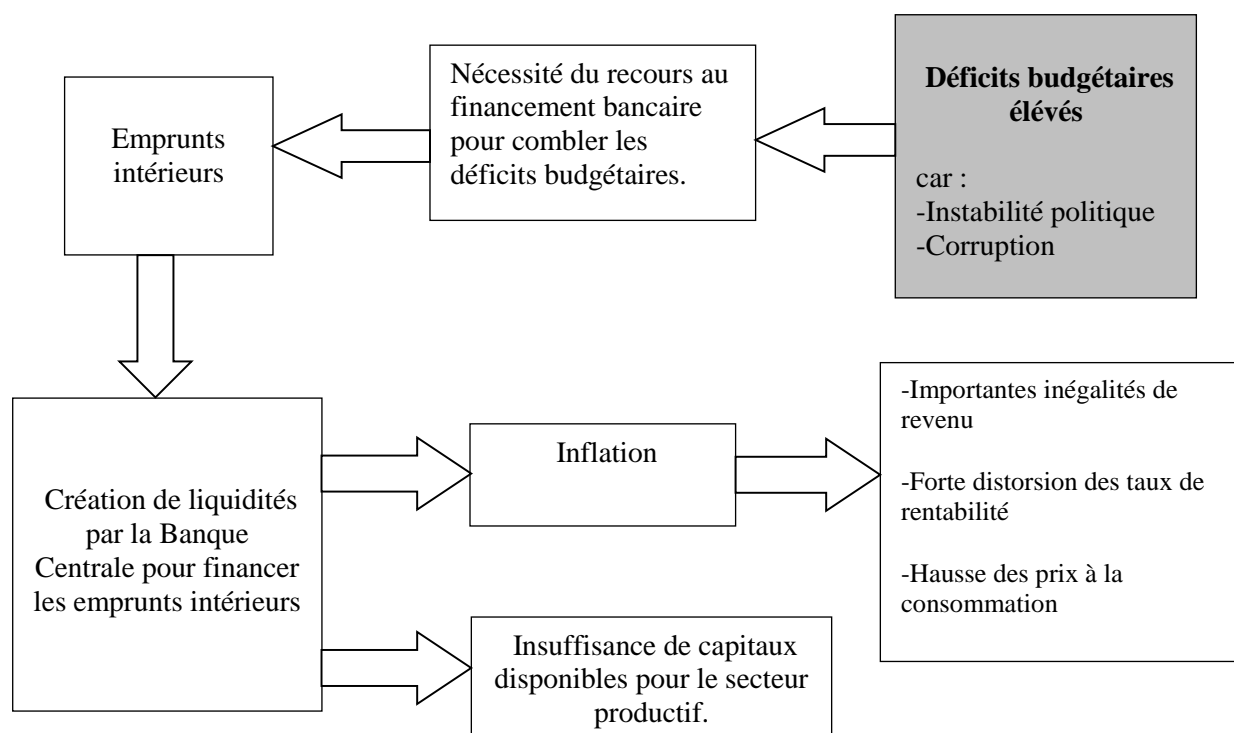
²⁸ Olivier ROY « *La Turquie Aujourd'hui* », Paris, Universalis, 2004, p. 48.

²⁹ Olivier ROY « *La Turquie Aujourd'hui* », Paris, Universalis, 2004, p. 48.

également de l'étroitesse des marchés financiers. 2001 fut l'année de la plus forte récession que la Turquie ait connue depuis la Seconde Guerre mondiale³⁰. La crise économique suivante, celle de 2007 – 2008, n'épargna aucun pays.

Depuis la fondation de la Turquie moderne, avec l'instauration de la république en 1923, l'irrégularité de la croissance turque avait pour cause essentielle la persistance de déficits budgétaires élevés.

Le schéma suivant l'explique :



Source: Olivier ROY « *La Turquie Aujourd'hui* », Paris, Universalis, 2004, p. 49. (Mise en forme réalisée par l'auteur de la recherche, août 2011).

Les déficits budgétaires généraient l'augmentation du taux d'inflation et des taux d'intérêt. Les crises économiques turques étaient provoquées non seulement par les crises

³⁰ Cet échec a donné lieu, pour l'année 2001, aux conséquences suivantes :

- chute de la livre turque de 50 % entre février et décembre par rapport au dollar ;
- hausse de 68,5 % de l'indice des prix à la consommation ;
- chute de la demande de 14 % ;
- diminution de la consommation privée de 10 % en volume ;
- chute de 30 % des investissements réalisés par les entreprises ;
- contraction de 9,4 % du PNB.

Olivier ROY « *La Turquie Aujourd'hui* », Paris, Universalis, 2004, p. 49.

politiques mais aussi par les aléas de la conjoncture économique internationale. Même si les effets néfastes du caractère chronique des crises politiques turques étaient une réalité, les principaux facteurs déstabilisateurs du système financier turc résidaient dans les défaillances du système économique, liées à la corruption, aux déséquilibres entre les recettes et les dépenses publiques, aux effets négatifs de la conjoncture nationale et internationale ainsi qu'aux problèmes de financement bancaire³¹.

À la suite de la crise financière et monétaire majeure de 2001, la Turquie a entrepris, sous l'égide du FMI³², de nombreuses réformes visant notamment à assainir son secteur bancaire. Elles permirent à la Turquie de résister relativement bien à la crise économique qui a commencé fin 2007 et qui perdure³³. En effet, seule l'année 2009 connut une récession violente, mais brève. *« Après une contraction du PIB de 4,7 % en 2009 et le creusement du déficit budgétaire à 5,5 %, l'économie turque s'est considérablement redressée en 2010, enregistrant un taux de croissance de 8,9 %, au premier rang des pays de l'OCDE, et un déficit budgétaire de 3,6 %. Les perspectives pour les années à venir restent encourageantes. L'OCDE prévoit une croissance de 6,5 % en 2011 et de 5,3 % en 2012. »*³⁴

Dans son rapport sur les progrès réalisés par la Turquie au cours de l'année 2010, la Commission européenne observe que la Turquie *« constitue une économie de marché viable [et qu'elle] devrait être à même de faire face aux pressions concurrentielles et aux forces du marché au sein de l'Union à moyen terme, pour autant qu'elle mette en œuvre son programme global de réformes visant à remédier aux faiblesses structurelles »*³⁵.

En mai 2012, la directrice générale du FMI³⁶, Christine LAGARDE, estime que la Turquie *« a connu une période de croissance remarquable ces dix dernières années : son revenu par habitant a plus que doublé et la pauvreté a diminué »*³⁷.

La Turquie ne peut que se féliciter d'avoir obtenu des résultats aussi probants, de bon augure pour pouvoir envisager d'adhérer, dans l'avenir, à l'Union européenne.

³¹ Olivier ROY, *La Turquie Aujourd'hui*, Paris, Universalis, 2004, p. 49.

³² FMI: Fonds Monétaire International.

³³ La Grande récession de fin 2007 à 2010.

³⁴ Jean BIZET, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, Rapport d'information, rédigé dans le cadre de la Commission des Affaires Européennes, n° 677 (2010-2011), page 29, 28 juin 2011.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ FMI: Fonds Monétaire International.

³⁷ FMI, Bulletin du 11 mai 2012, Économie Turquie, *Des réformes qui renforcent la stabilité économique contribueront à la croissance et à la création d'emplois*, disponible sur site Internet : <http://www.imf.org/external/french/pubs/ft/survey/so/2012/new051112af.pdf>.

B – Un pays candidat à l’adhésion à l’Union européenne

Aujourd’hui, toute étude sur la Turquie implique nécessairement d’évoquer son désir d’adhésion à l’Union européenne.

En 1952, la Turquie adhère à l’OTAN³⁸ et, en 1961, fait partie des pays fondateurs de l’OCDE. En 1963, elle signe l’Accord d’Ankara, accord d’association avec la Communauté économique européenne (CEE), dans un but de coopération essentiellement économique. Cet accord permettra notamment la réduction des droits de douanes³⁹.

En avril 1987, sous le gouvernement de Turgut ÖZAL⁴⁰, la Turquie dépose officiellement sa demande de candidature pour l’adhésion à l’Union européenne. Elle sera rejetée pour diverses raisons. Pour justifier son refus, le Parlement européen – qui n’exprime qu’un avis consultatif – met en avant des critères politiques : la non-reconnaissance du génocide arménien et le non-respect des minorités. Quant à la Commission européenne, qui décide ou non de l’ouverture des négociations, elle rend son avis en 1989 et justifie son refus par le contexte économique et le conflit frontalier avec un pays membre de la CEE, à savoir la Grèce. Elle insiste aussi sur les bouleversements provoqués en Europe par l’effondrement du communisme et choisit d’être attentiste à l’égard de nouveaux élargissements.

Le 25 juin 1992, est créée l’Organisation de Coopération Économique de la Mer Noire (OCEMN), à Istanbul, qui n’entrera effectivement en fonction qu’à partir de 1999, à la suite de la ratification des 10 États membres de l’époque. Aujourd’hui, l’OCEMN comprend 12 pays membres⁴¹ et son but est de renforcer et de développer la coopération économique entre les pays de la région. Par exemple, l’un des projets est la construction d’une autoroute de plus de 7 100 km pour relier les pays tout en contournant la mer Noire ou faciliter les échanges d’énergie, comme le pétrole et le gaz. Le 20^{ème} anniversaire de l’organisation s’est tenu à Istanbul le 26 juin 2012⁴².

³⁸ Organisation du Traité de l’Atlantique Nord (OTAN).

³⁹ Accord créant une association entre la CEE et la Turquie, JO des Communautés européennes (JOCE), 29.12.1964, n° P 217, p. 3687-3693. L’Accord d’Ankara signé le 12 septembre 1963 entrera en vigueur le 1^{er} décembre 1964.

⁴⁰ Turgut ÖZAL, 19^{ème} premier ministre de 1983 à 1989 et 8^{ème} Président de la République de Turquie de 1989 à 1993 (décès).

⁴¹ 10 pays à la déclaration d’Istanbul en 1992 : Albanie, Arménie, Azerbaïdjan, Bulgarie, Géorgie, Grèce, Moldavie, Roumanie, Russie, Turquie. 2 pays par la suite : Serbie et Ukraine. En turc : *Karadeniz Ekonomik İşbirliği Örgütü (KEİ)*. En anglais : *Organization of the Black Sea Economic Cooperation (BSEC)*.

⁴² Aktifhaber, *Le Président de la République GÜL s’est exprimé à l’OCEMN (Cumhurbaşkanı Gül KEİ’de konuştu)*, article, 26 juin 2012, site Internet <http://www.aktifhaber.com/cumhurbaskani-gul-keide-konustu-623969h.htm>.

Aucune entente en matière fiscale n'étant prévue par l'OCEMN, aucune analyse n'en sera faite dans la présente recherche.

Une avancée significative dans le processus de rapprochement entre la Turquie et la CEE est franchie en 1995 avec la signature de l'Union douanière, élément essentiel dans la structuration de l'espace juridique européen et pilier des rapports entre l'Union européenne et les pays limitrophes. Aujourd'hui encore, la Turquie fait partie de l'un des trois pays – avec la Principauté d'Andorre et la République de Saint Marin – à bénéficier des avantages de cette Union douanière⁴³, tout en n'adhérant pas à l'Union européenne. Il s'agit d'un partenariat dont la forme juridique permet à l'Union européenne de proposer à un pays tiers une intégration par le droit international public à défaut d'une adhésion pleine et entière par le droit communautaire⁴⁴.

Le statut de candidat à l'adhésion à l'Union européenne est reconnu à la Turquie en décembre 1999, lors du sommet du Conseil européen d'Helsinki⁴⁵. La Turquie commence alors à se réformer pour satisfaire aux critères de Copenhague – qui formulent l'ensemble des conditions permettant à des pays candidats d'accéder à l'Union européenne – et reçoit ses premiers fonds de pré-adhésion⁴⁶.

Alors que le rapport de la Commission européenne de novembre 2000 signale l'insuffisance de progrès de la Turquie dans le domaine de la fiscalité depuis sa précédente évaluation, celui de novembre 2001 estime que des progrès ont été accomplis, particulièrement en ce qui concerne les droits d'accises, mais que le régime fiscal applicable aux fusions, scissions et échanges d'actions ainsi qu'aux plus-values devra désormais être conforme à l'acquis communautaire.

Le 26 février 2002, un accord-cadre est signé entre l'Union européenne et la Turquie, permettant à celle-ci de participer à différents programmes et Agences communautaires, par exemple le *Programme Cadre de Recherche et Développement*, la lutte contre l'exclusion sociale, les mesures d'incitation dans le domaine de l'emploi.

⁴³ Décision n° 1/95 du Conseil d'association CE-Turquie, 22 décembre 1995, relative à la mise en place de la phase définitive de l'union douanière, dans Journal officiel des Communautés européennes (JOCE). 13.02.1996, n° L 35, p. 1- 47.

⁴⁴ Cécile RAPOPORT, « *Les partenariats entre l'Union européenne et les Etats tiers européens : étude de la contribution de l'Union européenne à la structuration juridique de l'espace européen* », Thèse de doctorat, univ. Rennes 1, 2008, page 660.

⁴⁵ Reconnaissance du statut de candidat de la Turquie à l'Union européenne au sommet d'Helsinki du 11 et 12 décembre 1999. Yıldırım GENÇ – Recep YAŞAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, (*Avrupa Birliği Müktesabati (Hukuku) ve Türkiye'nin Müzakere Süreci*), mai 2010, p. 132.

⁴⁶ Par ailleurs, la peine de mort, non appliquée depuis 1984, est supprimée par temps de paix en 2002.

Le rapport de la Commission européenne d'octobre 2002 fait état de progrès substantiels réalisés dans l'alignement de la législation fiscale turque sur l'acquis relatif à la fiscalité indirecte. L'année 2002 est également celle où la politique intérieure turque connaît un tournant avec l'élection d'un gouvernement issu de l'islam politique, dont le parti majoritaire est le Parti de la Justice et du Développement (AKP)⁴⁷. Le Premier ministre, Recep Tayyip ERDOĞAN, a fait campagne sur le volontarisme turc et sur la nécessité pour la Turquie de mener à bien le processus d'adhésion à l'Union européenne (UE). Certains électeurs craignaient que le nouveau gouvernement ne mette à l'écart le plan d'adhésion à l'UE, mais il n'en fut rien. En effet, dès son accession au pouvoir, le parti AKP a marqué ses intentions européennes et sa dynamique de modernisation et d'ouverture internationale. Pour attester de sa prise en compte des motifs de refus exprimés en 1989 par la Commission européenne à propos des tensions politiques entre la Turquie et la Grèce, le Premier ministre R.T. ERDOĞAN s'est rendu en visite officielle en Grèce, dès le début de son mandat, en 2003.

D'autre part, le 23 janvier 2003, la Turquie devient également membre de *l'Agence Européenne pour l'Environnement*⁴⁸.

Le rapport de la Commission européenne de 2003 considère que la Turquie a accompli des progrès tant sur le plan législatif qu'en matière de capacité administrative fiscale. En effet, certains efforts ont été fournis pour accroître l'efficacité des bureaux des impôts (*Vergi Dairesi*), notamment par le recours au système de numéro fiscal personnel.

Dans son rapport annuel de 2004, la Commission européenne reconnaît officiellement que la Turquie satisfait aux critères de Copenhague. La question politique étant résolue, la phase juridique et technique de l'adhésion peut commencer. Les négociations sur les 35 chapitres devant mener à l'intégration pleine et entière débutent officiellement le 3 octobre 2005.

Beaucoup d'améliorations ont également été réalisées concernant l'informatisation de l'administration fiscale afin de pouvoir contrôler les impôts dus, les impôts perçus et la situation personnelle des contribuables. En effet, le renforcement de la capacité administrative de la Turquie est une priorité. Selon la Commission européenne, « *l'administration fiscale doit être modernisée et renforcée pour faire appliquer l'acquis [communautaire]* ». Le Premier ministre, R. T. ERDOĞAN, estime que « *appliquer les lois d'harmonisations du jour au lendemain n'a jamais été fait par aucun pays. Pour les mettre en œuvre, c'est certain, il*

⁴⁷ Parti de la Justice et du Développement : *Adalet ve Kalkınma Partisi (AKP)*.

⁴⁸ Cf. également Chronologie Générale en Annexe n° 3, p. - 282 -.

faudra un changement des mentalités. Cela prendra du temps mais c'est ce que prévoit le processus de négociations »⁴⁹.

En 2008, dans le cadre des négociations d'adhésion de la Turquie à l'Union européenne, le Conseil de l'Union européenne demande, au chapitre 16 intitulé *Fiscalité*, que soient réduits les taux d'imposition trop élevés des impôts indirects – comme l'ÖTV⁵⁰ – considérés comme discriminatoires⁵¹.

Pour rapides que soient les avancées économiques de la Turquie, il lui faudra encore du temps pour qu'elle se conforme pleinement aux acquis communautaires.

Par ailleurs, consécutivement aux crises liées au *Printemps arabe*⁵², dont les prémices ont débuté en décembre 2010 au Maghreb, la Turquie a été un sujet sensible dans certains pays. Une partie de l'opinion craignait en effet que les mouvements révolutionnaires ne se déplacent du Maghreb pour s'étendre jusqu'à la Turquie, au motif qu'elle est un pays musulman et que le parti politique au pouvoir est un parti « islamiste » – même si l'AKP est un parti « islamiste modéré ».

Éloignée des mouvements qui ont traversé et qui traversent encore certains pays arabes, la Turquie, depuis le début du 20^{ème} siècle est un pays laïc, même si un tel argument peut ne pas emporter la conviction de certains puisque la Tunisie était également un pays laïc avant le *Printemps arabe*.

En outre, il est important de rappeler que, en Turquie, existe une stricte séparation entre la religion et les institutions constitutionnelles et que les principes démocratiques sont réellement présents, comme en témoignent la tenue régulière d'élections, tant au niveau local que national. Hormis lors de quelques crises politiques⁵³, la Turquie n'a subi aucun système autoritaire et encore moins dictatorial, à la différence des pays arabes⁵⁴.

Aujourd'hui, la stabilité politique du pays concourt à la stabilité du développement économique, qui crée nécessairement la mise en place de règles pour les entreprises turques. Le législateur se doit alors d'être de plus en plus performant, capable de faire face aux besoins

⁴⁹ Marie JÉGO et Babette STERN, *Le Monde*, article, *M. ERDOGAN : "Ce que la Turquie apporte à la famille européenne"*, entretien du 21 octobre 2004, propos recueillis du Premier ministre Recep Tayyip ERDOĞAN.

⁵⁰ ÖTV : *Özel Tüketim Vergisi*, Taxe sur les consommations privées.

⁵¹ 2008/157/CE: Décision du Conseil de l'Union européenne du 18 février 2008 relative aux principes, aux priorités et aux conditions du partenariat pour l'adhésion de la République de Turquie et abrogeant la décision 2006/35/CE. JO n° L 051, 26 février 2008, p. 4 – 18.

⁵² « Printemps arabe » débutant à compter du 17 décembre 2010, Tunisie, Egypte, Lybie, Syrie, etc.

⁵³ Comme le coup d'État du 12 septembre 1980.

⁵⁴ La Turquie a toujours mené des politiques d'occidentalisation et d'eupéanisation et a toujours voulu, déjà sous l'Empire ottoman, accepter l'islam mais refuser l'arabisation.

des entreprises en droit des sociétés, en droit du crédit, en droit du travail et en droit fiscal afin d'organiser les modalités d'imposition de leurs bénéficiaires.

Paragraphe 2. Les mutations financières de la Turquie

Le dynamisme économique d'un pays entraîne inévitablement des conséquences sur ses finances publiques. Depuis le début des années 2000, les entreprises turques ont commencé à intensifier leurs échanges avec les entreprises des pays étrangers, ce qui a entraîné une adaptation de l'économie turque aux pratiques internationales (A), et aujourd'hui leurs bénéficiaires sont imposés dans un pays dont la fiscalité a rompu avec celle de l'Empire ottoman (B).

A – L'adaptation de l'économie turque

Aujourd'hui encore, l'une des richesses économiques de la Turquie repose sur sa production agricole. La Turquie est le plus grand exportateur de produits agricoles de la zone EMEA (Europe, Moyen-Orient (Middle East) et Afrique) et « affiche une balance commerciale nettement positive »⁵⁵.

Ainsi, dans le secteur de l'agriculture, elle occupe le premier rang mondial pour la production de figues⁵⁶ et elle est un important producteur de raisins et d'abricots. Elle est le premier producteur mondial de noisettes, dont la récolte représente plus des trois quarts de la production mondiale⁵⁷.

Les nombreux barrages et barrages hydroélectriques de l'est du pays, comme le barrage ATATÜRK, le sixième du monde par sa dimension, permettent également d'irriguer

⁵⁵ Agence turque pour la promotion et le soutien à l'investissement (ISPAT), Invest in Turkey, site Internet : <http://www.invest.gov.tr/fr-FR/sectors/Pages/Agriculture.aspx> .

⁵⁶ « La Turquie avec 270 000 tonnes de figues est le premier producteur mondial, avec une forte présence sur les marchés français et européens pour la figue fraîche. Elle assure la totalité des exportations au Royaume-Uni et une grande part de celles de l'Allemagne », Philippe MOUSTIER, « La figue de Solliés, une nouvelle AOC face à un avenir incertain », *Méditerranée*, 109 | 2007, mis en ligne le 1^{er} juillet 2009, URL : <http://mediterranee.revues.org/index87.html>.

⁵⁷ Agence turque pour la promotion et le soutien à l'investissement (ISPAT), *idem*.

les champs de coton⁵⁸, dont la production assure à la Turquie une industrie textile attirant les plus grandes marques internationales⁵⁹.

Le tourisme est aussi un point fort de l'économie turque. La Turquie était la 20^{ème} destination touristique mondiale en 2000 et la 7^{ème} en 2009. Les revenus tirés de l'industrie touristique plaçaient la Turquie au 14^{ème} rang mondial en 2000 et au 9^{ème} en 2009⁶⁰.

L'industrie automobile repose essentiellement sur l'implantation de firmes étrangères, notamment françaises et asiatiques, localisées autour de la Mer de Marmara, à Bursa (Renault, Fiat), à Gebze (Honda), à Adapazari (Toyota), à Istanbul et Kocaeli (Ford, Hunday). Plus au Sud, Konya regroupe l'essentiel des entreprises de sous-traitance.

La ville de Manisa, près de la Mer Égée, s'est spécialisée dans le secteur de l'électricité et de l'électrotechnique⁶¹.

Depuis 2010, la production du secteur de l'équipement occupe une part de plus en plus importante des exportations du pays, pour en représenter 8,3 % du total (soit 9,4 milliards de dollars en 2010). Les principales destinations des exportations des produits d'équipement turcs sont, par ordre d'importance, l'Allemagne, la France, le Royaume-Uni, l'Italie et l'Iran⁶².

La majorité des exportations se fait à destination de l'Union européenne, qui est ainsi le premier partenaire économique de la Turquie. Les pays européens constituent ses principaux clients : l'Allemagne (avec 11,4 milliards de dollars d'exportation), le Royaume-Uni (avec 7,2 milliards de dollars d'exportation), l'Italie (avec 6,5 milliards de dollars d'exportation) et la France (avec 6 milliards de dollars d'exportation) sont les quatre premiers débouchés des exportations turques⁶³.

⁵⁸ Le premier barrage sur le Seyhan sera construit en 1956. Le barrage ATATÜRK est l'ouvrage central du Plan pour l'Anatolie du Sud-Est (GAP) avec 22 barrages sur le Tigre et l'Euphrate et leurs affluents. Guillaume PERRIER, « *Turquie, Syrie, Irak : les barrages de la discorde* », Le Monde, 16 mars 2009.

⁵⁹ Exemple : Burberry, Lacoste.

⁶⁰ Les Données du Tourisme (*Turizm Verileri*), ministère de la Culture et du Tourisme, Présidence Générale de la Promotion, actualisé le 16 novembre 2011,

Disponible sur le site Internet du ministère: <http://www.kultur.gov.tr/TR/dosya/1-279999/h/turizmverileri.pdf>.

⁶¹ Actuellement, la marque BEKO d'électroménager et d'audiovisuel est exportée mondialement.

⁶² Concernant les importations, la Turquie importe des produits d'équipement principalement depuis la Chine, l'Allemagne, l'Italie, la France et les États-Unis. Malgré une forte production intérieure d'équipements, les importations dans ce secteur (21,3 milliards de dollars US en 2010) sont plus élevées que les exportations, ce qui indique une augmentation de la demande turque pour ces produits. Invest in Turkey, site Internet : <http://www.invest.gov.tr/fr-FR/sectors/Pages/MachineryAndElectronics.aspx>.

⁶³ Jean BIZET, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, Rapport d'information, rédigé dans le cadre de la Commission des Affaires Européennes, n° 677 (2010-2011), page 29, 28 juin 2011.

En 2006, le Premier ministre, R. T. ERDOĞAN, marque sa volonté d'accroître la production turque en créant l'Agence turque pour la promotion et le soutien à l'investissement (ISPAT), qui utilise le logo *Invest in Turkey*, afin d'inciter les investisseurs étrangers à s'implanter en Turquie. L'article 1^{er} de la loi du 21 juin 2006, qui crée l'agence ISPAT, indique clairement que celle-ci a pour mission de faire face aux besoins du développement économique du pays⁶⁴. Soucieux de l'efficacité des travaux de cette agence, le Premier ministre décide de la placer directement sous ses directives⁶⁵. De plus, la loi qui crée l'agence ISPAT est adoptée le 21 juin 2006⁶⁶, c'est-à-dire quelques jours après celle qui diminue le taux de l'Impôt sur les Sociétés de 30 % à 20 %, le 13 juin 2006⁶⁷, ce qui va dans la logique de l'attractivité que représente la Turquie, du point de vue fiscal, pour les investisseurs.

En 2012, la Turquie est, au niveau mondial, le 13^{ème} pays le plus attractif pour les IDE⁶⁸ et le 9^{ème} parmi les pays émergents. Alors qu'elle n'attirait environ qu'un milliard de dollars d'IDE par an entre 1992 et 2003, ce chiffre a atteint 16 milliards en 2011⁶⁹.

Du point de vue du statut juridique des entreprises, il existe une dualité entre celles qui ont la forme d'entreprises individuelles, personnes physiques avec confusion des patrimoines, et celles qui ont la forme de sociétés, personnes morales distinctes de leurs dirigeants et de leurs associés.

Les sociétés commerciales sont les sociétés collectives (*kollektif şirketi*), les sociétés en commandite (*komandit şirketi*), les sociétés anonymes (*anonim şirketi*), les sociétés à responsabilité limitée (*limited şirketi*) et les sociétés coopératives (*kooperatif şirketi*). Le nouveau Code de Commerce turc (TTK) de 2011 a conservé la même liste de statuts juridiques que l'ancien code, en vigueur depuis 1956⁷⁰. En effet, dans son article 124, le nouveau code

⁶⁴ Art. 1 de la loi portant création du ISPAT (« *ülkenin ekonomik kalkınmasında gereksinim duyulan ...* »). Loi n° 5523, *Loi portant de Agence Turque pour la Promotion et le Soutien à l'Investissement (Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı Kurulması Hakkında Kanun)*, 21 juin 2006, JO n° 26218, 4 juillet 2006.

⁶⁵ La mission de l'agence est de promouvoir les opportunités d'investissement en Turquie auprès des membres de la communauté d'affaires internationale et d'apporter aux investisseurs le soutien nécessaire avant, pendant et après leur arrivée en Turquie. Agence turque pour la promotion et le soutien à l'investissement (ISPAT), *Invest in Turkey*, site Internet : <http://www.invest.gov.tr/fr-FR/theagency/Pages/OurServices.aspx>.

⁶⁶ Loi n° 5523, *Loi portant de Agence Turque pour la Promotion et le Soutien à l'Investissement (Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı Kurulması Hakkında Kanun)*, 21 juin 2006, JO n° 26218, 4 juillet 2006.

⁶⁷ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

⁶⁸ IDE : Investissement Direct à l'Étranger.

⁶⁹ Environ 3 milliards de dollars en 2004, 10 milliards en 2005, 20 milliards en 2006. Ilker AYCI, président du ISPAT, *idem*.

⁷⁰ Nouveau code : Code de Commerce Turc (*TTK : Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6102, loi du 13 janvier 2011, JO n° 27846, 14 février 2011.

différencie également les trois dernières, qui ont le caractère de sociétés à capital : sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives.

Ce nouveau Code de Commerce, applicable à compter du 1^{er} juillet 2012, a bien évidemment maintenu le principe de l'intérêt de la société. Ainsi, le législateur protège l'objet juridique de la société, à savoir l'activité définie dans les statuts, à l'égard des actes des associés et des dirigeants. La distinction entre la personnalité juridique de la personne morale et celle de la personne physique est alors respectée.

En matière de législation fiscale, le législateur protège également le principe de l'intérêt de l'objet juridique défini dans les statuts de la société, comme c'est le cas dans la fiscalité française, qui contient la notion *d'acte anormal de gestion*. L'équivalent de l'acte anormal de gestion est prévu dans la notion de « *bénéfice implicite* » (*örtülü kazanç*), définie en quelque sorte à l'article 13 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK). Cette notion est importante dans la mesure où l'article qui a pour titre « *La distribution de bénéfices implicites à travers les prix de transfert* »⁷¹, élargit le champ des prix de transfert afin d'interdire les abus, tant au niveau national qu'international. En effet, cet article englobe les prix de transfert en considérant que les prix de transfert avec franchissement d'une frontière constituent des bénéfices implicites. Par conséquent, la distribution de bénéfices implicites englobe dans son champ d'application d'une part les opérations économiques réalisées entre deux sociétés sises en Turquie et d'autre part celles réalisées entre sociétés intra-groupes avec franchissement d'une frontière⁷².

Selon l'article 13 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK), les prix de vente ou d'achat de biens ou de prestations de services qui sont contraires aux « *principes de conformité des habitudes* » et effectués entre les établissements et les « *personnes partenaires* » sont réputés comme des distributions totales ou partielles de bénéfices implicites par le biais des prix de transfert (cf. également p.- 220 -).

À l'intérieur de la dualité juridique entre les entreprises individuelles et les sociétés, apparaît la dualité économique entre les petites entreprises et les grandes sociétés réalisant des

Ancien code : Code de Commerce Turc (TTK : *Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6762, loi du 29 juin 1956, JO n° 9353, 9 juillet 1956.

⁷¹ Art. 13 KVK (*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*), Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK : *Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

⁷² Ramazan YAKIŞIKLI, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 371, *Distribution irrégulière de bénéfices dans le cadre des prix de transfert sous forme d'acompte de dividende (Gerçek Kişilere Avans Kâr Dağıtımında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Uygulanması*, juillet 2012, p. 29 et s.

Önder ÖZSÖZ, *Örtülü kazanç ve örtülü sermaye*, Bulletin Comptable Actuel (*Muhasebe Güncel Bülten*), 8 février 2008.

chiffres d'affaires s'élevant à plusieurs millions de TL. La Turquie compte plus de 500 entreprises considérées fiscalement comme *Grandes Entreprises*⁷³. Elles s'assurent la collaboration de nombreux conseillers en fiscalité, dont les recommandations en matière d'optimisation fiscale peuvent être à la limite de l'abus de droit, qui existe dans le droit turc tout comme dans le droit français. Comme le soulignait Maurice COZIAN « *l'abus de droit est le châtement des surdoués de la fiscalité. Bien évidemment, ils ne violent aucune prescription de la loi et se distinguent en cela des vulgaires fraudeurs qui, par exemple, dissimulent une partie de leurs bénéfices ou déduisent des charges qu'ils n'ont pas supportées. L'abus de droit est un péché non contre la lettre mais contre l'esprit de la loi* »⁷⁴. La règle établie par Maurice COZIAN est également valable dans la fiscalité turque.

La notion turque de l'abus de droit⁷⁵ n'est pas définie clairement par un texte légal mais incluse indirectement dans l'article 3 / B du Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*)⁷⁶.

En Turquie, la majorité des sociétés commerciales, comme la SARL⁷⁷ (*limited şirket*) ou la SA⁷⁸ (*anonim şirket*), restent culturellement familiales. Il s'agit là d'une pratique héritée de l'Empire ottoman. Même dans les grands groupes de sociétés cotés à la Bourse d'Istanbul, existent des structures familiales de direction et de gestion. En effet, ces sociétés qui s'organisent autour de la famille élargie (*akraba*) constituent encore aujourd'hui l'un des piliers de la vie sociale en Turquie – notamment dans le sud et dans l'est du pays, où les relations familiales sont fondées « *sur des rapports d'autorité entre les familles, liées entre elles par de multiples arrangements fonciers ou matrimoniaux* »⁷⁹.

B – Une histoire fiscale riche, un héritage ottoman rompu

Fondé en 1299, l'Empire ottoman possédait une organisation juridique élaborée et une administration qui lui ont permis de régner pendant plus de 6 siècles sur trois continents⁸⁰. Son fondateur, le sultan OSMAN Gazi, considérait que « *tout individu qui gagne de l'argent*

⁷³ Une étude est *infra* faite concernant les Grandes Entreprises.

⁷⁴ Maurice COZIAN, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4^{ème} éd., LITEC, 1999.

⁷⁵ *Hakkın kötüye kullanılması*.

⁷⁶ Saygın EYÜPGILLER, *Les droits du contribuable et l'abus de droit*, Sayı (n°) 306, février 2007, p. 47 et s..

⁷⁷ SARL : Société à responsabilité limitée.

⁷⁸ SA : Société anonyme.

⁷⁹ Benoît MONTABONE, *La cohésion territoriale en périphérie de l'Union européenne : les enjeux du développement régional en Turquie*, thèse de doctorat, univ. Haute-Bretagne Rennes 2, novembre 2011, p. 91.

⁸⁰ Asie, Europe, Afrique.

en vendant sur le marché doit donner 2 Akça⁸¹ à l'État. S'il n'a rien vendu, qu'il ne donne rien. Et quiconque ne respecte pas cette règle, que Dieu dénature sa religion et son monde »⁸².

Cette phrase, riche d'enseignements, pose plusieurs principes :

- « *Tout individu* » : principe de l'égalité devant l'impôt, qui ne fait aucune distinction entre les contribuables ;
- « *qui gagne de l'argent* » : principe de l'imposition des gains, des bénéfiques ;
- « *doit donner 2 Akça à l'État* » : principe de l'obligation de payer l'impôt et de s'en acquitter au profit de la collectivité ;
- « *s'il n'a rien vendu, qu'il ne donne rien* » : principe de non-imposition en cas d'absence de gain ou de perte ;
- « *que Dieu dénature sa religion et son monde* » : principe d'une sanction pour celui qui ne respecte pas l'intérêt général.

Une fiscalité méritant son appellation existait sous l'Empire ottoman, où les lois organisaient les impôts et leurs modes de perception. L'empire était divisé en provinces (*vilayet*) et la fiscalité pouvait parfois différer selon les provinces. « *Le système fiscal imposé par la Sublime Porte s'appliquait à l'ensemble des vilayets de l'Empire. Seul, dans la province de la Syrie, le Mont-Liban faisait exception : érigé en mutassarifat autonome, relevant directement du Sultan [...]* »⁸³.

En matière fiscale, deux périodes peuvent être différenciées sous l'Empire ottoman : d'une part la période allant de la création de l'Empire, en 1299, jusqu'à 1839 et, d'autre part, la période de réforme – dite de *Tanzimat*⁸⁴ –, s'étendant de 1839 à 1876⁸⁵.

⁸¹ Akça : petite pièce de monnaie d'argent de 2,9 grammes, créée par le sultan ottoman OSMAN 1^{er}.

⁸² OSMAN 1^{er} (dit OSMAN Gazi), premier des 36 sultans de l'Empire ottoman, qu'il fonda en 1299. Il a régné de 1281 et 1324. Ilber ORTAYLI, historien, *Découvrir à Nouveau l'Empire ottoman (Osmanlıyı Yeniden Keşfetmek)*, 2006. Phrase utilisée également par la Présidence de l'Administration des Revenus turque (GIB : *Gelir İdaresi Başkanlığı*) sur son site Internet dans la page concernant son historique, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=103>.

⁸³ Rabih AL ARJA, *La fiscalité directe au Liban histoire et processus d'une modernisation*, thèse de doctorat, univ. Jean Moulin Lyon 3, septembre 2011, page 16.

⁸⁴ *Tanzimat* signifie : réforme.

⁸⁵ Malgré l'absence historique d'industriels et de commerçants, les Seldjoucides, les prédécesseurs des Ottomans, mirent en place un système de confrérie d'artisans qui connut son apogée au 19^{ème} siècle. Appelée *Ahi*, ce système de confrérie organisait sur le plan local (villes ou zones rurales) la fabrication des produits régionaux, avec pour chaque province une spécialité.

Au cours de la première période, les Turcs, islamisés au cours du 12^{ème} siècle, ont voulu préserver les systèmes d'impôts islamiques pratiqués dans les provinces arabes qu'ils contrôlaient. Pendant cette période stable, deux types d'impôts existaient pour faire face aux dépenses publiques de l'Empire⁸⁶ : d'une part les impôts religieux et d'autre part les impôts coutumiers.

Les impôts religieux (*şer'î*) étaient au nombre de cinq :

- l'aumône (*zekat*) ;
- l'impôt dû par les musulmans en fonction de la possession de terrains (*öşr* ou *aşar*), dont les fonctionnaires étaient exonérés ;
- l'impôt dû par les non-musulmans exonérés de l'exécution de service militaire (*cizye*)⁸⁷ ;
- l'impôt douanier (*gümriük vergisi*) ;
- l'impôt dû par les propriétaires du bétail, le *ağnam*, dont les fonctionnaires étaient également exonérés. Cet impôt reflétait les premières conceptions sur la façon d'imposition des bénéficiaires. Par exemple, dans les provinces (*vilayet*) de Syrie (Alep, Beyrouth et Damas), le *ağnam* était « jusqu'en 1868, prélevé en nature à raison d'une bête par 10. Mais à la fin du XIX^e siècle, on substitua la perception en argent à celle en nature »⁸⁸.

Basé sur les principes d'ordre religieux et d'éthique commerciale, il régissait, grâce à des règles strictes, la chaîne allant de l'apprentissage à l'achat de matières premières en passant par la vie courante. Ce système permettait notamment la limitation et le contrôle de la concurrence par les règles de détermination des prix, la stricte standardisation des produits et le niveau de la main-d'œuvre. Par la suite, loin d'être soutenue par les Ottomans, cette organisation médiévale fut condamnée à disparaître peu à peu.

La tradition entrepreneuriale n'a pas été très forte chez les Ottomans ; il faut également souligner que le 19^{ème} siècle a constitué pour l'Empire un tournant économique, politique et militaire majeur dans un contexte économique difficile. Durant cette période, une succession d'échecs militaires a contraint l'Empire à signer des accords de capitulation. Il en est résulté des réductions de tarifs des droits de douane qui ont ainsi augmenté le déficit de la balance commerciale mais également le déficit budgétaire. Selon le Professeur Ilber ORTAYLI, ce libéralisme économique établi par les accords de commerce extérieur ne s'appliqua pas au commerce intérieur.

Dilek ÖZKÖK-CUBUKCU, *Les problèmes fiscaux posés aux petites et moyennes entreprises dans l'Union européenne et en Turquie*, thèse de doctorat, univ. Jean-Moulin Lyon 3, septembre 2000.

Historien Ilber ORTAYLI, Ouvrage « Découvrir à Nouveau l'Empire ottoman » (*Osmanlıyı Yeniden Keşfetmek*) (2006).

⁸⁶ Özhan ULUATAM, Yaşar METHIBAY, *Droit Fiscal (Vergi Hukuku)*, 5^{ème} éd., 2009, p. 47.

⁸⁷ Historien Ilber ORTAYLI, *Découvrir à Nouveau l'Empire ottoman* (*Osmanlıyı Yeniden Keşfetmek*) (2006).

⁸⁸ Rabih AL ARJA, *La fiscalité directe au Liban histoire et processus d'une modernisation*, thèse de doctorat, univ. Jean Moulin Lyon 3, septembre 2011, p. 18.

Quant aux impôts coutumiers (*örfî*), ils étaient basés sur la coutume née des besoins publics, dont les modalités d'imposition variaient suivant les régions et portaient une dénomination différente.

La seconde période, le *Tanzimat*, qui s'étend de 1839 à 1876, fut une période de modernisation se rapprochant des concepts occidentaux. Le sultan Mahmud II, à l'origine des réformes, voulut établir l'égalité devant la loi entre musulmans et non-musulmans⁸⁹.

Le *ağnam*, le *ciziye* et le *aşar* subirent alors quelques modifications. Tous les impôts coutumiers furent réunis en un seul impôt (*an cemaatin*). C'est également à cette époque que furent instaurés les impôts taxant les bénéfices réalisés par les commerçants en les dissociant de ceux taxant les propriétés immobilières.

Après la Première Guerre mondiale et la Guerre d'Indépendance, M. K. ATATÜRK fonde la République de Turquie et tient à la différencier intégralement du passé monarchique et religieux de l'Empire ottoman. En effet, l'intérêt particulier du *Père des Turcs* pour les régimes occidentaux, surtout européens, et sa volonté de se désolidariser des régimes arabes⁹⁰ le poussent à s'inspirer des législations occidentales. Sa priorité est l'instauration de la démocratie en Turquie avec des pouvoirs exécutif, législatif et judiciaire organisés à l'instar des modèles occidentaux.

En imitant ces modèles occidentaux, M. K. ATATÜRK marque également une rupture avec l'Empire ottoman dans le domaine de la fiscalité : l'impôt est désormais le résultat de la volonté des représentants du peuple et n'est plus subi par le peuple mais décidé par lui, à l'instar de la France, où la souveraineté du peuple est reconnue depuis 1789 par la *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen*, qui dispose, dans son article 14, que « *tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée* »⁹¹.

En attribuant au Parlement sa devise de principe : *La souveraineté appartient sans restrictions, sans conditions à la Nation (Egemenlik kayıtsız şartsız milletindir)*, M. K.

⁸⁹ Nazmi KARYAĞDI, *Mükellef hakları bildirgesi, Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 295, mars 2006, p. 4.

⁹⁰ Syrie, Palestine, Liban, Irak, Arabie.

⁹¹ Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789, adoptée le 26 août 1789, (adossé à la Constitution de la Ve République française de 1958). La déclaration n'a été modifiée qu'une fois, le 8 août 1791, lorsque l'assemblée a décidé d'insérer le texte en tête de la Constitution de 1791. À cette occasion, elle opéra trois retouches dont celle de l'article 14 (XIV) : « les citoyens » a été remplacé par « tous les citoyens ». Guy CARCASSONNE, *La Constitution*, Paris, éd. Seuil, Points/Essais, 2002, p. 357.

ATATÜRK accorde au peuple turc la souveraineté et, par conséquent, lui accorde également la souveraineté fiscale (*vergisel egemenlik hakkı*).

Sous la République de Turquie, le Code Civil turc (*TMK*), entré en vigueur le 17 février 1926, et le Code de l'Endettement (*BK*), entré en vigueur le 22 avril 1926, s'inspirent des codes suisses ; le Code Pénal turc (*TCK*), entré en vigueur le 1^{er} mars 1926, est une reprise de code italien ; la fiscalité, quant à elle, puise dans système fiscal allemand.

La rupture est significative lorsque M. K. ATATÜRK impose l'alphabet latin au détriment de l'alphabet arabe, que les Turcs utilisaient jusqu'alors pour écrire la langue turque – la langue arabe étant réservée au domaine religieux.

La première loi adoptée par la Première Grande Assemblée Nationale⁹², élue le 23 avril 1920, est une loi fiscale, et le ministère des Finances est créé trois ans plus tard, en 1923⁹³. Dans l'esprit de M. K. ATATÜRK, « *il ne devrait pas être nécessaire de se fatiguer pour faire comprendre à un citoyen que sa plus grande tâche est la contribution au Trésor public* »⁹⁴.

Ultérieurement, la fiscalité turque connaîtra deux grandes réformes : à partir de 1940, de nombreux d'impôts seront recouverts par voie de rôle⁹⁵ et une nouvelle organisation administrative sera instaurée concernant le contrôle fiscal ; à partir de 1949, entreront en application les trois principaux codes de la fiscalité d'imposition des bénéfices : le Code de l'impôt sur le Revenu, le Code de l'Impôt sur les Sociétés et le Code de Procédure fiscale.

Jusqu'aux années 2000, aucune modification significative n'aura lieu dans la fiscalité d'entreprise. En revanche, à partir de cette date, l'imposition des bénéfices d'entreprise évoluera considérablement, parallèlement au développement économique de la Turquie.

⁹² *Birinci Türkiye Büyük Millet Meclisi*.

⁹³ Rapport d'activité 2010 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), éd. 132, Ankara, avril 2011, p. 1.

⁹⁴ Mustafa Kemal ATATÜRK (« *Vatandaşa, Hazineye karşı mükellefiyetinin en mühim vazifesi olduğunu anlatmak için yorulmamak lazımdır* »), citée par le Rapport d'activité 2010 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), éd. 132, Ankara, avril 2011, introduction.

⁹⁵ Voie de rôle (*Beyan esasına*).

SECTION 2. L'INTÉRÊT D'UNE RECHERCHE SUR L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES EN TURQUIE

La présente section analyse la structure juridique et économique ainsi que la fiscalité d'imposition des entreprises turques (**paragraphe 1**). Elle dégage également la problématique juridique de la recherche (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1. Les entreprises en Turquie et leur imposition fiscale

Ce paragraphe étudie la structure des entreprises en Turquie (**A**) et l'imposition fiscale à laquelle leurs bénéfices sont soumis (**B**).

A – Les entreprises en Turquie

Plusieurs « vagues » occidentales ont influencé le droit commercial, la fiscalité et la comptabilité de la République turque.

Antérieurement déjà, en 1850, le Code de Commerce (*Kanunname-i Ticaret*) imitait déjà le Code de Commerce français. Les derniers sultans de l'Empire manifestaient un vif intérêt à l'égard de l'Europe et particulièrement de la France. Néanmoins, la fiscalité restait ottomane.

Le 10 août 1920, est signé le Traité de Sèvres, qui prévoit qu'une commission composée de représentants anglais, français et italiens contrôle les finances et la fiscalité⁹⁶ de l'Empire ottoman, qui « *perd alors sa souveraineté financière* »⁹⁷. Les travaux de la commission seront interrompus car M. K. ATATÜRK, agissant indépendamment des dirigeants du régime ottoman, refusera le traité, soutenu par la majorité de la population turque. Il luttera contre les occupants lors la Guerre d'Indépendance turque, qui se conclura par le Traité de Lausanne⁹⁸, signé en juillet 1923. Ainsi, en octobre de la même année⁹⁹, naîtra une république turque, financièrement et fiscalement indépendante.

⁹⁶ Erol ULUSOY, *La création et l'évolution du droit turc moderne (Modern Türk Hukuku' nun Oluşumu ve Gelişimi)*, 1^{er} décembre 2010, site Internet : archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html.

⁹⁷ Muallâ ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, *Droit Fiscal*, édition des Sciences Politiques de l'Université d'Ankara (*Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları*), n° 584, 2^{ème} éd., Ankara, 1985, p. 12.

⁹⁸ Traité de Lausanne, 24 juillet 1923.

⁹⁹ Muallâ ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, *idem*, p. 8.

En effet, un véritable système de droit fiscal sera mis en place par la Constitution de 1924, dont les articles 84 et 85 fixeront les principes¹⁰⁰. Le système ottoman sera définitivement abandonné au profit d'un droit fiscal largement inspiré du droit fiscal allemand.

L'inspiration à l'égard du droit allemand se poursuivra et, en 1926, celui-ci influencera le nouveau Code de Commerce, qui organisera les modalités de tenue de la comptabilité, des inventaires, de la présentation du bilan et du compte de résultat¹⁰¹. La même année, M. K. ATATÜRK s'inspirera du droit civil suisse et du droit pénal italien¹⁰².

C'est pour trois raisons politiques que le modèle français est mis à l'écart : lors de la Première Guerre mondiale, la France faisait partie de la Triple Alliance ; elle a également participé à la grande bataille des Dardanelles, en 1915, pour la maîtrise de la Mer de Marmara et du détroit du Bosphore, bataille qui laissera durablement son empreinte sur la nation turque¹⁰³ ; enfin, elle est intervenue dans la Guerre d'Indépendance turque (*Kurtuluş Savaşı*)¹⁰⁴.

Dans l'histoire de la République de Turquie, la plus importante réforme fiscale a été faite en 1949 – 1950 : sont adoptés un nouveau Code de L'impôt sur le Revenu, un nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés¹⁰⁵ et un nouveau Code de Procédure fiscale, auxquels le droit de la République fédérale d'Allemagne servira de modèle. En 1953, entrera en vigueur le Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques¹⁰⁶.

Le Code de Commerce turc de 1956 s'inspire de la législation anglo-saxonne¹⁰⁷ ; c'est pourquoi aujourd'hui encore la société à responsabilité limitée est toujours appelée « *limited* ».

¹⁰⁰ Constitution de la République de Turquie de 1924, *T. Düstur, Cilt 26*, s.170, JO (RS) 15/1/1945-5905, loi n° 4695, 10/1/1945.

¹⁰¹ *Muhasebe dersleri*, cours de comptabilité, histoire de la comptabilité, site Internet: <http://www.muhasabedersleri.com/muhasebenin-tarihi.html>.

¹⁰² Le Code Civil turc (*TMK*), entré en vigueur le 17 février 1926, et le Code de l'Endettement (*BK*), entré en vigueur le 22 avril 1926, sont largement inspirés des codes suisses. Concernant le Code Pénal (*TCK*), entré en vigueur le 1^{er} mars 1926, il est une reprise de code italien.

¹⁰³ La bataille des Dardanelles du 19 février 1915 au 9 janvier 1916 aura provoqué 260 000 victimes turques (ottomanes).

¹⁰⁴ Guerre d'indépendance : du 19 mai 1919 au 11 octobre 1922.

¹⁰⁵ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5422, 3 juin 1949, JO n° 7229, 10 juin 1949.

¹⁰⁶ Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, *AATUHK (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)*, loi n° 6183, 21 juillet 1953, JO n° 8469, 28 juillet 1953.

¹⁰⁷ Code de Commerce Turc (*TTK : Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6762, loi du 29 juin 1956, JO n° 9353, 9 juillet 1956.

L'impôt sur le Revenu est organisé par le Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK*)¹⁰⁸, codifié par la loi du 31 décembre 1960 portant le même nom¹⁰⁹.

Comptablement, à partir de 1960, ce sont les principes anglo-saxons qui s'imposent, et un plan comptable unique est adopté. En effet, entre 1960 et 1975, apparaissent les réductions pour investissements, les exonérations pour les opérations d'exportations, le système d'amortissement, etc¹¹⁰.

Le nouveau Code de Procédure fiscale turque de la République entre en vigueur en janvier 1961¹¹¹.

La TVA (Taxe sur la Valeur Ajoutée), le *KDV*, est créée le 1^{er} janvier 1985.

Deux ans plus tard, le 18 février 1987, le gouvernement turc signe avec la France une convention fiscale internationale – entrée en vigueur le 1^{er} juillet 1989¹¹² – destinée à éviter les doubles impositions. Au total, au 1^{er} janvier 2012, la Turquie aura signé 76 conventions fiscales internationales¹¹³.

En 1992, le ministère des Finances décrète une *Application du système comptable (Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)*, qui définit les règles de la comptabilité turque. En 2005, celle-ci adopte les normes standard (*UFR Standartları*).

En 2005 également, la loi sur la *Création de l'Administration des Revenus*¹¹⁴ renforce les garanties et les droits du contribuable et, en 2006, le GIB (*Présidence de l'Administration des Revenus*)¹¹⁵ publie la *Charte des droits du contribuable*¹¹⁶.

¹⁰⁸ Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.

¹⁰⁹ Le droit turc emploie le terme *Kanun* pour les lois et de même pour les codes.

¹¹⁰ Erol ULUSOY, *La création et l'évolution du droit turc moderne (Modern Türk Hukuku' nun Oluşumu ve Gelişimi)*, 1^{er} décembre 2010, site Internet : archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html.

¹¹¹ Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

Au cours de la recherche, ce code sera traduit par l'intitulé « *Code de Procédure Fiscale turque* » et non par l'intitulé « *Code de Procédure Fiscale turc* » car un grand nombre de codes comprennent le mot « *Türk* » comme « *Türk Ceza Kanunu* », Code Pénal Turc, le *TCK*. Le *VUK* ne comprend pas le « *T* » de « *Türk* ». C'est pourquoi l'intitulé *Code de Procédure Fiscale turque* accordera l'adjectif au féminin pour qualifier la procédure et non le code.

¹¹² Convention entre le gouvernement de la République Française et le gouvernement de la République de Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, 18 février 1987, Paris, JO 5 janvier 1988, entrée en vigueur le 1er juillet 1989, décret n° 89-449 du 30 juin 1989, JO 6 juillet 1989.

Cf. *infra*, annexe n° 4, p. - 284 -.

¹¹³ Ersan ÖZ et Fatih CAVDAR, *Vergi Dünyası, Sayı* (n°) n° 371, *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*, juillet 2012, p. 58.

¹¹⁴ Loi n° 5345 du 16 mai 2005, loi sur la Création de l'Administration des Revenus (*Gelir dairesi Kuruluş Kanunu*).

Par conséquent, depuis les années 2000, grâce à la stabilité politique et économique que connaît la Turquie, la fiscalité du pays en matière d'imposition des bénéfices des entreprises présente un visage nouveau.

B – De l'actuelle imposition des bénéfices à sa réforme

La crise de la fin d'année 2007 a influé mondialement sur les encaissements des recettes fiscales, qui ont diminué dans la majorité des pays, en 2009. À l'inverse, cette même année, les recettes perçues par l'administration fiscale turque ont augmenté¹¹⁷. Parmi les 34 pays membres de l'OCDE, la Turquie est le seul pays, avec la Suisse et le Luxembourg, à avoir vu ses recettes augmenter entre 2008 et 2009. Les recettes fiscales turques représentaient 230 245 millions de TL en 2008, 234 668 millions en 2009 et 286 467 millions en 2010, ce qui va dans le sens de l'augmentation constante des recettes fiscales depuis 1966¹¹⁸.

Le graphique suivant fait apparaître que, concernant la charge fiscale – à savoir le rapport entre les recettes publiques et le PIB¹¹⁹ –, la plupart des pays européens ont des recettes publiques qui, en pourcentage du PIB, sont plus élevées que celles de la Turquie.

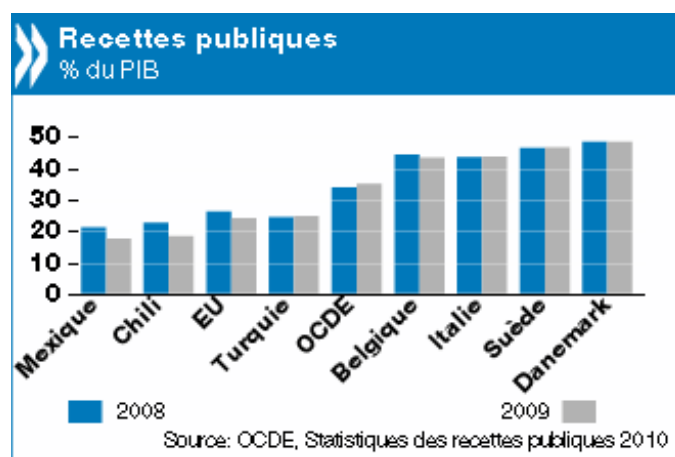
¹¹⁵ GIB (*Gelir Idaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

¹¹⁶ Traduction faite par l'auteur pour faire allusion à la charte du contribuable que l'on retrouve dans la fiscalité française. Charte des Droits du Contribuable (*Mükellef hakları bildirgesi*).

¹¹⁷ « Les recettes fiscales ont baissé en termes d'encaissements en 2009 dans tous les pays à l'exception du Luxembourg, de la Suisse et de la Turquie. », site Internet de l'OCDE : http://www.oecd.org/document/49/0,3746,fr_2649_34599_46737359_1_1_1_1,00.html.

¹¹⁸ Site Internet de l'OCDE : <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV&Lang=fr>.

¹¹⁹ PIB : Produit Intérieur Brut.



Le Danemark a la charge fiscale la plus élevée, suivi de près par la Suède. La charge fiscale au Danemark est de 48.2 % en 2009, suivie de près par la Suède avec 46.4 %.

L'Autriche, la Belgique, la Finlande, la France, l'Italie et la Norvège ont également des charges fiscales supérieures à 40 %.

Le Mexique, avec un rapport impôt/PIB de 17.5 %, et le Chili (18.2 %) font apparaître le rapport impôt/PIB le plus faible parmi les pays de l'OCDE, suivis de la Turquie (24.6 %) et des États Unis (26.1 %).

Source : OCDE, Statistiques des recettes publiques 2010¹²⁰.

Si le rapport entre les recettes encaissées et le PIB est peu élevé en Turquie (24,6 %), cela signifie que les entreprises paient peu d'impôts par rapport à ce qu'elles produisent¹²¹. Par conséquent, même si les recettes publiques augmentent, elles ne sont pas suffisantes, en proportion, par rapport au PIB.

Cependant, plusieurs indicateurs sont à porter au crédit des finances publiques turques et du législateur.

Ainsi, depuis l'année 2000, les recettes fiscales sont égales ou supérieures à 80 % du budget de la Turquie (*genel bütçe*) et ont atteint le seuil de 90 %, le plus élevé depuis 1974¹²². De même, les encaissements d'Impôts sur les Sociétés sont passés de 9 619 millions à 29 233

¹²⁰ Site Internet de l'OCDE :

http://www.oecd.org/document/49/0,3746,fr_2649_34599_46737359_1_1_1_1,00.html.

¹²¹ Les statistiques de l'OCDE comprennent les cotisations de sécurité sociale.

¹²² Présidence de l'Administration des Revenus (GIB (*Gelir Idaresi Başkanlığı*)), *Encaissements des recettes du budget. 1923 à 2011*, tableau n° 1. Site Internet du GIB : http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.html.

Rapport d'activité 2011 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), *Gelir Idaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011*, éd. 151, Ankara, avril 2012, p. 73 – 75.

millions de TL entre 2004 et 2011, ce qui ressort du tableau relatif aux encaissements de l'Impôt sur les Sociétés figurant page - 190 -.

En outre, depuis le début des années 2000, la stabilité politique facilite les progrès dans l'harmonisation fiscale : en 2003, les premiers allègements en matière fiscale consentis aux provinces défavorisées¹²³ attestent la volonté du gouvernement de réduire les inégalités économiques entre les différentes provinces, à l'instar des pays européens. De plus, la stabilité politique permet à l'État turc d'être considéré sur le plan international comme un partenaire stable et lui permet de signer ou réviser 28 conventions fiscales avec des pays géopolitiquement diversifiés¹²⁴, parmi lesquels la Grèce, pays frontalier. Il n'est du reste pas déraisonnable de penser que cette signature aurait pu être effective depuis longtemps si d'anciens conflits politiques internes n'avaient pas persisté durablement.

De même, afin d'augmenter les recettes fiscales et de mettre en place des sanctions efficaces aux infractions fiscales et au manque de tenue sincère des comptabilités, il faut également mettre à l'actif du législateur les efforts accomplis, depuis les années 2000, dans la voie de l'amélioration des relations entre administration fiscale et contribuable.

Enfin, l'augmentation du montant des recettes fiscales permet aux finances publiques turques d'assurer l'équilibre budgétaire du pays : en 2006, les contribuables ne payaient que 31 milliards de TL d'Impôt sur le Revenu sur les 118 milliards de TL d'impôts collectés par l'administration fiscale¹²⁵ tandis que, en 2011, ils en ont payé pratiquement le double. Le recouvrement de l'Impôt sur les Sociétés (IS) est passé, quant à lui, d'environ 12 milliards de TL en 2006 à plus de 29 milliards de TL en 2011¹²⁶.

Le tableau suivant fait apparaître que le nombre de contribuables soumis à l'IR au titre des Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC) est supérieur au nombre de ceux assujettis à l'IS :

¹²³ La Turquie compte actuellement au total 81 provinces administratives contre 63 à la proclamation de la République, en 1923. Les provinces sont appelées « *il* » et portent le même nom que la ville où se trouve la préfecture.

¹²⁴ Cf. *infra* p. - 131 -.

¹²⁵ Depuis 2006, environ 1,7 million de contribuables sont soumis à l'Impôt sur le Revenu (IR) sur les salaires et 750 000 sont imposés dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, ce qui représente environ 2,4 millions de contribuables assujettis à l'Impôt sur le Revenu. Professeur Sükrü KIZILOT, émission de télévision sur TRT 2 du 9 avril 2006 (Professeur KIZILOT débat sur la fiscalité turque).

¹²⁶ Présidence de l'Administration des Revenus (GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*)), Statistiques 1988 à 2010, tableau n° 56 (*GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI*). Site Internet du GIB :

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_56.xls.htm.

	2008	2009	2010	2011
IR sur salaires (Personnes imposées à l'Impôt sur le Revenu sur les salaires)	1 701 865	1 683 308	1 693 316	1 703 754
IS (Personnes morales imposées à l'Impôt sur les Sociétés)	640 679	640 786	652 009	663 967
IR sur BIC (Personnes imposées à l'Impôt sur le Revenu dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux)	744 188	739 092	728 850	714 693

Source : Tableau repris et traduit par l'auteur des travaux. *Nombre de contribuables actifs en fonction du type d'impôt*¹²⁷.

Parmi les sociétés imposées à l'Impôt sur les Sociétés, les Sociétés à Responsabilité Limitée occupent la première place. La répartition du nombre des contribuables au regard de leur forme juridique est la suivante :

FORME	ACTIFS
Personnes physiques (<i>Gerçek Kişi</i>)	3 499 369
SARL (<i>Limited Şirket</i>)	576 960
SA (<i>Anonim Şirket</i>)	79 049
Autres (<i>Diğer</i>)	95 949
Coopératives (<i>Kooperatif</i>)	40 822
Sociétés collectives (<i>Kollektif Şirket</i>)	2 573

Source : *Nombre de contribuables en fonction de leur forme*¹²⁸.
Tableau traduit et repris partiellement par l'auteur des travaux.

¹²⁷ Tableau 2 : *Nombre de contribuables actifs en fonction du type d'impôts (TABLO 2: Vergi Türü Bazında Faal Mükellef Sayıları)*, Rapport d'activité 2011 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011*, éd. 151, Ankara, avril 2012, p. 60.

¹²⁸ Tableau 3 : *Nombre de contribuables en fonction de leur forme (TABLO 3: Türleri İtibariyle Mükellef Sayıları)*, Rapport d'activité 2011 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011*, éd. 151, Ankara, avril 2012, p. 60.

Aujourd'hui, dans la fiscalité turque, toutes les entreprises individuelles sont soumises à l'Impôt sur le Revenu et toutes les sociétés sont soumises de plein droit à l'Impôt sur les Sociétés. Ainsi, les sociétés, donc les personnes morales, ne peuvent pas opter pour l'Impôt sur le Revenu, alors que cela est possible en France, par exemple (société de famille ou Société à Responsabilité Limitée à un seul associé, EURL)¹²⁹.

Par conséquent, en Turquie, l'Impôt sur le Revenu et l'Impôt sur les Sociétés sont les deux seuls impôts frappant les bénéficiaires des entreprises. Aucun impôt n'est prélevé sur le chiffre d'affaires, comme c'est le cas en France avec l'Imposition forfaitaire annuelle (IFA), qui s'applique à partir de 15 millions d'euro de chiffre d'affaires, qu'il y ait ou non un résultat positif.

Concernant les catégories de bénéficiaires, la fiscalité turque, tout comme la fiscalité française ou allemande, distingue trois catégories de bénéficiaires : les bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) (*ticari kazanç*)¹³⁰, les bénéficiaires non commerciaux (BNC) (*mesleki kazanç*)¹³¹ et les bénéficiaires agricoles (BA) (*zirai kazanç*).

L'article 37 du Code de l'Impôt sur le Revenu¹³² turc définit les bénéficiaires commerciaux comme tous bénéficiaires tirés d'activités commerciales et industrielles. Une analyse plus détaillée des bénéficiaires industriels et commerciaux figure dans la Première Partie de la présente recherche¹³³.

La hiérarchie des normes juridiques turques relatives au droit fiscal est la suivante¹³⁴ :

- la Constitution de la République de Turquie, qui fixe les principes de la fiscalité constitutionnelle dans son article 73 : « *Chacun a à sa charge de contribuer aux charges publiques en fonction de ses capacités. La politique fiscale a pour but de rendre la contribution de chacun juste et*

¹²⁹ Mémento Pratique Fiscal, éd. Francis Lefebvre, 2010.

¹³⁰ Bénéficiaires commerciaux (*Ticari kazanç*). Certains traduisent *ticari kazanç* par « gains commerciaux ». La présente recherche utilisera les termes bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC), qui sont appropriés dans la mesure où ils correspondent à la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux que l'on retrouve dans la fiscalité française.

¹³¹ « *Meslek* » signifie professionnel dans la langue turque. Cette notion représente l'équivalent des bénéficiaires non commerciaux (BNC) que l'on retrouve dans la fiscalité française.

¹³² Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.

¹³³ Cf. *infra*.

¹³⁴ Muallâ ÖNCEL, Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, *Droit Fiscal*, édition des Sciences Politiques de l'Université d'Ankara (*Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları*), n° 584, 2^{ème} éd., Ankara, 1985, p. 15 et s.

Kemal GÖZLER, *Les débuts dans le Droit constitutionnel turc (Türk Anayasa Hukukuna Giriş)*, 6^{ème} éd., éd. Ekin yayınevi, Bursa, 2012.

équilibrée »¹³⁵. Le respect de cette constitution par le biais du contrôle de constitutionnalité (*Anayasa aykırılık iddiası*)¹³⁶ relève de la compétence de la Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*)¹³⁷;

- les lois, qui, conformément à la Constitution, instaurent l'impôt et les taxes. L'adoption des lois est de la compétence du pouvoir législatif, qui peut, par « délégation de pouvoir », attribuer au pouvoir exécutif la capacité de compléter le contenu de la loi. La Grande Assemblée (*TBMM*) accorde parfois cette compétence au Conseil des Ministres en matière fiscale¹³⁸.
- les conventions et traités internationaux. S'ils apparaissent ici en troisième position, c'est afin de respecter la place qu'ils occupent dans les ouvrages juridiques turcs¹³⁹. L'article 90 alinéa 5 de la Constitution turque dispose en effet qu'une convention internationale entrée régulièrement en vigueur¹⁴⁰ a force de loi et prime sur les normes internes. Selon le même article, les dispositions de la convention ne peuvent pas faire l'objet de saisine de la Cour Constitutionnelle ;
- les décrets ayant force de loi (*Kanun hükmünde kararname*), uniquement dans les cas d'urgence et de crise ;
- les règlements (*Yönetmelik*) du Conseil des Ministres, qui peut adopter des exonérations, des réductions et des modifications de taux dans le respect de la loi ;
- les instructions (*Genel Tebliğ*) et circulaires (*Sirküler*) ;

¹³⁵ *Constitution de la République de Turquie de 1982*, ratifiée par référendum populaire le 7 novembre 1982, loi n° 2709, JO n° 17863, 9 novembre 1982. (*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır...*).

¹³⁶ Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı (n°) n° 311, juillet 2007, p. 103.*

¹³⁷ Cour Constitutionnelle de la République de Turquie : *Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi*. Son siège est à Ankara.

¹³⁸ Par exemple, l'article 13 alinéa 8 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006) donne compétence au Conseil des Ministres pour déterminer les procédures relatives aux prix de transfert (*Transfer fiyatlandırması ile ilgili usuller Bakanlar Kurulunca belirlenir*).

¹³⁹ Ergun ÖZBUDUN, *Droit constitutionnel turc (Türk Anayasa Hukuku)*, 10^{ème} éd., éd. Yetkin yayınları, Ankara, 2009.

¹⁴⁰ Texte en langue turque : *Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir.*

- la jurisprudence (*içtihadî birleştirme kararları*) du Conseil de Réunification des Jurisprudences du Conseil d'État¹⁴¹.

La doctrine administrative est composée par les décrets, règlements, instructions et circulaires¹⁴², dont le GIB – (*Gelir Idaresi Başkanlığı*) la Présidence de l'Administration des Revenus – est à l'origine.

Concernant le juge fiscal, il résout, depuis janvier 1982¹⁴³, les contentieux entre l'administration fiscale et les entreprises *via* les juridictions administratives de premier degré que sont le Tribunal Administratif Régional¹⁴⁴, le Tribunal Administratif¹⁴⁵ et le Tribunal Fiscal¹⁴⁶. La juridiction de dernier degré est le Conseil d'État (*Danıştay*).

Les décisions en matière fiscale sont peu fréquemment analysées par les juristes, et la doctrine fiscale se limite très souvent à des écrits descriptifs et superficiels. Même dans la rubrique intitulée « *Questions - Réponses* » de chacune des deux revues fiscales de référence, *Vergi Dünyası* et *Vergi Sorunları*¹⁴⁷, rubrique dans laquelle des fiscalistes universitaires et professionnels interviennent pour répondre aux interrogations des entreprises, l'absence d'analyses jurisprudentielles est totale¹⁴⁸. En effet, les réponses que donnent les professionnels de la fiscalité et de la comptabilité reposent systématiquement sur les normes fiscales telles que lois, décrets et les circulaires. Ils ne font pas référence aux décisions des juridictions et n'émettent aucune critique, ni négative ni positive. Au cours de la présente recherche, un seul article critiquant les règles fiscales a été relevé¹⁴⁹.

¹⁴¹ Conseil de Réunification des Jurisprudences : *İçtihatları Birleştirme Kurulu*.

¹⁴² *Genelgeler, genel tebliğler, genel yazılar, muktezalar ve sirkülerler. GIB (Gelir Idaresi Başkanlığı)'in teamülleri, uygulamaları, kararları.*

¹⁴³ Loi n° 2576 sur la Formation et les Attributions des Tribunaux Administratifs Régionaux, des Tribunaux Administratifs et des Tribunaux Fiscaux, 6 janvier 1982, JO n° 17580, 10 janvier 1982.

¹⁴⁴ Tribunal Administratif Régional : *Bölge Idare Mahkemesi*.

¹⁴⁵ Tribunal Administratif : *Idare Mahkemesi*.

¹⁴⁶ Tribunal Fiscal : *Vergi Mahkemesi*.

¹⁴⁷ En Turquie, la littérature fiscale turque est écrite essentiellement par deux revues, qui ont le monopole, à savoir *Vergi Dünyası*, Le Monde Fiscal, et *Vergi Sorunları*, Les Questions Fiscales. Elles publient les articles des fiscalistes, les décisions des juridictions fiscales et administratives et, bien évidemment, les décisions du Conseil d'État.

¹⁴⁸ Revues fiscales *Vergi Dünyası* et *Vergi Sorunları*, publient dans leurs dernières rubriques des « Questions-Réponses » pour permettre aux entreprises d'obtenir des questions aux interrogations techniques sur leur cas en fiscalité.

¹⁴⁹ Le Professeur Süleyman YÜKCÜ est le seul fiscaliste à émettre une critique sur la fiscalité turque en invoquant le manque de place pour les entreprises de prestations de services dans les règles comptables et dans la fiscalité en Turquie. Son article « *Il faut sauver la production de services de l'esclavage* » propose même aux entreprises la manière d'utiliser le plan comptable du fait du manque de compte comptable pour les opérations de prestations de services. Selon l'auteur des présents travaux, le Professeur Süleyman YÜKCÜ sera le seul auteur à avoir donné un avis contraire au législateur et à avoir proposé une solution pour résoudre certains problèmes liés au système fiscal turc.

Une telle absence de critiques de la part des fiscalistes est-elle due à un manque de modernité ? Y aurait-il en Turquie un déficit dans la liberté de pensée ?

Ces interrogations ont amené l'auteur des présents travaux à se poser la question de savoir s'il ne s'égarait pas en se référant à des articles inappropriés édités dans des revues juridiques dont la pertinence du choix était contestable. Ainsi, il est apparu essentiel de réaliser une double enquête auprès de juristes turcs afin de comprendre le motif du caractère exclusivement descriptif de la quasi-totalité des articles. Pour cette raison, les avis de deux juristes turcs ont été sollicités.

Le premier juriste, Ramazan KILIC¹⁵⁰, actuellement Professeur de droit fiscal à l'université de Nazilli, souligne, en annexe 1 de la recherche¹⁵¹, que les fiscalistes turcs n'ont pas pour culture de critiquer les décisions jurisprudentielles ou bien encore les normes juridiques.

Le second juriste, ancien magistrat, travaillant actuellement pour le ministère de la Justice a tenu à conserver l'anonymat¹⁵². Il a également répondu à plusieurs questions, reprises en annexe 2 de la recherche¹⁵³. Ses réponses permettent de constater également que les écrits en matière fiscale sont souvent descriptifs. Ils n'analysent ni ne critiquent que rarement les dispositifs légaux et réglementaires et les décisions de justice.

Force est de constater que, dans la culture fiscale turque, les critiques sont rares mais que la liberté de pensée n'est pas pour autant entravée. Pour ce motif, la notion de critique doctrinale ne pourra guère être prise en compte dans l'évaluation du caractère moderne du système d'imposition des entreprises en Turquie.

La question de la modernité du droit fiscal turc pose également celle de savoir s'il existe en Turquie une sécurité juridique. Malgré son respect scrupuleux de la loi fiscale, une entreprise peut-elle être victime de la corruption, de l'absence d'impartialité ou de l'indulgence injustifiée de l'administration fiscale ou du juge fiscal ?

En effet, le facteur fiscal est souvent apprécié stratégiquement par les sociétés internationales lorsqu'elles veulent s'implanter dans un pays. Certes, les taux d'imposition

Süleyman GÜKCÜ (*Dokuz Eylül Univ. IIBF*), Gülşah ATAĞAN, Yılmaz ICERLI, *Vergi Dünyası*, n° 345, (*Hizmet Üretim Maliyetleri Esareten Kurtarılmalı*), mai 2010, p. 4.

Cf. également p. - 65 -.

¹⁵⁰ Ramazan KILIC, univ. Adnan Menderes, Faculté des Sciences Economiques et Administratives, Maître de conférences en Finances Publiques et Fiscalité, Responsable de la section Droit Fiscal.

¹⁵¹ Cf. *infra*.

¹⁵² Juge rapporteur au ministère de la Justice au sein de la Direction Générale des Lois.

¹⁵³ Cf. *infra*.

agissent sur les choix relatifs à la localisation des investissements productifs des multinationales, mais la sécurité juridique joue également un rôle essentiel¹⁵⁴. Un pays dont les taux d'imposition sont attractifs n'est pas pour autant attractif s'il ne possède pas un système garantissant avec certitude les principes de légalité, d'impartialité et d'égalité devant l'impôt.

Il n'existe pas de définition légale et précise de la notion de sécurité juridique. Selon Olivier DUTHEILLET DE LAMOTHE, ancien membre du Conseil constitutionnel français, la sécurité juridique « *se rattache à deux notions qui, bien que proches de celle de sécurité juridique, ne coïncident pas exactement avec celle-ci* :

- *la première est la notion de « sûreté » qui, aux termes de l'article 2 de la Déclaration [des droits de l'homme], est l'un des droits naturels et imprescriptibles de l'homme avec la liberté, la propriété et la résistance à l'oppression. Mais, dans la Déclaration [des droits de l'homme] de 1789, la notion de sûreté correspond principalement à la notion d'habeas corpus, comme le précise expressément l'article 7 : « Nul homme ne peut être accusé, arrêté ni détenu que dans les cas déterminés par la loi, et selon les formes qu'elle a prescrites » ;*
- *la seconde notion est la notion de « garantie des droits » inscrite à l'article 16 de la déclaration : " Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de constitution " ».*¹⁵⁵

La nouvelle organisation de 1982 des juridictions administratives, les mutations de l'administration fiscale, le développement économique réduisant la corruption sont autant de facteurs, parmi d'autres, qui renforcent la sécurité juridique en Turquie.

Par opposition à l'Empire ottoman, depuis la proclamation d'une république laïque, en 1923, la Turquie est appelée « *la Turquie moderne* » ou bien « *la Turquie moderne d'ATATÜRK* ». Néanmoins, suffit-il pour un pays d'être une république pour avoir une législation moderne et une ouverture sur l'international ?

¹⁵⁴ B. CASTAGNEDE et S. TOLEDANO, *Fiscalité internationale de l'entreprise*, Paris, PUF, 1987, p. 39; cité par El Hadji Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, thèse de doctorat, univ. Paris Est, juillet 2011, p. 7.

¹⁵⁵ M. Olivier DUTHEILLET DE LAMOTHE, exposé, *La sécurité juridique - Le point de vue du juge constitutionnel*, membre du Conseil constitutionnel, 20 septembre 2005, site Internet : http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/root/bank_mm/pdf/Conseil/securitejuridique.pdf.

Le droit fiscal turc s'est inspiré du droit fiscal allemand et du droit fiscal anglais. Cela a-t-il entraîné une réelle rupture avec le système fiscal ottoman ? Dans le cas de la *Turquie moderne*, la réponse est positive dans la mesure où les principes religieux de l'Empire ottoman ont été totalement abandonnés. L'instauration d'une république laïque fut donc une première étape dans la modernisation du droit turc et, par là même, de sa branche fiscale.

Néanmoins, l'imitation des modèles européens¹⁵⁶ engendre-t-il nécessairement un système d'imposition conforme aux attentes des entreprises turques dans leur environnement actuel, celui d'une croissance économique que le pays n'a encore jamais connue ? À partir de ces interrogations, la recherche est orientée autour du sujet suivant :

L'imposition des bénéfices des entreprises en Turquie : entre modernisme et préoccupations internationales.

L'imposition des bénéfices amène souvent, dans l'esprit des fiscalistes, à l'équation suivante : *Produits – Charges = Résultat fiscal*. Or, il est réducteur de lier la notion d'imposition des bénéfices à sa dimension comptable et technique : un compte de résultat comportant un chiffre d'affaires et des dépenses. En effet, la notion d'imposition des bénéfices est bien plus vaste et englobe bien d'autres notions juridiques. L'étude de la fiscalité d'un pays, partielle ou totale, ne peut se limiter aux produits et aux charges fiscales.

C'est pourquoi la présente recherche est consacrée à la question de savoir comment le législateur turc légifère en matière d'imposition des bénéfices des entreprises depuis les années 1980-2000, quelles sont les règles d'imposition et quelle est la pratique des entreprises à l'égard de ces règles. D'autre part, cette recherche comprend aussi l'organisation de l'administration fiscale, les sanctions qu'elle met en œuvre ainsi que la mission du juge fiscal en cas de contentieux.

¹⁵⁶ Principalement allemand et anglais en matière fiscale.

Paragraphe 2. Maîtrise des éléments de la recherche et présentation de la démonstration

Ce paragraphe permet de cerner les notions de la problématique (A), de laquelle découle l'annonce du plan (B).

A – Les éléments de la problématique juridique

Comme dans tous les pays, les règles fiscales d'imposition des entreprises en Turquie sont confrontées à des évolutions nécessaires et/ou imposées. Le *modernisme* et l'*internationalisation* de la fiscalité d'imposition d'entreprise varient d'un pays à l'autre : en effet, un système sera considéré comme *moderne* dans un pays mais ne le sera pas forcément dans un autre, ou bien encore un système sera *moderne* à une date donnée dans un pays donné mais perdra ce caractère de *modernité* à une autre date et dans un autre pays.

Que signifient *préoccupation internationale* et *modernisme* dans l'imposition des bénéficiaires des entreprises en Turquie ?

Le dictionnaire Larousse définit la *préoccupation* comme le « *souci vif et constant qui absorbe l'esprit au point de le détourner d'autres objets* » et également comme « *une idée, une pensée, un projet dominant* »¹⁵⁷. Le terme *international* est défini comme ce « *qui a lieu entre plusieurs nations, qui concerne leurs relations* »¹⁵⁸.

Par conséquent, dans le contexte de la présente recherche, la définition retenue pour la *préoccupation internationale* sera la suivante : le souci vif et constant des relations avec les autres nations, à savoir la prise en compte continue de la législation et de l'économie des pays étrangers dans l'imposition des bénéficiaires des entreprises.

La notion de *préoccupation internationale* s'inscrit dans la notion de *mondialisation*, qui consiste en « *le développement ou plus précisément l'accélération du développement de l'activité économique qui traverse les frontières politiques nationales et régionales* »¹⁵⁹.

¹⁵⁷ Larousse, dictionnaire, site Internet : <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais>.

¹⁵⁸ *Ibidem*.

¹⁵⁹ C. OMAN, *Les défis politiques de la globalisation régionalisation*, Cahiers de politique économique, n° 11, Centre de développement de l'OCDE, p. 9, cité par M. El Hadji Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, thèse de doctorat, univ. Paris Est, juillet 2011, p. 4-5.

La préoccupation internationale est liée aux notions de *modernisme*, de *modernité* et de *modernisation*. Ces termes seront utilisés en fonction des nécessités imposées par le contexte. Il est donc indispensable de les définir préalablement et d'en présenter les nuances.

1. Le dictionnaire Larousse donne du mot *moderne* la définition suivante : ce « *qui appartient au temps présent ou à une époque relativement présente* » ou ce « *qui bénéficie des progrès les plus récents* »¹⁶⁰.
2. Le *modernisme* est, selon la définition de l'Académie française (éd. 1986)¹⁶¹, la « *tendance à se détacher de la tradition pour adopter des idées modernes* », c'est-à-dire actuelles, contemporaines. Dans ce sens, *modernisme* s'oppose à *traditionalisme*.
3. La *modernité* est définie comme la « *qualité de ce qui est moderne, de ce qui témoigne des transformations, des évolutions des époques présentes, qui est caractéristique d'un esprit nouveau qui répond aux désirs, aux attentes du moment* ».
4. La *modernisation* implique, quant à elle, la rénovation, l'actualisation, les progrès qui peuvent être pris en compte pour aboutir à ce qui est *moderne*.

Les deux principales notions constitutives du sujet de la présente étude sont étroitement imbriquées : le *modernisme* est inhérent au concept de la préoccupation internationale et celle-ci est elle-même fonction du *modernisme* du système d'imposition fiscale. Dans le contexte actuel, un système ne peut pas être considéré comme *moderne* s'il ne possède pas une dimension internationale ; de même, une fiscalité *moderne* ne peut pas s'exonérer de mettre en place un système d'imposition des entreprises qui entretiennent des relations commerciales, financières et économiques avec des pays étrangers.

L'ouverture internationale engendre une perte de souveraineté fiscale pour un pays, en raison du fait que cette ouverture fait prévaloir le principe de supranationalité. Mais cela peut être considéré comme une forme de *modernisme* lorsque ce principe est voulu et consenti et non pas imposé, comme cela est le cas dans les systèmes occidentaux, dont l'Union européenne est un exemple.

¹⁶⁰ Modernisme, Moderne : Définitions disponibles sur le site Internet de Larousse : <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais>.

¹⁶¹ <http://www.academie-francaise.fr/>

La question suivante se pose alors : le fait que la fiscalité turque s'inspire des systèmes occidentaux ou européens suffit-il pour considérer le système d'imposition turc comme *moderne*, dans la mesure où il intègre la notion de *préoccupation internationale* ?

Le sociologue Michel FREITAG explique que « *la modernité est un mode de reproduction de la société basée sur la dimension politique et institutionnelle de ses mécanismes de régulation par opposition à la tradition, dont le mode de reproduction d'ensemble et le sens des actions qui y sont accomplies est régulé par des dimensions culturelles et symboliques particulières. [...] La modernité est aussi l'ensemble des conditions historiques matérielles qui permettent de penser l'émancipation vis-à-vis des traditions, des doctrines ou des idéologies données et non problématisées par une culture traditionnelle* »¹⁶².

Les systèmes fiscaux occidentaux ne donnent la priorité ni à la religion ni à l'attachement intégral à la tradition¹⁶³ ; ils s'adaptent continuellement aux contextes économiques et sociaux et accordent la primauté aux principes d'égalité devant l'impôt, d'impartialité, de valeurs communes et d'intérêt public. La religion n'est alors pas la référence, même si elle peut devenir un élément fiscal par la mise en place de régimes spécifiques concernant les dons, les lieux de cultes, etc.

De plus, dans certains pays européens, comme la France ou l'Allemagne, a émergé la théorie selon laquelle l'obligation fiscale est liée au principe démocratique « *jusqu'à en faire naître le Parlement et sortir tout le droit constitutionnel* »¹⁶⁴ : c'est parce que l'impôt existe que l'État existe. Le statut *moderne* du contribuable fait de lui non seulement un individu titulaire de droits, mais également un citoyen participant à l'exercice du pouvoir. Les systèmes européens peuvent alors être résumés par la phrase du Professeur Emmanuel de CROUY-CHANEL : « [...] *c'est autour des obligations que crée l'appartenance à une communauté politiquement organisée que s'est constituée la conception moderne de l'impôt comme mode normal de financement des actions de la puissance publique* »¹⁶⁵. Ainsi, la

¹⁶² Michel FREITAG, *La dissolution post-moderne de la référence transcendentale*, article, in Cahiers de recherche sociologique, no. 33, 1999, pp. 181-217. Montréal, département de sociologie, UQAM.

Définition disponible également sur le site Internet Wikipédia : <http://fr.wikipedia.org/wiki/Modernit%C3%A9>.

¹⁶³ La tradition n'est pas forcément totalement écartée. Même si la tradition est préservée, le législateur occidental choisira de modifier les principes traditionnels si nécessaire.

¹⁶⁴ Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne – France)*, thèse de doctorat, univ. Paul Cézanne Aix-Marseille III, décembre 2011, p. 54. Il cite notamment Pierre BELTRAME, *Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe*, Rev. fr. fin. publi., n° 51 (*Les principes et les règles des finances publiques en question*), 1995, p. 81.

¹⁶⁵ Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne – France)*, op. cit., p. 57, qui fait référence à Emmanuel de CROUY-CHANEL, *le*

modernité d'un système réside dans le fait que le citoyen est celui qui crée lui-même l'impôt par l'intermédiaire de ses représentants, qui ont pour devoir d'assumer les dépenses publiques.

Par ailleurs, dans les systèmes occidentaux, la fiscalité est considérée comme susceptible de modifier les comportements. Ainsi, en France, la variation des taxes sur le tabac ou sur les sodas ou les boissons contenant une forte quantité de sucres et/ou des édulcorants de synthèse est destinée à en faire diminuer leur consommation pour des raisons de santé publique. De même, la théorie de la fiscalité compétitive a pour objectif de modifier les comportements des dirigeants d'entreprises afin de favoriser la compétitivité de leurs entreprises.

Par conséquent, l'inspiration, l'imitation et les similitudes entre la fiscalité turque et les systèmes occidentaux ou européens sont considérées comme un début de preuve du *modernisme* turc en matière de règles fiscales.

Néanmoins, le caractère moderne et international de la législation turque en matière de fiscalité d'entreprise ne sera patent que lorsque les règles d'imposition fiscale seront en adéquation avec les trois éléments suivants :

- les valeurs démocratiques, sociales et morales de la Turquie ;
- l'évolution économique de la Turquie. Par exemple, les règles fiscales doivent prendre en compte les préoccupations des entreprises selon la taille de ces dernières. En effet, les attentes d'une entreprise individuelle ne sont pas les mêmes que celles d'une société détenant des filiales au-delà des frontières ;
- les volontés et les objectifs de l'OCDE et des autres organismes internationaux dont la Turquie est membre.

L'imitation par la législation turque de la législation occidentale doit tenir compte du fait que cette dernière n'est pas univoque. Par exemple, en matière d'infractions fiscales, l'Italie ne prévoit pas de procédure devant une commission, à la différence de la France, où la *Commission des Infractions Fiscales* intervient pour faire connaître son avis quant aux éventuelles poursuites pénales, sans lequel l'administration fiscale ne peut déposer une plainte

contribuable-citoyen, Histoire d'une représentation fiscale (1750-1999), thèse de droit, Univ. Paris II – Panthéon-Assas, 1999, p. 333.

à l'encontre du contribuable¹⁶⁶. Par conséquent, le législateur turc doit s'inspirer des dispositifs de la législation les plus appropriés à l'environnement auquel ils sont destinés.

Lors de la proclamation de la République de Turquie, l'adaptation des règles occidentales à la société turque a constitué, dans certains domaines, une rupture avec la tradition. Ce fut le cas, par exemple, lorsque M. K. ATATÜRK s'est inspiré, en 1926, du Code Civil suisse, qui organisait, par exemple et entre autres, le mariage et le divorce. La population n'était prête ni culturellement, ni religieusement, ni moralement à accepter les dispositions qu'il contenait. Cette adaptation des règles occidentales à la société turque était pourtant nécessaire afin d'harmoniser la législation à la conjoncture.

Au 21^{ème} siècle, posséder la même législation qu'un pays européen sans l'adapter à la société du pays n'est plus possible : les politiques d'imitation de M. K. ATATÜRK ne seraient plus applicables aujourd'hui. Même si, lors de son dernier voyage officiel en Turquie, en 1968, le général DE GAULLE a estimé que, « *de toutes les gloires, ATATÜRK a atteint la plus grande : celle du renouveau national* »¹⁶⁷, les besoins du renouveau de la Turquie de l'époque d'ATATÜRK et ceux de la Turquie contemporaine ont considérablement changé.

Aujourd'hui, se limiter à s'inspirer des législations occidentales ne suffit plus, et les termes de « *Turquie moderne* » doivent recouvrir une réalité autre que celle du siècle dernier.

Une disposition ou une jurisprudence modernes et efficaces dans un pays occidental ne le sont pas forcément dans un autre pays si elles ne sont pas en conformité avec les réalités sociales et économiques de ce pays. Par exemple, une disposition fiscale peut être moderne en France, ne pas l'être en Amérique du Sud ou en Afrique mais l'être en Turquie. C'est ainsi que l'instauration d'une zone franche assortie d'avantages fiscaux dans une ville de Turquie déjà très industrialisée n'aura aucun sens de modernité juridique alors que le pays a besoin d'un maillage économique pour aider le retard de développement de l'est du pays.

Toutefois, les concepts de M. K. ATATÜRK sont difficiles à rejeter dans leur intégralité dans la mesure où les Turcs gardent encore aujourd'hui l'empreinte du nationalisme atatürkien lié au culte de sa personne¹⁶⁸. Au reste, ce nationalisme atatürkien est

¹⁶⁶ Thierry LAMBERT (sous la direction de), *Les sanctions administratives fiscales : aspect de droit comparé, finances publiques*, éd. l'Harmattan, avril 2006, p. 24.

¹⁶⁷ Phrase qu'inscrira le général DE GAULLE dans le livre d'or du Mausolée d'ATATÜRK après avoir déposé une couronne sur sa tombe. Voyage officiel en Turquie du 25 au 30 octobre 1968. Ina - Institut national de l'audiovisuel, site Internet, *Charles de Gaulle Paroles Publiques*, mai 2012, <http://www.ina.fr/fresques/de-gaulle/fiche-media/Gaulle00147/suite-du-voyage-en-turquie.html>.

¹⁶⁸ La photo de M. K. ATATÜRK est sur tous les billets de banque, toutes les mairies. Sa statue dans toutes les villes et son portrait est affiché dans tous les meetings politiques de droite ou de gauche.

un principe constitutionnel : le préambule et l'article 2 de la Constitution turque rappelle que la République de Turquie est liée au nationalisme et aux principes du « *leader immortel et de l'unique héros ATATÜRK* »¹⁶⁹.

Par ailleurs, il ne faut pas considérer comme un élément de modernité la turquisation des termes juridiques. La langue turque intègre de plus en plus de mots du vocabulaire français depuis la période du *Tanzimat*¹⁷⁰, période où l'Empire ottoman est influencé par la France du point de vue des modes, de l'art et de la langue. Aujourd'hui la turquisation de certains mots ottomans – d'origine arabe ou persane – se poursuit, et des mots français viennent également s'ajouter au vocabulaire turc dans de multiples domaines¹⁷¹. Ils sont alors écrits avec l'alphabet turc, par exemple, dans les années 1990, *kuaför* pour *coiffeur* a remplacé *berber*.

Certes, dans le droit turc, un vocabulaire contenant un grand nombre de termes ottomans, peu en usage dans le langage courant, continue d'être utilisé. Cependant, le vocabulaire de la littérature fiscale turque n'échappe pas, lorsque de nouveaux termes sont adoptés, à la turquisation de certains mots de la langue française. L'encadré suivant en fournit quelques exemples :

- « <i>Usul</i> » qui signifie	<i>procédure</i>	est remplacé par	« <i>prosedür</i> »
- « <i>Ilke</i> » qui signifie	<i>principe</i>	est remplacé par	« <i>prensip</i> »
- « <i>Dilim</i> » qui signifie	<i>barème</i>	est remplacé par	« <i>tarife</i> » ¹⁷²
- « <i>Düzenleme</i> » qui signifie	<i>organisation</i>	est remplacé par	« <i>organisasyon</i> »
- « <i>Dönem</i> » qui signifie	<i>période</i>	est remplacé par	« <i>periyod</i> »
- et encore : « <i>Rapor, Strateji, Metod, Finans, Finansman Fonu, System, Rejim, Konsej, Liste</i> », etc.			

¹⁶⁹ Constitution de la République de Turquie, ratifiée par référendum populaire le 7 novembre 1982, loi n° 2709, JO n° 17863, 9 novembre 1982. Quatrième Constitution de la République de Turquie: la première fut la Constitution de 1921, suivie par celles de 1924 et de 1961. Modifications de la Constitution de 1982 : 1993, 1995, 1999, 2001, 2002, 2004, 2005 et 2008 ; proposition à la révision par le gouvernement en automne 2007 et un référendum a eu lieu à ce sujet le 12 septembre 2010.

¹⁷⁰ Les *Tanzimat* (réforme ou réorganisation) furent une ère de réformes dans l'Empire ottoman de 1839 à 1876, date à laquelle fut promulguée la Constitution ottomane.

¹⁷¹ Il existe plus de 5300 mots d'origine française dans la langue turque, dans tous les domaines.

Hamza ZÜLFİKAR, *Va-t-il continuer à utiliser son français alors qu'il sait le turc (Türkçesi Olduğu Hâlde Fransızcasını Kullanmaya Devam mı?)*, Mensuel de la Langue Turque (*Türl Dil Dergisi*), (Sayı) n°721, p. 13, janvier 2012.

¹⁷² Dans le contexte du barème de l'Impôt sur le Revenu (*Gelir Vergisi*).

Cette turquisation du vocabulaire témoigne de la volonté de la Turquie d'ouverture sur le monde par le biais d'une évolution juridique tendant vers le modernisme et l'internationalisation du droit fiscal turc. Toutefois, pour renforcer sa modernité, le système fiscal turc d'imposition des bénéfices ne peut se satisfaire d'une turquisation du vocabulaire qu'il emploie. Il doit prendre en compte le poids fiscal de la trésorerie de l'entreprise tout en préservant les droits de l'État, qui doit maintenir une pression fiscale suffisante pour assurer les dépenses publiques. C'est dans ce cadre que l'administration fiscale doit pouvoir également œuvrer au-delà de ses frontières, comme c'est le cas pour le contrôle qu'elle doit effectuer en matière de prix de transfert, consistant en une activité de recherche des irrégularités et de lutte contre la fraude et l'évasion fiscale internationale¹⁷³.

Est alors posée la problématique suivante : *Comment, depuis les années 1980, le législateur turc a-t-il organisé le système fiscal d'imposition des bénéfices pour accompagner les entreprises sises en Turquie dans leur développement économique à l'échelle nationale et internationale ? Dans son action, le législateur est-il accompagné par le juge fiscal et suivi par les entreprises ?*

La fiscalité d'entreprise turque d'aujourd'hui est la conséquence logique de la politique économique et financière menée par le gouvernement en place depuis 2002. Elle s'adapte au développement économique et à l'eupéanisation constante du pays. « *Au-delà des techniques mêmes qui masquent parfois sa réalité fondamentale, la fiscalité doit être comprise d'abord comme un fait politique et social.* »¹⁷⁴.

En Turquie, peu de travaux ont été réalisés concernant le système financier, à l'exception de quelques-uns, essentiellement descriptifs, et rares sont les analyses à l'égard du droit positif et de la jurisprudence.

Pourtant, des recherches approfondies sur les sujets de fiscalité seraient indispensables car elles permettraient à la Turquie de parvenir à une meilleure gestion des recettes fiscales et à des modalités d'imposition des contribuables plus justes et plus équilibrées.

L'objectif principal de la présente recherche consiste à réaliser une étude sur l'évolution de la fiscalité turque concernant l'imposition des bénéfices des entreprises installées en Turquie.

¹⁷³ Jean-Jacques BIENVENU et Thierry LAMBERT, *Droit fiscal*, PUF, 4^{ème} éd., 2010, p. 143.

¹⁷⁴ Michel BOUVIER, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 11^{ème} éd., 2012, p. 13.

Afin d'apporter des éléments attestant de la modernisation et de l'internationalisation du système fiscal turc, l'auteur des travaux a recours à différents outils juridiques, à savoir :

- les régimes d'imposition et leurs modalités de déclaration ;
- les impôts frappant les bénéficiaires des entreprises ;
- le recouvrement des impôts ;
- les prestations de services des entreprises ;
- les contrôles et sanctions de l'administration fiscale ;
- les contentieux portés devant le juge fiscal ;
- la lutte contre les évasions fiscales ;
- le volet pénal ;
- les conventions fiscales internationales.

B – Annonce du plan de la recherche

Les présents travaux ne constituent pas une recherche en droit comparé entre le droit fiscal français et le droit fiscal turc. Cependant, ils feront apparaître certains rapprochements et certaines différences entre les deux systèmes fiscaux.

Les travaux de recherche ont débuté en 2005 pour se terminer en 2012.

La présente étude analyse également les modèles et les facteurs permettant l'accélération de la modernisation du système d'imposition fiscal turc et son adaptation à la mondialisation, comme ceux que propose le Professeur Süleyman GÜCLÜ¹⁷⁵ concernant les contentieux portés devant les juridictions administratives

Jusqu'à dans les années 2000, l'incapacité du législateur turc à mettre en place de réelles politiques à long terme, le manque de volonté des autorités administratives, l'inefficacité et le caractère non dissuasifs des sanctions administratives et judiciaires ont constitué les problèmes majeurs chroniques du système fiscal et financier turc.

À partir de 2002, le gouvernement turc a mis en place une série de politiques économiques pertinentes afin d'assurer une forte croissance, saine et à long terme. Les nouvelles politiques économiques apparaissent comme les premiers signes d'un processus de modernisation et de mondialisation.

¹⁷⁵ Cf. également p. - 105 -.

L'Impôt sur les Sociétés et l'Impôt sur le Revenu, qui représentent des enjeux majeurs, frappent les bénéficiaires des entreprises turques. Jusqu'au début des années 2000, les contribuables ne s'acquittaient que partiellement de leurs impôts dans la mesure où ils réduisaient leur base d'imposition fiscale. L'insuffisance de leur contribution était renforcée par le manque d'efficacité des vérifications de comptabilité par l'administration fiscale.

Les textes du droit fiscal turc semblent *a priori* exhaustifs mais certaines faiblesses existent dans leur application, tout comme dans les politiques à long terme menées par les différents gouvernements. L'objet de la recherche est de répondre à la question de savoir si, malgré ces faiblesses, le système d'imposition turc possède un caractère de modernisme et une dimension internationale.

Au cours de la thèse, sont abordés plusieurs points pouvant être liés, par extension, à d'autres notions fiscales et économiques. Ainsi, les impositions des entreprises donnent lieu à l'analyse des pratiques et des applications des textes et, parmi d'autres notions, sera alors abordée la notion de corruption. En effet, celle-ci n'a pas seulement une incidence sur la fiscalité d'imposition d'entreprise mais également sur la TVA et sur d'autres impôts. De même, la fixation des prix de transfert entre sociétés d'un même groupe réduit d'une part la marge bénéficiaire imposable et, par voie de conséquence, le montant des impôts directs et réduit d'autre part le montant des droits de douane – ou encore des impôts indirects.

Par conséquent, les analyses contenues dans les travaux de la présente recherche peuvent alimenter d'autres études doctrinales.

Ces analyses sont organisées en deux parties, qui permettent de faire la démonstration du modernisme et de la préoccupation internationale du système d'imposition des bénéficiaires en Turquie. Ces deux parties n'ont nullement pour objectif d'analyser la notion de *modernisme* dans une partie et la notion de *préoccupation internationale* dans une autre, dans la mesure où, comme cela a déjà été expliqué, ces deux notions sont interdépendantes.

En d'autres termes, et pour employer une métaphore, la première partie a pour objectif de décrire les « rails » et la seconde partie le « train ».

Dans la première partie (*UN SYSTÈME FISCAL INTÉGRÉ OFFRANT UNE SÉCURITÉ JURIDIQUE*) est analysé le système d'imposition en place dans sa dimension historique. Le rôle du juge fiscal est également étudié, afin de démontrer l'existence d'une sécurité juridique en Turquie. En effet, un système ne peut être considéré comme moderne que s'il assure en premier lieu une sécurité juridique, appréciée en analysant notamment le comportement du juge fiscal face aux impositions des bénéficiaires des entreprises (**Première Partie**).

Dans la seconde partie (*UN SYSTÈME D'IMPOSITION EN MUTATION*) sont étudiées les récentes mutations du système d'imposition des entreprises – qu'elles soient législatives, jurisprudentielles, politiques ou bien encore pratiques –, motivées par un souci de modernisme et d'ouverture internationale. Est également présentée et analysée la persistance d'un certain nombre de lacunes dans l'imposition des bénéficiaires des entreprises en Turquie (**Seconde Partie**).

Première Partie - Un système fiscal intégré offrant une sécurité juridique.

Seconde Partie - Un système d'imposition en mutation.

PREMIÈRE PARTIE - UN SYSTÈME FISCAL INTÉGRÉ OFFRANT UNE SÉCURITÉ JURIDIQUE

Depuis la proclamation de la République, en 1923, la Turquie s'inscrit dans une logique de modernisation et de mondialisation.

Mustafa Kemal ATATÜRK a introduit les principes de la démocratie, a créé de nouvelles institutions et réformé la législation en s'inspirant des modèles européens. Le *père des Turcs* a également accordé beaucoup d'importance à l'éducation et instauré une administration moderne, dont l'administration fiscale.

Sur le plan fiscal, dans le cadre d'une grande réforme engagée en 1940, beaucoup d'impôts ont été imposés par voie de rôle¹⁷⁶ et une nouvelle organisation a été instaurée en matière de contrôle fiscal. Afin que les contrôles fiscaux soient réalisés par « *un office maîtrisant les techniques du contrôle, loyal, compétent, spécialisé, constitué de personnes impartiales*¹⁷⁷ », fut créé, le 29 mai 1945¹⁷⁸, l'Office des Inspecteurs des Impôts¹⁷⁹, dépendant du ministère des Finances. La création de cet office a constitué un pas déterminant dans le domaine du contrôle fiscal : « *Depuis sa création, cet office exceptionnel a pris une telle valeur que les étudiants brillants issus des meilleurs écoles désirent adhérer à cet office*¹⁸⁰ ». Avant la mise en place de celui-ci, les vérifications de comptabilité étaient réalisées par des fonctionnaires qui ne contrôlaient les déclarations que d'une manière inefficace, en se fondant sur un savoir et une expérience fragmentaires¹⁸¹.

Certains membres de l'Office des Inspecteurs des Impôts font partie des fiscalistes qui rédigent des articles sur la législation fiscale turque, publiés dans *Vergi Dünyası* et *Vergi Sorunları*, mensuels consacrés à la fiscalité en Turquie¹⁸².

¹⁷⁶ Voie de rôle (*Beyan esasına*).

¹⁷⁷ Kemal UNAKITAN, ministre des Finances, *Vergi Dünyası* n° 298, (*Büyük Dinamik Ülke : Türkiye*), juin 2006, p. 4.

¹⁷⁸ Loi n° 4709, *Loi portant création de l'Office des inspecteurs des impôts et certaines modifications du personnel du ministère des Finances au niveau central et provinciaux (Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına ve Maliye Bakanlığı merkez ve iller kadrosunda bazı değişiklikler yapılmasına dair kanun)*, 28 mars 1945, JO n° 5974, 5 avril 1945.

¹⁷⁹ Office des Inspecteurs des Impôts dénommé le HUK (*Hesap Uzmanları Kurulu*).

¹⁸⁰ Kemal UNAKITAN, ministre des Finances, *Vergi Dünyası* n° 298, (*Büyük Dinamik Ülke : Türkiye*), *op. cit.*.

¹⁸¹ Site Internet du HUK (www.huk.com.tr, tarihçe/A).

¹⁸² *VERGI DÜNYASI*: Le Monde Fiscal ; *VERGI SORUNLARI* : Les Questions (Problèmes) Fiscaux.

Concernant l'organisation administrative, le GIB¹⁸³, Présidence de l'Administration des Revenus, est l'administration qui joue un rôle majeur dans la relation entre l'État et le contribuable. L'article 4 de la *Loi portant sur les Devoirs et l'Organisation de la Présidence de l'Administration des Revenus*¹⁸⁴ énonce, dans son alinéa 1^{er}, les devoirs du GIB : il doit appliquer les politiques de finances nationales¹⁸⁵ fixées par le ministère des Finances et fournir au contribuable un service administratif efficace tout en l'incitant au respect de la loi fiscale.

Lorsque des litiges naissent dans les juridictions administratives, le GIB doit également défendre l'administration fiscale, former des demandes auprès de ces juridictions et, si nécessaire, faire appel, se pourvoir en cassation et demander des décisions modificatives¹⁸⁶. Le GIB doit aussi donner son autorisation préalable aux services provinciaux (*taşra teşkilat*) pour les pourvois en cassation et prendre les mesures pour réduire le nombre de litiges découlant de l'application des lois fiscales¹⁸⁷.

L'organisation du GIB lui permet de disposer de multiples services, dont :

- la *Présidence de l'Administration des Services aux Contribuables*¹⁸⁸, qui doit prendre les mesures nécessaires pour l'application juste de la législation fiscale ;
- la *Présidence de l'Administration des Services de Recouvrement et de Contentieux*¹⁸⁹, qui doit prendre les mesures nécessaires afin de réduire le nombre des contentieux administratifs en analysant leurs motifs ;
- la *Présidence de l'Administration du Contrôle et de l'Alignement*¹⁹⁰, qui doit lutter contre l'évasion¹⁹¹ et la fraude fiscales, prendre les mesures nécessaires dans ce cadre, évaluer et suivre les résultats des vérifications de comptabilité,

¹⁸³ GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

¹⁸⁴ Loi n° 5345, *Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun*, 5 mai 2005, JO n° 25817, 16 mai 2005.

¹⁸⁵ Politiques de finances nationales : *Devlet Gelirleri politikası*.

¹⁸⁶ Décisions modificatives : Terme en turc : *Tashihi karar yolu*.

¹⁸⁷ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 229, (*Vergi İhtilafları*) p. 46, octobre 2007.

¹⁸⁸ *Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı*.

¹⁸⁹ *Tahsilat ve İhtilaflı İşler Daire Başkanlığı*.

¹⁹⁰ *Denetim ve Uyum Daire Başkanlığı*.

¹⁹¹ *Vergi kayıp*.

contrôler les travaux des inspecteurs fiscaux, et, par le biais d'avis et de propositions, prendre les mesures nécessaires pour améliorer l'efficacité et la productivité des vérifications¹⁹² ;

- la *Direction de Groupes des Services Juridiques et Contentieux*¹⁹³, qui doit établir les dossiers contentieux concernant les impôts, les taxes, les frais et les infractions, préparer la défense de la Présidence de l'Administration fiscale et leur transmission aux instances judiciaires compétentes et, si cela est nécessaire, faire appel ou former des pourvois des décisions des juridictions administratives.

Le GIB joue ainsi un rôle important en matière d'imposition des entreprises et la présente recherche fait souvent référence à cet organisme qui chapeaute l'administration fiscale, qui entre fréquemment en litige contre les entreprises à la suite d'une vérification de comptabilité.

Le juge fiscal turc intervient alors, et les présents travaux démontrent qu'il existe une sécurité juridique, sans laquelle le système d'imposition ainsi que l'ensemble du système fiscal ne peuvent respecter les principes de régularité, de sincérité, d'égalité et de justice.

¹⁹² Süleyman GÜCLÜ, (*Vergi İhtilafları*), *op.cit.*, p. 46.

¹⁹³ *Hukuk ve İhtilaflı İşler Grup Müdürlüğü*.

Article 15 du *Décret sur la Création et les Devoirs de la Présidence de l'Administration Fiscale (Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği)*, JO n° 22151, 24 décembre 1994.

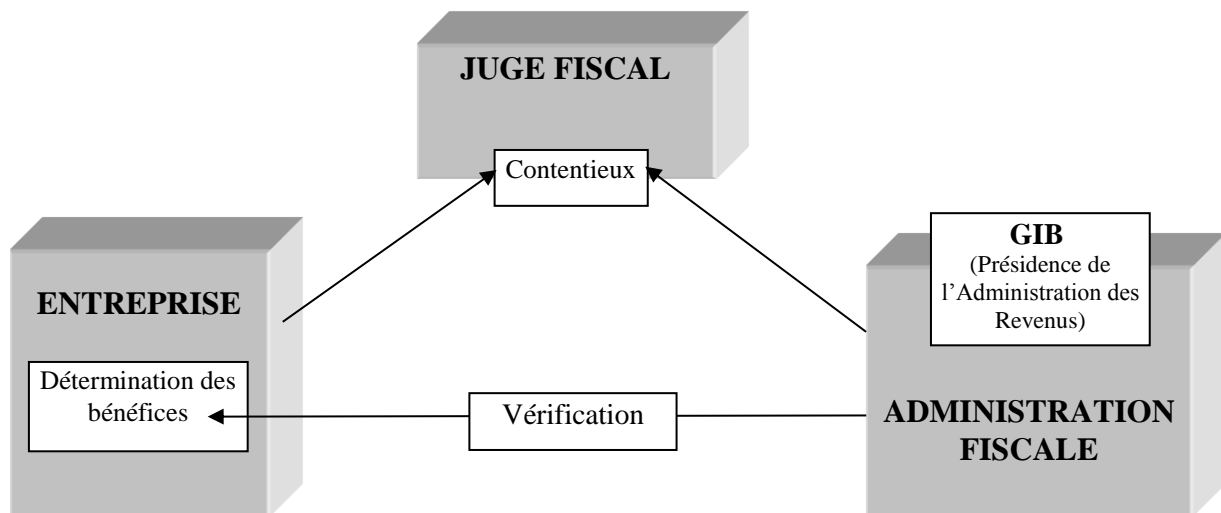


Schéma n° 1, février 2008 (réalisé par l'auteur de la recherche).

Néanmoins, le travail du juge fiscal demeure insuffisant si l'administration manque d'efficacité et ne dissuade pas les entreprises, *via* les contrôles et les recouvrements de l'impôt, de procéder à des dissimulations ou à des distributions occultes. En effet, suite aux vérifications de comptabilité, l'écart de base imposable a été de 98 milliards de Livres Turques en 2009, exercice pendant lequel 48 157 entreprises ont été contrôlées¹⁹⁴. La présente recherche insiste sur les facteurs influençant le comportement des entreprises à l'égard des déclarations fiscales de résultats.

Un schéma moderne se caractérise par un législateur fiscal capable d'anticiper l'économique. Cependant, l'évolution économique turque et particulièrement celle du commerce international ont été plus rapides que celle de la législation fiscale. La Seconde Partie de l'étude met en évidence les efforts d'anticipation et de prévention du législateur.

L'évolution de la législation fiscale turque manquait de dimension internationale en raison du fait que, à la fin des années 1970, les premiers échanges internationaux se faisaient entre des entreprises qui étaient souvent détenues par des Turcs. En effet, les immigrants turcs résidant en Allemagne, en Belgique, aux Pays-Bas et en France dirigeaient la majorité des entreprises échangeant avec la Turquie et prenaient souvent participation dans les sociétés turques.

¹⁹⁴ Hürriyet, *98 milliards de Livres ont été dissimulés au détriment des Finances (98 milyar lira Maliye'den gizlendi)*, 18 mars 2010, p. 19.

La Turquie moderne, née de la chute de l'Empire ottoman, a hérité d'un système fiscal déjà établi. Depuis sa fondation, elle a toujours été soucieuse de modernisation, que la laïcité a facilitée et accélérée en séparant le religieux du politique et en supprimant les impositions de l'Empire ottoman inspirées par les principes religieux.

Après M. K. ATATÜRK, la République de Turquie a su poursuivre l'œuvre de son fondateur, et la fiscalité dont elle a hérité fait apparaître le caractère refondé du système d'imposition qu'il a mis en place. Le droit fiscal turc relatif à l'imposition des bénéfices des entreprises se rapproche des valeurs des modèles européens, et notamment de celui-ci de la France (**Chapitre 1**). Sa détermination actuelle d'aller plus avant dans la modernisation et la préoccupation internationale ainsi que sa volonté d'entrer dans l'Union européenne ont placé la Turquie sous une influence extérieure consentie, qui n'est pas de même nature que l'influence d'« imitation » mise en place par M. K. ATATÜRK (**Chapitre 2**).

Chapitre 1 - Un système d'imposition refondé

Chapitre 2 - Un système sous influence consentie

CHAPITRE 1. UN RÉGIME D'IMPOSITION REFONDÉ

Le Professeur et historien Tamer MÜFTÜOĞLU considère que les Turcs ont créé des entreprises industrielles dès le 18^{ème} siècle – dont certaines existent encore aujourd'hui – mais que les entreprises turques ne connaissent un réel développement qu'après la Proclamation de la République, en 1923¹⁹⁵.

Le Professeur Ilber ORTAYLI précise qu'il n'existe pratiquement pas de tradition libérale dans la société ottomane, sauf avec la « modernisation » de l'époque du *Tanzimat*¹⁹⁶, à partir de 1839. En effet, les élites réformistes, appelées « Jeunes Turcs », ont pour dessein d'éviter l'effondrement de l'Empire ottoman en améliorant les conditions de travail, en augmentant la production agricole et industrielle et en créant ainsi des sources de richesse et de prospérité. Le mouvement des « Jeunes Turcs » conduit au « *Birinci Meşrutiyet*¹⁹⁷ », premier gouvernement constitutionnel, et à la formation du premier Parlement de l'Empire, en 1877. Cependant, l'État reste centralisé et monarchique.

Avec la Proclamation de la République, en 1923, le gouvernement d'ATATÜRK adopte les régimes juridiques des pays modernes, même si la pratique du droit ottoman continue à s'appliquer dans certains domaines.

Le présent chapitre fait apparaître que le système d'imposition turc est aujourd'hui un système construit, structuré et développé, proche du modèle français (**Section 1**) et garanti par la présence d'un juge fiscal (**Section 2**).

SECTION 1. UN SYSTÈME DÉVELOPPÉ D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES PROCHE DU MODÈLE FRANCAIS

Une fiscalité au sens strict du terme existait déjà sous l'Empire ottoman, au cours duquel deux périodes peuvent être distinguées en matière fiscale : d'une part, la période située

¹⁹⁵ Tamer MÜFTÜOĞLU, *Culture du Commerce et Influence sur l'Entreprenariat, (Ticaret Kültürü ve GİRİŞİMCİLİK ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ)* TES-AR Tartışma Notları no.4, Ankara, 1993, p. 17. Cité par Dilek ÖZKÖK-CUBUKCU, *Les problèmes fiscaux posés aux petites et moyennes entreprises dans l'Union européenne et en Turquie*, thèse de doctorat, univ. Jean-Moulin Lyon 3, septembre 2000.

¹⁹⁶ *Tanzimat* signifie : réforme.

¹⁹⁷ Le « *Birinci Meşrutiyet* » correspond à la période constitutionnelle de la fin de l'Empire ottoman qui a débuté en 1876. Le sultan Abdülhamit II a proclamé la première Constitution (appelé *Kanun-i Esasi*) le 23 décembre 1876.

entre la création de l'Empire et le *Tanzimat* (de 1299 à 1839) et, d'autre part, la période appelée le *Tanzimat* (1839 à 1876)¹⁹⁸.

Aujourd'hui, les analyses permettent de constater de réelles similitudes entre la fiscalité turque et la fiscalité française. Pour autant, permettent-elles de conclure que la Turquie possède un système fiscal moderne et international ?

Il est possible de répondre à cette question par l'affirmative. D'après le Professeur Michel FREITAG, « *l'émancipation vis-à-vis des traditions, des doctrines ou des idéologies données et non problématisées par une culture traditionnelle* » est signe de modernité¹⁹⁹. Certes, la fiscalité française prend en compte certaines spécificités relatives, entre autres, aux dons, aux lieux de culte ou aux offrandes, mais les textes du législateur ne sont pas inspirés par des références religieuses puisqu'ils sont fondés sur les principes de la laïcité républicaine, sur le rôle de l'impôt, sur l'expansion économique des entreprises et les capacités contributives de chacun.

L'imposition des bénéficiaires permet d'établir des comparaisons du point de vue des modalités d'imposition entre la France et la Turquie dans la mesure où les deux modes d'impositions présentent de nombreuses similitudes (**parapraphe 1**) tout en conservant certaines particularités (**paragraphe 2**). La question sera alors de déterminer si ces particularités s'écartent du modernisme et du caractère international de la fiscalité d'entreprise.

Paragraphe 1. Un régime proche du modèle français

Les principes de détermination du bénéfice englobent deux théories :

- la théorie du compte d'exploitation, selon laquelle « *le calcul du bénéfice imposable doit s'effectuer à partir des seules opérations qui constituent l'objet même de l'entreprise et qui portent sur les marchandises et les matières premières* » ;

¹⁹⁸ *Tanzimat* signifie : réforme.

¹⁹⁹ Michel FREITAG, *La dissolution post-moderne de la référence transcendentale*, article, in Cahiers de recherche sociologique, no. 33, 1999, pp. 181-217. Montréal, département de sociologie, UQAM.

Définition disponible également sur le site Internet Wikipédia : <http://fr.wikipedia.org/wiki/Modernit%C3%A9>.

- la théorie du bilan, selon laquelle le bénéfice « *apparaît comme la différence entre l'actif net en fin de période et l'actif net en début de période, déduction faite [...] des apports extérieurs [...]* »²⁰⁰.

S'étant initialement inspirée du droit fiscal allemand, la Turquie a, de ce fait, adopté la théorie du bilan. Cependant, à la suite des diverses évolutions de son droit fiscal, elle se rapproche aujourd'hui de la conception de la France, intermédiaire entre la théorie du compte de résultat et la théorie du bilan, dans laquelle le bénéfice imposable est « *égal à la différence entre les éléments positifs du bénéfice (bénéfice d'exploitation, plus-values d'actif et recettes accessoires) et les éléments négatifs (frais généraux, amortissements, provisions)* »²⁰¹.

Ainsi donc, les régimes d'imposition des entreprises sises en Turquie présentent des similitudes avec les régimes d'imposition français au niveau des impôts sur les bénéfices (**A**), des amortissements (**B**) et des acomptes provisionnels (**C**). De telles similitudes constituent un « commencement de preuve » dans la démonstration de la modernité du système d'imposition des entreprises. Elles sont prises à titre d'exemples, mais d'autres similitudes existent.

A – La fiscalisation des bénéfices

Tout comme en France, la fiscalité turque opère une distinction entre :

- les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) (*Ticari kazanç*) ;
- les bénéfices non commerciaux (BNC) (*Mesleki kazanç*)²⁰² ;
- les bénéfices agricoles (BA) (*Zirai kazanç*).

Il existe ainsi une réelle similitude avec la France, où n'est pas prévue « *une catégorie de revenu dite "revenu de l'entreprise" »*²⁰³.

Une telle distinction se retrouve également en Allemagne, tout comme dans la majorité des pays occidentaux²⁰⁴.

²⁰⁰ Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, éd. Hachette Supérieur, Les fondamentaux, 7^{ème} éd., 2000, p. 68 et 69.

²⁰¹ Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, *op. cit.*, p. 69.

²⁰² « *Meslek* » signifie professionnel dans la langue turque, et représente l'équivalent des bénéfices non commerciaux (BNC) que l'on retrouve dans la fiscalité française.

²⁰³ Daniel GUTMANN, *Droit fiscal des affaires*, éd. Montchrestien, p. 94, 2^{ème} éd., 2011.

Pierre BELTRAME, *La fiscalité en France*, éd. Hachette, 18^{ème} éd., 2012.

²⁰⁴ La fiscalité allemande distingue les:

L'article 37 du Code de l'Impôt sur le Revenu²⁰⁵ turc définit les bénéfices commerciaux²⁰⁶ comme tous bénéfices tirés d'activités commerciales et industrielles²⁰⁷. Le code ne donne pas la définition de l'activité commerciale et industrielle. Néanmoins, le deuxième alinéa de l'article 37 liste quelques activités considérées fiscalement comme commerciales. En effet, faute de définition, cette liste permet d'éviter de donner lieu à des divergences d'interprétations concernant des activités dont la nature peut prêter à confusion, comme :

- l'exploitation de carrières ;
- l'exploitation d'écoles privées ;
- l'exploitation d'hôpitaux ;
- l'achat et la vente d'immeubles ou la construction à titre habituel ;
- la vente de biens immobiliers construits sur terrain parcellisé dans les cinq ans de l'acquisition du terrain²⁰⁸.

Les deux derniers points méritent d'être analysés dans le contexte économique turc. En effet, l'exode rural et l'urbanisation rapide des vingt dernières années ont entraîné un grand nombre de constructions immobilières sur l'ensemble du territoire. Il est alors utile d'éclaircir les pratiques existant en matière de construction dans la mesure où, en Turquie, une grande partie des constructions sont réalisées dans les conditions suivantes : le particulier ou l'entreprise détenant un terrain donne mandat à un promoteur pour la construction de plusieurs appartements. Le promoteur devient propriétaire du terrain et ne paie pas en numéraire le propriétaire initial qui bénéficiera, en contrepartie, de la propriété d'un(e) ou de plusieurs appartement(s) ou maison(s) après achèvement des constructions. Le promoteur conserve alors la propriété de tous les autres appartements, qu'il pourra céder ou donner en location.

-Bénéfices agricoles	- <i>Einkünfte aus Land und Forstwirtschaft</i>
-Bénéfices industriels et commerciaux	- <i>Einkünfte aus Gewerbebetrieb</i>
-Bénéfices non commerciaux	- <i>Einkünfte aus selbstständiger Arbeit</i>

Site Internet : <http://www.finanztip.de/recht/steuerrecht/est-grundlagen.htm> .

²⁰⁵ Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.

²⁰⁶ Bénéfices commerciaux (*Ticari kazanç*). Comme signalé en introduction, certains traduisent *ticari kazanç* par « gains commerciaux », la présente recherche utilisera les termes bénéfices industriels et commerciaux (BIC).

²⁰⁷ Article 37 du Code de l'Impôt sur le Revenu (Texte en turc : *her türlü ticari ve sinai faaliyetten doğan kazanç*).

²⁰⁸ (Texte en turc : *Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.*)

Au deuxième alinéa de l'article 37 cité ci-dessus figure, au 4^{ème} tiret, l'achat et la vente d'immeuble(s) ou la construction à titre habituel. Une décision du 14 avril 2006 du Conseil d'État turc (*Danıştay*) est venue éclairer ce 4^{ème} tiret dans une affaire concernant cette pratique de « troc »²⁰⁹.

L'affaire concerne un contribuable qui, en 1991, acquiert un terrain qu'il divise en deux parties, en 1993. Il réunit alors l'un des terrains avec un autre terrain, acquis en 1992. Le contribuable mandate un promoteur pour la construction de biens immobiliers auquel il accorde la propriété. En contrepartie, ce dernier attribue la propriété de 29 lots au contribuable qui, par la suite, cède ces lots à une entreprise gérée par sa propre fille.

L'administration fiscale assimile les ventes imposables à la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) et impose le contribuable. Ce dernier forme alors un recours devant le Tribunal fiscal (*Vergi Mahkemesi*), juridiction de premier degré. Celui-ci, en se fondant sur le 4^{ème} tiret de l'alinéa 2 de l'article 37, qui exige que soient réalisées des opérations habituelles, estime que le fait de vendre des biens à des dates différentes ne suffit pas à remplir la condition d'habitude. Le tribunal considère donc que le contribuable n'a pas à être imposé dans la catégorie des BIC.

L'administration fiscale saisit alors le Conseil d'État (*Danıştay*), qui statue que le critère d'habitude est rempli au motif que le contribuable n'a pas construit pour son utilisation personnelle et que le projet immobilier dépasse largement ses besoins personnels. Selon la décision du Conseil d'État, le contribuable a réalisé plusieurs opérations, à savoir la cession au promoteur et la cession à l'entreprise gérée par sa fille.

Le Conseil d'État prend également en compte le 6^{ème} tiret du même article, qui répute comme bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC) les ventes de terrains construits et vendus après que le terrain a été parcellisé dans les cinq ans de l'acquisition. Le Conseil d'État casse alors la décision du Tribunal fiscal et renvoie l'affaire.

Les deux derniers points de l'article 37 concernant ainsi les biens immobiliers et surtout le fait de prévoir les situations de « trocs » sont signe de modernité. Le législateur fiscal a tenu compte du fait que de telles opérations économiques étaient courantes en Turquie. Ainsi, le fait d'intégrer certaines pratiques structurelles et de prendre des mesures

²⁰⁹ Conseil d'État (*Danıştay*), Chambre du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri*), 14 avril 2006, décision n° (*karar no*) 08, esas no 45.

juridiques pour résoudre les différends qui pourraient en découler est un signe de modernité dans un système fiscal²¹⁰.

Malgré la liste des activités considérées fiscalement comme commerciales figurant dans l'article 37, la définition de l'activité commerciale et industrielle est donnée par le Code de Commerce turc. L'ancien code²¹¹ disposait dans son article 11 que l'activité commerciale et industrielle englobait tous les commerces (*ticarethane*), toutes les usines (*fabrika*) et tous les établissements présentant un caractère commercial. Les articles 12 et 13 contenaient des listes d'activités lucratives considérées comme des commerces ou comme des usines²¹².

De plus, un décret apportait des précisions complémentaires. En effet, selon l'article 14 du Décret du Registre du Commerce²¹³, une activité économique est considérée comme commerciale lorsque l'activité possédant un but lucratif est exercée de manière habituelle et lorsqu'elle ne dépasse pas les limites d'une activité artisanale²¹⁴. Le dernier critère marque la différence entre les artisans et les commerçants. Le Code de Commerce distingue les activités commerciales des activités artisanales, distinction dont le Code de l'Impôt sur le Revenu, donc le droit fiscal turc, ne tient pas compte.

Le nouveau Code de Commerce turc (TTK)²¹⁵ de 2011 a intégré le décret dans ses articles. Par exemple, les critères de but lucratif et d'habitude prévus par le décret ont été repris par l'article 11 du nouveau code, qui a ajouté le critère d'indépendance de l'activité (*bağımsız şekilde*).

L'évolution économique et les nouvelles pratiques occidentales obligent les juges à statuer sur de nouveaux cas. En 2005, par exemple, le Conseil d'État (*Danıştay*) a considéré que la cession d'un droit à l'exploitation d'une centrale thermique était un bénéfice commercial et que le prix de cession devait être intégré dans les bénéfices, même si le prix de vente n'avait pas encore été encaissé²¹⁶.

²¹⁰ Cf. définition de la « modernité » de Michel FREITAG dans l'Introduction, p. - 37 - : « *émancipation vis-à-vis des traditions, des doctrines ou des idéologies ...* ».

²¹¹ Ancien code : Code de Commerce Turc (TTK : *Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6762, loi du 29 juin 1956, JO n° 9353, 9 juillet 1956.

²¹² Özhan ULUATAM, Yaşar METHIBAY, *Droit Fiscal (Vergi Hukuku)*, 5^{ème} éd., 2009, p. 272.

²¹³ Décret du Registre du Commerce (*Ticaret Sicili Tüzüğü*), Conseil des Ministres, BKK, JO n°8604, 2 février 1957, modifié par le Décret du Registre du Commerce (*Ticaret Sicili Tüzüğü*), Conseil des Ministres, BKK n° 98-11548, JO n° 23447, 28 août 1998.

²¹⁴ Activité artisanale: *Esnaf faaliyeti*.

²¹⁵ Nouveau code : Code de Commerce Turc (TTK : *Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6102, loi du 13 janvier 2011, JO n° 27846, 14 février 2011.

²¹⁶ Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), décision n° (karar no) 2005/14, *esas* n° 2004/1134.

L'article 65 du Code de l'Impôt sur le Revenu turc définit les bénéfices non commerciaux comme les activités reposant sur le travail personnel, le travail de recherche, professionnel, ou encore d'expertise et les activités reposant sur la responsabilité de celui (ou de ceux) qui les exploite(nt).

Quant aux bénéfices agricoles, l'article 52 du même code les définit comme les activités de semence, de récolte, d'exploitation ou de production sur les terrains, dans les mers, les lacs, les fleuves et les forêts. L'élevage d'animaux et la chasse sont également imposés dans la catégorie des bénéfices agricoles.

Deux régimes coexistent pour déterminer les bénéfices industriels et commerciaux (BIC) d'une entreprise sise en Turquie : le *Basit Usul*, équivalent au régime français du micro-entreprise, et le *Gerçek Usul*, équivalent du régime du réel français. Le régime du réel se divise en deux régimes, tout comme en France, à savoir le régime du réel simplifié d'imposition (*işletme hesabı esasına göre*) et le régime du réel normal (*bilanço esasına göre*). Le régime du micro-entreprise sera détaillé dans le paragraphe 2 de la présente section.

La loi n° 5811 du 22 novembre 2008 oblige désormais les entreprises qui relèvent du régime réel normal à comptabiliser au passif de leur bilan les valeurs mobilières détenues à l'étranger. Cette loi est motivée par la préoccupation internationale et le souci de modernité du législateur fiscal turc car elle a pour objectif de comptabiliser les biens et valeurs détenus à l'étranger²¹⁷. Entrée en vigueur le 1^{er} octobre 2008, elle a surtout pour but d'informer l'administration fiscale des sommes d'argent, des devises, de l'or, des valeurs mobilières, des biens immobiliers détenus tant par les personnes morales que par les personnes physiques²¹⁸. Cette disposition permet également de mettre en place une imposition en faveur de l'administration fiscale turque. Les termes employés par le législateur sont significatifs de la volonté de recouvrement de nouvelles impositions : « *Les biens, source de revenus pour l'économie nationale* ».

Cette loi de 2008 a fait l'objet d'une saisine de la Cour Constitutionnelle²¹⁹ (*Anayasa Mahkemesi*) dans la mesure où elle prévoyait une imposition des biens immobiliers différente selon le lieu où ils étaient situés : le texte prévoyait d'imposer les biens détenus par l'entreprise à l'étranger au taux de 2 % et les biens immobiliers détenus par l'entreprise en

²¹⁷ Barış ULUDAĞ, *Loi n° 5811 et certains problèmes d'application (5811 Sayılı Kanun ve Uygulamada Yaşanan Bazı Sorunlar)*, *Vergi Sorunları*, n° 249 juin 2009, p. 64.

²¹⁸ Loi n° 5811 sur *Les biens, source de revenus pour l'économie nationale (aux finances nationales) (Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun)*, 22 octobre 2008, JO n° 27062, 1^{er} novembre 2008.

²¹⁹ Cour constitutionnelle de la République de Turquie : *Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi*.

Turquie au taux de 5 %. La saisine de l'opposition – les députés sociaux-démocrates – au sein du Parlement souleva le problème de l'atteinte portée par cette loi à l'article 73 de la Constitution²²⁰. En effet, celui-ci repose sur le principe de l'égalité, selon lequel les contribuables doivent payer en fonction de leur capacité contributive et les charges publiques être réparties de manière juste et équilibrée.

La Cour Constitutionnelle n'a pas annulé la loi et a rejeté la demande de la saisine. Elle a rappelé que chaque contribuable doit participer aux dépenses et besoins publics en fonction de ses capacités contributives. Elle a souligné également que l'impôt est une créance publique dont chaque individu doit s'acquitter, issue d'une volonté unilatérale de l'État, fondée sur le pouvoir souverain de celui-ci, dans les limites de la Constitution, afin de faire face aux besoins publics²²¹. Selon la Cour Constitutionnelle, le principe de l'égalité devant l'impôt ne peut être analysé indépendamment d'autres principes constitutionnels. Ainsi, elle a mis en avant le fait que le droit fiscal doit respecter les principes constitutionnels de la légalité (*yasallık ilkesi*), de la puissance financière (*mali güç ilkesi*) ainsi que ceux de l'universalité (*genellik ilkesi*). Elle a souligné la différence existant entre le cadre économique et juridique de la Turquie et celui des pays étrangers et, de plus, elle a considéré que, antérieurement à 2008, la non-imposition des biens immobiliers en Turquie avait constitué des pertes pour l'administration fiscale turque, que le taux de 5 % allait permettre de compenser²²². En outre, selon la Cour Constitutionnelle, le législateur fiscal a cherché à motiver les entreprises pour qu'elles déclarent les biens détenus à l'étranger ; ce faisant, elle a tenu compte de la nécessité de l'État de faire face aux dépenses publiques.

En Turquie, les bénéficiaires des entreprises sont passibles soit à l'Impôt sur le Revenu (*Gelir vergisi*) soit à l'Impôt sur les Sociétés (*Kurumlar vergisi*). Les entreprises individuelles sont toutes soumises à l'Impôt sur le Revenu et l'exploitant doit soumettre ses bénéficiaires à l'Impôt sur le Revenu, tout comme en France. Toutes les sociétés sises en Turquie sont

²²⁰ « Chacun a à sa charge de participer aux charges publiques en fonction de ses capacités. La politique fiscale a pour but de rendre la répartition de cette charge juste et équilibrée » (*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı...*).

²²¹ Texte en langue turque : *Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır.*

²²² Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*), 24 juin 2010, décision n° 2010/85 (esas n° 2008/116), (*Anayasa Mahkemesi Başkanlığından*), Présidence de la Cour Constitutionnelle.

Décisions de Justice (*Yargı Kararları*), *Vergi Dünyası* n° 353, p. 195, janvier 2011.

assujetties à l'Impôt sur les Sociétés et ne peuvent pas opter pour l'assujettissement à l'Impôt sur le Revenu, comme cela est possible en France, sous certaines conditions²²³.

Conformément à l'article 46 du Code de l'Impôt sur le Revenu turc²²⁴, le résultat fiscal est représenté, comme en France, par la différence entre les produits (*hasilat*) et les charges (*gider*). Les charges admises en déduction (*indirilen giderler*), listées par l'article 40 du même code, sont les suivantes²²⁵ :

- les frais généraux destinés à produire ou à préserver le bénéfice (tiret 1 de l'article 40) ;
- les frais de nourriture et de logement du personnel, leurs frais de soins et médicaments, et les charges d'habillement prévues par l'article 27 du Code de l'Impôt sur le Revenu (tiret 2) ;
- les charges sociales et charges de retraite du personnel (tiret 2) ;
- les primes d'assurances et de retraite du personnel ;
- les indemnités, réparations de dommages et intérêts payés sur décisions judiciaires ou conformément à l'exécution d'un contrat (tiret 3) ;
- les charges de déplacement et de séjour relatives à l'activité de l'entreprise (tiret 4) ;
- les charges de transport relatives aux véhicules acquis ou loués (tiret 5, modifié en 1995) ;
- les charges immobilières, de terrain, l'impôt communal, les taxes et impôts assimilés (tiret 6) ;
- les amortissements (tiret 7).

Conformément au Code de Procédure Fiscale turque, chaque charge comptable doit être certifié pour pouvoir être déductible fiscalement²²⁶.

²²³ En France, les sociétés à responsabilité limitée familiales et les EURL peuvent opter pour l'Impôt sur le Revenu. (*Mémento Pratique Fiscal*, éd. Francis Lefebvre, 2010).

²²⁴ Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.

²²⁵ Code disponible sur le site de la Présidence de l'Administration des Revenus (www.gib.gov.tr).

²²⁶ Article 227 du *VUK*. Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

Quant aux charges comptables non déductibles fiscalement²²⁷, elles sont prévues par l'article 41 du Code de l'Impôt sur le Revenu et l'article 11 du Code de l'Impôt sur les Sociétés, par exemple :

- les dépenses effectuées avec les revenus de l'entreprise et pour le compte du chef d'entreprise, de sa femme et de ses enfants ;
- les mensualités, les rémunérations, les commissions et les dommages et intérêts alloués au chef d'entreprise, à sa femme et à ses enfants de moins de 18 ans ;
- les amendes, les majorations, les pénalités, les intérêts de retard et dommages et intérêts payés par l'entreprise faisant suite à une condamnation.

Concernant les « dépenses effectuées » pour le compte du chef d'entreprise et de sa famille, le texte de l'article 41 tiret 1 emploie les termes de « retrait d'argent ». Le texte prévoit que les sommes d'argent retirées viennent augmenter le bénéfice imposable de l'entreprise individuelle. L'article confirme le principe d'unicité entre le patrimoine personnel et le patrimoine professionnel²²⁸. De même, la fiscalité française prévoit qu'en cas d'affectation de dépenses ou bien de fonds à l'exploitant individuel, ces derniers viennent en diminution du capital à l'actif et donc en augmentation du résultat fiscal. Cette similitude peut être considérée comme une manifestation supplémentaire de la modernité du système fiscal turc.

Le deuxième tiret de l'article 41 relatif aux « rémunérations, commissions, etc. » nécessite quelques commentaires qui seront formulés plus avant.

Il est évident que la détermination des bénéfices imposables varie selon qu'ils sont commerciaux, non commerciaux ou agricoles. Ainsi, le bénéfice imposable variera selon qu'il est soumis à l'Impôt sur le Revenu ou à l'Impôt sur les Sociétés. En effet, en Turquie tout comme en France, les bénéfices soumis à l'IS suivent les mêmes règles de détermination que celles appliquées aux bénéfices soumis à l'IR, à l'exception de quelques particularités. Les

²²⁷ La fiscalité turque utilise les abréviations KKEG (*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler*) lorsqu'elle parle des « Charges non acceptées par la loi », c'est-à-dire des dépenses comptables qui ne sont pas acceptées en déduction fiscale des bénéfices.

²²⁸ Okan NETEK, *Vergi Dünyası*, n° 364, (*GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER*), p. 51, décembre 2011.

rémunérations des gérants sont, par exemple, déductibles des bénéfices soumis à l'Impôt sur les Sociétés, comme dans la fiscalité française²²⁹.

Les ressemblances sont évidentes entre le système turc d'une part et le système français et les systèmes occidentaux d'autre part. Cependant, dans le système turc, des faiblesses en matière de règles d'imposition existent.

En effet, l'évolution de l'économie et surtout celle des prestations de services se sont accélérées en Turquie. Les évolutions juridiques connaissent parfois des difficultés à suivre la rapidité de ces évolutions, notamment avec la mondialisation et les échanges économiques hors frontières.

Pour illustrer le décalage entre l'évolution économique et le droit positif, une analyse peut être présentée à partir des activités de prestations de services.

Ainsi, les prestations hôtelières, les prestations de conseil, les dispenses de cours et de formations tout comme les activités de comptabilité sont réalisées quotidiennement ou mensuellement, et certaines prestations peuvent exiger plus temps pour leur préparation et/ou pour leur livraison. En effet, les prestations assurées par les architectes, les ingénieurs ou encore les avocats jusqu'à leur achèvement peuvent s'étendre sur plusieurs années²³⁰. Par exemple, la préparation d'un congrès peut exiger plus d'un an et, par conséquent, des charges de nature différente peuvent être engagées pendant ces périodes, comme le sponsoring, la publicité, les réservations de salles, les déplacements, les frais d'hôtel ou encore les frais de communication. La longue durée des relations commerciales implique un étalement dans le temps des paiements par le client, preneur des prestations de services.

La législation fiscale turque ne définit pas précisément les modalités d'affectation des charges engagées et des recettes perçues pendant ces périodes²³¹. En effet, il n'est pas possible de déterminer à quel exercice doivent être affectées les charges engagées sur plusieurs exercices pour la réalisation d'un même service. La même question se pose concernant les modalités d'évaluation ou les possibilités de report des charges sur des exercices postérieurs dans le mesure où aucun texte ne détermine à quelle date les prestations de services doivent être considérées comme terminées et donc exigibles.

²²⁹ Özhan ULUATAM, Yaşar METHIBAY, *Droit Fiscal (Vergi Hukuku)*, 5^{ème} éd., 2009, p. 272.

²³⁰ Cemaletin UCAK, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 298, La détermination des bénéfices tirés des prestations de services et l'évaluation de celles en cours à la clôture de l'exercice (Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi)*, juin 2006, p. 26.

²³¹ *Ibidem*.

L'article 13 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK)²³² dispose que sont imposés les bénéficiaires nets tirés au cours d'un exercice. Cemalettin UCAK, expert fiscal, estime que les recettes doivent être comptabilisées sur l'exercice où elles ont été recouvrées (*tahakkuk*), c'est-à-dire payées²³³. Il considère que les charges à déduire seraient les dépenses réalisées afin d'obtenir le bénéfice brut (chiffre d'affaires) et que, par déduction, il faut établir un lien entre les recettes et les dépenses. Ces dernières devraient alors être déduites de l'exercice où les recettes y afférant ont été perçues.

Les prestations de services non encore achevées en fin d'exercice conduisent à des situations complexes. Ainsi, l'organisation d'un congrès sera considérée comme terminée lorsque les documents écrits (rapport, plan, expertise, etc) seront exploitables et remis au client. À cette date, la prestation de services pourra être considérée comme exigible.

Par ailleurs, des progrès restent encore à réaliser dans la mesure où, comptablement, il manque des comptes en matière de prestations de services. Dans le Plan Comptable turc, un seul compte comptable²³⁴ les évoque. Pourtant, en Turquie, le secteur des prestations de services n'est pas à négliger compte tenu de l'essor que connaissent notamment le tourisme, les services de transport, les hôpitaux privés, les activités sportives et les établissements d'enseignement privé.

Dans un article intitulé « *Il faut sauver la production de service de l'esclavage* »²³⁵, le Professeur Süleyman YÜKCÜ déplore le manque de place accordée aux prestations de services dans les règles comptables et dans la fiscalité en Turquie. Une telle lacune dans le plan comptable l'amène à proposer des comptes comptables aux entreprises de prestations de services. Ainsi, il utilise comme alternative des numéros de comptes et met en place un tableau de comptes auquel, faute de mieux, les entreprises peuvent avoir recours.

²³² Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK : *Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

²³³ Cemalettin UCAK, *La détermination des bénéficiaires tirés des prestations de services et l'évaluation de celles en cours à la clôture de l'exercice (Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi)*, op.cit, p. 26.

²³⁴ Plan Comptable turc : *Tek Düzen Hesap Planı*.

²³⁵ Süleyman GÜKCÜ (*Dokuz Eylül Univ. IIBF*), Gülşah ATAĞAN, Yılmaz ICERLİ, *Vergi Dünyası* n° 345, (*Hizmet Üretim Maliyetleri Esareten Kurtarılmalı*), mai 2010, p. 4.

B – L'introduction d'un système d'amortissements

Depuis 1961, le système fiscal turc connaît le système des amortissements, prévu par les articles 189 et 313 à 330 du Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*)²³⁶.

L'amortissement est défini comme « *la déduction en charge de la perte de valeur des immobilisations (duran varlıklar) pendant leur durée d'utilisation*²³⁷ ».

Sur le fondement de l'article 313 du Code de Procédure Fiscale turque, un bien peut être amorti si les conditions suivantes sont remplies²³⁸ :

- la valeur du bien doit avoir été inscrite à l'actif du bilan ;
- le bien doit être utilisé sur une durée d'un an au minimum ;
- le bien doit être soumis à dépréciation par l'usure, l'usage ou le temps ;
- le bien doit être un bien cité par la loi (immeuble, meuble, aménagement, machines, bateaux, véhicules, etc) ;
- la valeur économique du bien doit dépasser un certain montant (article 313 du Code de Procédure Fiscale *VUK*). Cette valeur était de 480 YTL au 1^{er} janvier 2005, de 680 TL à compter du 1^{er} janvier 2010, de 700 TL pour 2011 et de 770 TL au 1^{er} janvier 2012²³⁹.

La définition de l'amortissement et les conditions nécessaires pour qu'il soit pris en compte sont proches des modèles occidentaux, signe du modernisme du système d'amortissement turc.

Les terrains nus²⁴⁰ ne perdent pas de valeur et ne peuvent donc pas être amortis. Néanmoins, l'article 316 du Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*) considère que certaines carrières, comme celles exploitées pour la production de briques, peuvent être soumises à amortissement. Les terrains sur lesquels reposent des plantations comme les arbres fruitiers, les champs de roses, les oliviers, les vignes, etc., doivent également être amortis conformément à l'article 314 du même code.

²³⁶ Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

²³⁷ Yusuf SÜRMEEN, *Vergi Dünyası Sayı* (n°) 299, (*Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretimde Muhasebe Eğitimine Olumsuz Yansımaları*), juillet 2006, p. 20.

²³⁸ Özhan ULUATAM, Yaşar METHIBAY, *Droit Fiscal (Vergi Hukuku)*, 5^{ème} éd., 2009, p. 273.

²³⁹ Décret, n° 411 de la Loi de Procédure Fiscale (411 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği), JO n° 28154, 26 décembre 2011.

²⁴⁰ Terrains et champs: *Boş arazi ve boş arsalar*.

De telles précisions, en vigueur depuis 2004, apportées par le législateur fiscal sont essentielles dans la mesure où les productions de fruits sont de plus en plus nombreuses pour satisfaire la consommation intérieure turque et la demande des pays étrangers. Ainsi, la Turquie est le premier producteur mondial de figues et la majeure partie de la production est exportée²⁴¹.

Le Conseil d'État a conscience de l'ampleur des opérations économiques axées autour des exploitations de fruits et légumes. Les décisions des juridictions concernant les activités agricoles « classiques » étaient, jusque dans les années 1980, prises plus fréquemment que celles concernant des activités agricoles autres, par exemple l'amortissement des « animaux vivants », qui a fait l'objet d'un arrêt du Conseil d'État, le 13 janvier 1987²⁴². Cela reflète que les activités jusque dans les années 1980 étaient peu diversifiées.

La jurisprudence ne peut laisser subsister des doutes sur les activités commerciales qui, jusque dans les années 1990, étaient essentiellement familiales. Ainsi que le souligne le Juge Rapporteur au ministère de la Justice au sein de la Direction Générale des Lois, interrogé en annexe²⁴³, « *le Conseil d'État turc (Danıştay) et la Cour de Cassation turque (Yargıtay) ne veulent pas perdre leur compétence et contrôler toutes les décisions en s'impliquant au maximum* ». En effet, le Conseil d'État veut s'impliquer comme un législateur pour marquer sa capacité à apporter des éclaircissements aux textes.

Le législateur prévoit deux méthodes d'amortissements : l'amortissement linéaire (*normal yöntem*) et l'amortissement dégressif (*azalan bakiyeler yöntemi*).

L'amortissement linéaire comprend des annuités égales, et le taux d'amortissement ne peut dépasser 20 %. Les biens devant être amortis sur des durées plus longues, comme les terrains ou les immeubles, doivent être amortis par rapport aux taux publiés par le ministère des Finances²⁴⁴. Depuis le 1^{er} janvier 2004, le Code de Procédure Fiscale turque prévoit une durée d'amortissement correspondant à la « durée avantageuse » (*faydalı ömür*), c'est-à-dire la durée d'utilisation que l'on retrouve dans la fiscalité française. Le législateur ne donne pas

²⁴¹ « *La Turquie avec 270 000 tonnes de figues est le premier producteur mondial, avec une forte présence sur les marchés français et européens pour la figue fraîche. Elle assure la totalité des exportations au Royaume-Uni et une grande part de celles de l'Allemagne* », Philippe MOUSTIER, *La figue de Solliés, une nouvelle AOC face à un avenir incertain, Méditerranée*, 109 | 2007, mis en ligne le 1^{er} juillet 2009, URL : <http://mediterranee.revues.org/index87.html>.

²⁴² Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), 13 janvier 1987, décision n° (karar no) 1987/99, esas n° 1985/5454.

²⁴³ Cf. annexe n° 2, p. - 292 -.

²⁴⁴ Özhan ULUATAM, Yaşar METHIBAY, *Droit Fiscal (Vergi Hukuku)*, 5^{ème} éd., 2009, p. 274.

la définition de la « durée avantageuse »²⁴⁵, ce qui a été remarqué par le Professeur Yusuf SÜRMEŒEN, qui se limite à constater le manque de définition mais n'en propose aucune.

La méthode d'amortissement dégressif existe en Turquie. Elle se caractérise par des annuités de plus en plus faibles sur la durée d'amortissement. Les annuités sont aussi calculées sur la base de la valeur de bien déduit du total de l'annuité pratiquée sur les exercices précédents, c'est-à-dire sur la valeur résiduelle.

Les biens amortis selon les deux méthodes doivent être enregistrés dans un « registre d'amortissement ».

Par une loi de février 2009, le législateur fiscal a privilégié l'investissement des entreprises en prévoyant une réduction du taux de l'impôt frappant les bénéfices²⁴⁶. Cette loi destinée à favoriser, entre autres, les investissements dans l'est de la Turquie, a maintenu le droit d'amortir les biens. En effet, l'avantage de l'entreprise qui investit est double : elle peut déduire de ses bénéfices les amortissements des investissements tout en bénéficiant de la réduction du montant de son impôt²⁴⁷. Les investissements effectués dans les provinces orientales de la Turquie²⁴⁸ bénéficient d'une plus forte réduction de taux, à savoir 80 %, contre 25 % dans les provinces occidentales²⁴⁹.

Une telle disposition est le reflet d'une certaine modernité dans la mesure où le législateur accorde un double avantage fiscal pour les entreprises qui investissent. En effet, comme cela sera analysé dans la Seconde Partie, le législateur avait longtemps négligé l'est de la Turquie, qui souffrait d'une carence d'une réelle politique fiscale freinant son développement économique.

²⁴⁵ Yusuf SÜRMEŒEN, *Vergi Dünyası Sayı* (n°) 299, (*Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretimde Muhasebe Eğitime Olumsuz Yansımaları*) p. 20 (31), juillet 2006.

²⁴⁶ Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes (*Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*), 18 février 2009, loi n°5838, JO n°27155M, 28 février 2009.

²⁴⁷ Emin AKYOL, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, p. 8 et s., (*Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması*), mai 2010.

²⁴⁸ La Turquie compte actuellement au total 81 provinces administratives contre 63 à la proclamation de la République en 1923. Les provinces sont appelées « *il* » et portent le même nom que la ville qui héberge la préfecture et son préfet (*Vali*).

²⁴⁹ Cf. tableau p. - 209 - (Tableau : *Pourcentage de réduction en fonctions des secteurs*).

C – Le paiement sous la forme d'acomptes provisionnels

La fiscalité turque connaît le système des acomptes provisionnels (*Geçici vergi*)²⁵⁰ payés par les entreprises soumises à l'Impôt sur le Revenu (*Gelir vergisi*) et à l'Impôt sur les Sociétés (*Kurumlar vergisi*). Les acomptes sont prévus par l'article 120 du Code de l'Impôt sur le Revenu turc ainsi que par l'article 32 du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés, qui renvoie à l'article 120 précité.

Doivent payer les acomptes provisionnels les entreprises assujetties à l'Impôt sur le Revenu et percevant des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux, tous deux imposés au régime du réel (*Gerçek Usul*). Quant aux contribuables assujettis à l'Impôt sur les Sociétés, ils doivent payer les acomptes provisionnels²⁵¹. En revanche, sont dispensés du paiement des acomptes :

- les entreprises en liquidation judiciaire (*tasfiye kurumlar*) ;
- les entreprises exonérées de l'Impôt sur les Sociétés ;
- les entreprises ou établissements en cours de cession amiable ou judiciaire ;
- les travaux étalés sur plusieurs exercices²⁵².

Le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*)²⁵³ de juin 2006 a réduit le taux de l'acompte provisionnel de 30 % à 20 %, ce qui est logique dans la mesure où le taux de l'impôt frappant le bénéfice fiscal a été également réduit à 20 %.

Hormis quelques particularités, le calcul et les modalités de paiement des acomptes provisionnels de l'Impôt sur les Sociétés sont identiques à ceux de l'Impôt sur le Revenu. Le nouveau code n'a pas modifié le renvoi à l'article 120 du Code de l'Impôt sur le revenu (*GVK*)²⁵⁴, qui détermine les modalités de détermination de l'acompte.

La base d'imposition des acomptes est représentée par le bénéfice réalisé au cours des périodes d'acomptes. Ces périodes sont trimestrielles. Le législateur a prévu que le taux

²⁵⁰ "*Geçici vergi*" signifie littéralement : impôt provisoire.

²⁵¹ A savoir : les sociétés anonymes, les SARL, les sociétés en commandites, les fonds d'investissements, les coopératives, etc.

²⁵² *Yillara yaygın inşaat*.

²⁵³ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

²⁵⁴ Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.

d'imposition de 20 % pouvait être augmenté ou diminué de 5 points sur décision du Conseil des Ministres (*Bakanlar Kurulu kararı*), ce qui ne s'est encore jamais produit.

Au paragraphe 2 de la présente section ainsi que dans la Seconde Partie, sont présentées les particularités des acomptes provisionnels.

Paragraphe 2. Le maintien de certains particularismes

Malgré les ressemblances avec la fiscalité française, certaines différences sont à souligner au niveau de l'imposition des bénéfices. Elles ne constituent pas pour autant un frein au modernisme de la fiscalité d'imposition turque mais doivent être considérées comme une spécificité du droit fiscal turc.

Le lieu d'imposition des bénéfices dépend des deux régimes concernant la territorialité de l'Impôt sur les Sociétés (A). Les acomptes présentent aussi des particularités (B), le régime du micro-entreprise comporte des différences notables tout comme celles concernant les amortissements, et il faut souligner également que les bénéfices font l'objet de retenues à la source (C).

A – Deux régimes liés au lieu d'imposition des bénéfices

Tout d'abord, il faut souligner que, en Turquie, toutes les sociétés sont obligatoirement soumises à l'Impôt sur les Sociétés et ne peuvent pas opter pour un autre impôt, à la différence de la France en ce qui concerne l'Impôt sur le Revenu (société de famille ou société à responsabilité limitée à un associé, EURL).

Pour l'imposition des sociétés qui réalisent des bénéfices dans plusieurs pays, une distinction est faite entre le régime des « contribuables complets » et celui des « contribuables partiels »²⁵⁵, deux régimes qui organisent ainsi les règles de territorialité de l'impôt sur les bénéfices (cf. *infra* schéma n° 6, page - 219 -).

²⁵⁵ Le terme « *Tam Mükellef* » est traduit par « contribuables complets » et le terme « *Dar Mükellef* » par « contribuables partiels » alors que la Présidence de l'Administration des Revenus (GIB) traduit par « forme d'obligation complète et forme partielle ».

Ci-dessous le texte en français de la Présidence (sur son site Internet : www.gib.gov.tr) :

« Dans l'impôt sur les sociétés, il y a deux formes d'obligation en tant que complète et partielle. Les institutions soumises à la forme complète sont celles dont le siège légal ou d'action est situé en Turquie et celles qui sont soumises à l'obligation partielle sont les institutions dont le siège légal ou d'action n'est pas situé en Turquie. Elles ont des activités par l'intermédiaire de leurs succursales, bureaux ou représentants. »

Les « contribuables complets » sont les sociétés qui ont leur siège social²⁵⁶ ou leur centre d'activité²⁵⁷ sur le territoire turc.

Selon l'article 10 de l'ancien Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*), le siège social était le lieu mentionné dans les statuts de l'entreprise ou bien dans la convention principale – ou, pour les entreprises publiques, dans le texte légal les instituant. Conformément au deuxième alinéa du même article, le lieu de l'activité principale était celui où la majorité de l'activité et de l'administration de l'entreprise était réalisée, à savoir le lieu où se concentrait l'activité économique. Pour déterminer le lieu de l'activité principale, il était nécessaire de prendre en compte l'ensemble des activités et d'évaluer le poids de l'activité réalisée en Turquie.

Sur le fondement de l'article 9 de l'ancien code, le contribuable considéré comme « complet » était alors soumis à l'Impôt sur les Sociétés turc sur la totalité de ses bénéfices, aussi bien ceux réalisés sur le territoire turc que ceux réalisés dans tous les établissements situés à l'étranger.

Le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés de juin 2006²⁵⁸ définit le « contribuable complet » dans son article 3 tiret 1, en utilisant les mêmes notions de siège social et de centre d'activité que l'ancien code, et impose l'ensemble des bénéfices à l'Impôt sur les Sociétés turc, que leur origine soit interne ou située hors frontières. Les tirets 5 et 6 de cet article 3 du nouveau code reprennent également les mêmes définitions que l'ancien code relativement au le siège social et au centre d'activités.

Concernant les « contribuables partiels », le nouveau code ne diffère pas de l'ancien. Son article 3 tiret 2 considère comme « contribuables partiels » les établissements n'ayant ni siège social ni centre d'activités sur le territoire turc mais réalisant des bénéfices en Turquie, et impose ceux-ci à l'Impôt sur les Sociétés turc. L'article 3 tiret 3 liste les bénéfices (*kazanç*) et les rentes (*irat*) qui devront être imposés²⁵⁹ :

- les bénéfices commerciaux ;
- les bénéfices agricoles ;
- les bénéfices professionnels tirés d'activités libérales ;

²⁵⁶ *Kanuni merkez.*

²⁵⁷ *Iş merkez.*

²⁵⁸ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

²⁵⁹ Burak YÜCEL, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259, (Dar Mükellef Kurumlarda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları ve Tarhiyatın Muhatabı)*, avril 2010, p. 178.

- les rentes tirées de la location de droits mobiliers et immobiliers²⁶⁰ ;
- les rentes tirées des valeurs mobilières ;
- les autres bénéfiques et rentes tirés d'autres sources situées sur le territoire turc.

Par exemple, une société dont le siège social est immatriculé à l'étranger et exploitant des agences de tourisme dont l'une est implantée en Turquie est assujettie à l'Impôt sur les Sociétés turc au titre des bénéfiques tirés l'agence implantée en Turquie²⁶¹.

Les activités des établissements situés en Turquie ne doivent pas constituer la majeure partie de l'ensemble des activités de la société car, dans ce cas, elle relève du régime des « contribuables complets » dans la mesure où son centre d'activités est en Turquie. La société doit alors déclarer à l'administration fiscale turque l'ensemble de ses bénéfiques et être assujettie à l'Impôt sur les Sociétés turc²⁶².

Conséquemment à l'évolution économique liée à l'intensification des échanges internationaux et aux implantations qu'ils ont générées, il a été nécessaire – lors de la réforme du Code de l'Impôt sur les Sociétés en juin 2006 – que le législateur fiscal mette en conformité le régime des « contribuables partiels » avec cette évolution. L'augmentation du nombre des agences, des dépôts, des succursales ou des bureaux consécutive à l'augmentation du nombre des entreprises de transport de personnes et de biens a nécessité l'intervention du législateur, qui a précisé et simplifié le régime des « contribuables partiels »²⁶³. Depuis juin 2006, les établissements appartenant à ces entreprises de transport installés en Turquie sous le régime des « contribuables partiels » sont soumis de plein droit à l'Impôt sur les Sociétés et doivent s'en acquitter auprès de l'administration fiscale turque. Néanmoins, en raison de la complexité des calculs de la base imposable et de la comptabilité liée à l'activité de transport – où interviennent plusieurs critères, comme le lieu de facturation, le lieu de paiement, le lieu de départ, le lieu de transit, etc. – le législateur a choisi de privilégier une méthode de détermination spécifique. Elle prévoit que la base imposable à laquelle sera appliqué le taux de l'Impôt sur les Sociétés prenne en compte un pourcentage du chiffre d'affaires réalisé :

²⁶⁰ (Texte en turc : *Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.*)

²⁶¹ Levent BAŞAK, *Vergi Sorunları, Sayı* (n°) 261, *Les activités des agences de voyages nationales ou étrangères en activité en Turquie et leurs principes d'imposition (Türkiye'de Faaliyet Gösteren Yerli Veya Yabancı Seyahat Acentelerinin Faaliyet ve Vergilendirilmesi Esasları)*, juin 2010, p. 86.

²⁶² De plus, selon l'article 42 tiret 4 du Code de Commerce turc, un représentant, personne physique responsable, doit être déclaré à l'administration pour chaque établissement (succursale, agence, dépôt, etc.) situé le territoire turc.

²⁶³ Erdoğan ÖCAL, *Vergi Sorunları, Sayı* (n°) 261, *(Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi)*, juin 2010, p. 18.

- Transport terrestre : 12 % du chiffre d'affaires ;
- Transport maritime : 15 % du chiffre d'affaires ;
- Transport aérien : 5 % du chiffre d'affaires.

Cette nouvelle forme de calcul de l'assiette de l'impôt témoigne de la préoccupation internationale du législateur fiscal lors de la modification du code intervenue en juin 2006 et de son intention de tenir compte de la multiplicité des nouvelles formes d'opérations économiques et de donner un caractère moderne à la fiscalité turque.

Le secteur des transports n'est pas le seul à avoir connu de multiples mutations au des deux dernières décennies. D'autres activités conduisent à des interrogations d'ordre fiscal. Ainsi, de plus en plus de foires internationales et de salons internationaux sont organisés en Turquie, notamment à Istanbul et Ankara. De ce fait, les entreprises turques effectuent des paiements pour différentes prestations de services liées à ces foires et à ces salons au profit d'entreprises étrangères sises à l'étranger et n'ayant pas d'établissement en Turquie. Les entreprises étrangères responsables de l'organisation de ces foires et de ces salons encaissent différents paiements sans avoir obligatoirement le profil de « contribuables partiels », dans la mesure où elles n'ont ni agence ni bureau permanent sur le territoire turc. Le directeur d'inspection fiscale Levent BAŞAK²⁶⁴ pose la question de savoir si les paiements effectués par les entreprises turques au profit d'entreprises étrangères en contrepartie des prestations de services liées à ces foires et à ces salons sont imposables en Turquie. Il constate que l'administration fiscale turque est ainsi privée de certaines recettes fiscales car ces foires et ces salons se tiennent en Turquie alors que les bénéficiaires industriels et commerciaux y afférant sont imposés à l'étranger²⁶⁵.

Les particularités du régime des « contribuables complets » et de celui des « contribuables partiels », qui déterminent bien évidemment deux formes d'imposition et de déclaration distinctes, posent la question du principe de territorialité de l'Impôt sur les Sociétés. En théorie, ces deux régimes permettent à la Turquie de protéger ses recettes fiscales à l'intérieur de ses frontières. Néanmoins, *« si le corollaire de la compétence exclusive est l'incompétence en la matière des autres États, ces derniers ayant interdiction de se reconnaître « compétence » pour émettre une norme ou une décision sur une question relevant de la compétence exclusive d'un autre État, le droit international vient limiter*

²⁶⁴ Ancien contrôleur à la Cour des Comptes (*Sayıştay denetçisi*).

²⁶⁵ Levent BAŞAK, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 249, *Les sommes payées dans le cadre des foires et situation au regard de la TVA (Yurt Dışında Kurumlara Ödenen Fuar Katılım Bedellerinin KVK Karşısındaki Durum)*, juin 2009, p. 103.

spatialement cette compétence »²⁶⁶. Dans la suite de la présente recherche, l'étude de l'étendue des conventions fiscales internationales confirmera l'importance de la « pression » juridique et économique sur le droit interne de la Turquie et sur la limitation de sa compétence.

D'autres particularités complètent celles des deux régimes en matière d'imposition : elles concernent les acomptes provisionnels.

B – La particularité des acomptes provisionnels

Comme cela a été étudié précédemment, les entreprises sises en Turquie doivent s'acquitter d'acomptes provisionnels²⁶⁷.

Les entreprises imposées à l'Impôt sur le Revenu et à l'Impôt sur les Sociétés doivent payer quatre acomptes²⁶⁸, sauf si elles ont opté pour la mensualisation. Pour déterminer la base de calcul de ces acomptes, le système turc se réfère au bénéfice réalisé pendant la période en cours et non pendant l'année précédente. La plus grande différence entre le droit fiscal turc et celui d'un pays comme la France par exemple réside dans ce mode de calcul de la base d'imposition, qui correspond au trimestre en cours.

L'acompte du premier trimestre – celui des mois de janvier, février et mars – doit être déclaré avant le 10 mai et payé avant le 15 mai de l'année en cours ; celui du second trimestre doit être déclaré avant le 10 août et payé avant le 15 août de l'année en cours, et ainsi de suite.

La base prise en compte pour le calcul des acomptes correspond au bénéfice réalisé sur les trois mois de l'année en cours. Par conséquent, 4 acomptes doivent être payés par an. Le nouveau Code²⁶⁹ de l'Impôt sur les Sociétés, entré en vigueur en juin 2006, n'a modifié ni le champ d'application, ni les modalités de calcul des acomptes provisionnels. En revanche, il a réduit le taux d'imposition – tant pour les entreprises soumises à l'Impôt sur le Revenu que pour celles soumises à l'Impôt sur les Sociétés –, qui est passé de 30 % à 20 %.

²⁶⁶ Nicolas MELOT, *Territorialité et Mondialité de l'impôt*, thèse de doctorat, univ. Paris 2, 2002, Dalloz, coll. Nouvelle Bibliothèque de thèses, 2004, p. 21.

²⁶⁷ Précision liminaire : une différence sémantique est à signaler : en français comme en turc, un acompte est une somme versée partiellement par anticipation d'une somme due, et le dernier versement porte le nom de « solde ». Dans la terminologie fiscale turque, « *Geçici vergi* » correspond littéralement aux termes « impôt provisoire ». Néanmoins, dans la présente recherche, ces mots sont traduits par leur équivalent en droit fiscal français « acompte » alors qu'il ne s'agit pas d'acompte *stricto sensu* dans la mesure où aucun solde n'est dû.

²⁶⁸ Quatre acomptes alors qu'en France les entreprises en payent deux.

²⁶⁹ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

Les entreprises turques paient des acomptes sur des bases réelles et non pas sur celles des années antérieures. Cela entraîne deux conséquences :

- les entreprises sont contraintes de tenir une comptabilité régulière trimestrielle, quels que soient leur chiffre d'affaires ou bien le nombre de leurs salariés. À la différence du système français, elles ne peuvent pas prendre en compte une base par rapport aux comptes de résultats antérieurs. Cette première conséquence est un signe de modernisme dans la mesure où la régularité de la comptabilité est l'un des objectifs du législateur fiscal ;
- les entreprises turques ne peuvent pas profiter d'un fond de roulement qui comprend des sommes destinées au Trésor public, à la différence des entreprises françaises, par exemple. En effet, en France, les entreprises soumises à l'Impôt sur les Sociétés peuvent profiter d'une augmentation de leur base d'imposition sans obligatoirement en subir immédiatement les conséquences fiscales au niveau de leur trésorerie : ce n'est que lors de la déclaration du *Relevé de Solde* de fin d'année qu'elles paieront éventuellement un solde. Ainsi, elles auront eu l'avantage de pouvoir disposer pendant plusieurs mois d'un fond de roulement sans décaisser de l'impôt.

Concernant la Turquie, il peut paraître paradoxal d'interpréter cette seconde conséquence comme un signe de modernisme. Le paradoxe n'est qu'apparent. En effet, comme cela a été développé dans l'Introduction, une disposition peut être considérée comme moderne dans un pays et ne pas l'être dans un autre. Dans le cas de la Turquie, le dispositif d'acomptes trimestriels permet l'adéquation entre la conjoncture économique et sociale du pays et sa fiscalité. De plus, la régularité du paiement de l'impôt sur les bénéfices ne peut qu'être positive dans le système fiscal turc, auquel ont longtemps porté préjudice les dysfonctionnements du recouvrement de l'impôt par l'administration fiscale.

L'alinéa 3 du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés²⁷⁰, le *KVK*, donne compétence au Conseil des Ministres pour abaisser le taux de 20 % de 5 points et de l'augmenter par la suite s'il juge que cela est opportun, sans pouvoir cependant dépasser le taux légal de 20 %. Cette compétence est accordée au pouvoir exécutif par une loi datant de 1999²⁷¹ et non de 2006, date de l'entrée en vigueur du nouveau *KVK* de 2006. Une telle volonté de faire participer le gouvernement au taux de l'impôt atteste du souhait du législateur fiscal d'un certain partage des compétences.

C – Les particularités du régime de la micro-entreprise, des amortissements et des retenues à la source

Tout système fiscal possède nécessairement des particularités à tous les niveaux : taux d'imposition, règles d'imposition, jurisprudences, etc. Ces particularités se présentent en Turquie sous différents angles. Par conséquent, il est nécessaire de d'analyser sur quelques points relatifs aux règles d'imposition fiscale des entreprises installées en Turquie.

1. Le nouveau régime de la micro-entreprise

L'équivalent du régime de la micro-entreprise français existe en Turquie (*Basit Usul*) depuis 1961. En effet, l'article 51 du Code de l'Impôt sur le Revenu turc (*GVK*) prévoit un régime d'imposition des bénéficiaires industriels et commerciaux semblables à celui de la fiscalité française²⁷² et qui est entré en vigueur avec le Code de Procédure Fiscale²⁷³. Les entreprises turques qui veulent bénéficier de ce régime doivent remplir des conditions différentes de celles des entreprises françaises, conformément à l'article 50-0 du Code Général des Impôts français. Ce sont des conditions générales et des conditions particulières, distinction faite par le Code de l'Impôt sur le Revenu turc²⁷⁴.

²⁷⁰ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

²⁷¹ Loi n° 4444, portant Modifications de la loi sur l'Impôt sur le Revenu, de la loi sur l'Impôt sur les Sociétés, de la loi sur la Taxe sur la Valeur Ajoutée, de la loi sur la Procédure Fiscale, de la loi sur l'Impôt Immobilier, de la loi sur les Recettes Municipales, de la loi sur les Taxes (*Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*), 11 août 1999, JO n° 23786, 14 août 1999.

²⁷² Özhan ULUATAM, Yaşar METHIBAY, *Droit Fiscal (Vergi Hukuku)*, 5^{ème} éd., 2009, p. 58.

²⁷³ Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

²⁷⁴ Article 47 et 48 du Code de l'Impôt sur le Revenu turc.

Concernant les conditions générales, l'article 47 du Code de l'Impôt sur le Revenu en énonce trois.

En premier lieu, le contribuable doit travailler dans son entreprise ou être présent pour gérer celle-ci. La présence de salariés, d'apprentis ou de toutes autres personnes qui réalisent des prestations pour l'entreprise est autorisée. L'absence du contribuable pour un déplacement, une maladie, l'exécution de son service militaire ou un placement en détention provisoire ne l'écarte pas du bénéfice du régime, si cette absence est provisoire et relève d'un cas de force majeure.

Cette première condition n'est pas requise dans la législation fiscale française.

En second lieu, le montant annuel du loyer payé par le contribuable ne doit pas dépasser un certain seuil : 3 200 TL pour les établissements installés dans les limites des métropoles et 2 300 TL pour les établissements situés hors des métropoles. Bien évidemment, les contribuables propriétaires n'ont pas à remplir cette condition.

Le régime micro BIC français n'exige aucune condition relative au loyer²⁷⁵.

En troisième lieu, le contribuable ne doit pas avoir été déjà imposé sous le régime du réel. En effet, avoir été placé sous un autre régime l'écarte totalement du bénéfice du régime de la micro-entreprise.

Les trois critères sont appréciés au début de l'exercice ou, pour les nouvelles entreprises, au début de l'activité.

L'article 48 du Code de l'Impôt sur le Revenu turc énonce des conditions particulières. Les contribuables désirant bénéficier du régime de la micro-entreprise ne doivent pas dépasser un chiffre d'affaires de 66 000 TL pour les ventes et 23 000 TL pour les prestations de services. En France, un seuil existe également dans la mesure où le législateur exige que le chiffre d'affaires n'excède pas 76 300 € pour les activités de vente et de fourniture de logement et 27 000 € pour les prestations de services.²⁷⁶

2. Les particularités du régime des amortissements

Le premier paragraphe a mis en avant certaines ressemblances entre les régimes des amortissements français et turc. Cependant, des différences doivent être prises en compte.

En France, le taux de l'amortissement dégressif correspond au taux de l'amortissement linéaire, auquel est appliqué un coefficient multiplicateur qui varie selon la durée d'utilisation

²⁷⁵ Mémento Pratique Fiscal, éd. Francis Lefebvre, 2010.

²⁷⁶ Art. 50-0 CGI.

du bien²⁷⁷. En Turquie, le Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*) énonce que le taux de l'amortissement dégressif est représenté par le taux de l'amortissement linéaire multiplié par 2, avec un seuil maximum, à hauteur de 50 %. Quant à la durée de l'amortissement dégressif, elle est identique à la durée de l'amortissement linéaire.

Sur le fondement de l'article 315 du Code de Procédure Fiscale (*VUK*), la dernière annuité d'amortissement correspond au montant qu'il reste à amortir. Les nouvelles modifications de fin 2003 du *VUK*, entrées en vigueur le 30 décembre 2003²⁷⁸ – et, par conséquent, en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2004 pour les entreprises dont l'exercice débute au 1^{er} janvier – ont instauré un nouveau système pour la durée d'amortissement : le « *faydalı ömür* », la « durée de vie profitable ». Avec les modifications de fin 2003, cette « durée de vie profitable » a été définie par le ministère des Finances²⁷⁹, dont un décret (*Genel Tebliğ*) a publié les durées applicables aux biens acquis à compter du 31 décembre 2003²⁸⁰. Le ministère a dressé une liste de toutes les catégories de biens avec leur durée d'amortissement ainsi que leur taux d'amortissement. Pour les biens ne figurant pas sur la liste, l'entreprise est dans l'obligation de formuler une demande au ministère des Finances.

Le Professeur Yusuf SÜRMEEN estime qu'avec l'évolution de la technologie, de la mondialisation et de l'économie, cette liste devra être fréquemment actualisée²⁸¹, d'autant que certaines durées publiées par le ministère diffèrent des durées prévues par le Code de Procédure Fiscale.

En France, en matière d'amortissement dégressif, la date de début de l'amortissement est le premier jour du mois d'acquisition et non le jour de la mise en service, comme c'était le cas, en Turquie, jusqu'à la décision du 8 février 2011 du Conseil d'État (*Danıştay*)²⁸² : une entreprise turque avait contesté les redressements de l'administration fiscale à la suite du refus de celle-ci d'admettre en déduction fiscale les amortissements d'une machine importée en plusieurs parties mais qui n'avaient pas été assemblées à la clôture de l'exercice comptable, en l'occurrence au 31 décembre. Le rapport de contrôle²⁸³ de l'administration fiscale a relevé

²⁷⁷ Mémento Pratique Fiscal, *op. cit.*.

²⁷⁸ Loi portant modifications du Code de Procédure Fiscale, du Code de l'Impôt sur le Revenu et du Code de l'Impôt sur les Sociétés (*Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*), loi n° 5024, 17 décembre 2003, JO n° 25332, 30 décembre 2003.

²⁷⁹ Yusuf SÜRMEEN, *Vergi Dünyası*, n° 299, p. 21 (31), 2006.

²⁸⁰ Compétence donné au ministère des Finances par l'article 333 du Code de Procédure Fiscale (*VUK*).

²⁸¹ Yusuf SÜRMEEN, *op. cit.*, p. 22 (31), 2006.

²⁸² Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), 8 février 2011, décision n° (karar no) 2011/574, *esas* n° 2010/3723.

²⁸³ L'équivalent français de la *Proposition de rectification* qui suit la procédure de vérification de comptabilité.

que les formalités douanières prouvaient que les différentes parties de la machine avaient été importées à la fin du mois de décembre et que leur assemblage ainsi que la mise en service de la machine n'avaient pas pu être réalisés avant le 31 décembre. Le juge fiscal décida que les formalités douanières attestaient de l'acquisition définitive de la machine par l'entreprise, que la date d'acquisition suffisait à immobiliser cette machine à l'actif du bilan et que l'amortissement pouvait être pratiqué sans qu'il soit nécessaire d'attendre la mise en service de celle-ci. Le Conseil d'État a donc privilégié la date d'acquisition au détriment de la date de mise en service de l'immobilisation.

La décision du juge rejoint en quelque sorte la doctrine administrative française. Celle-ci considère que, l'accord ayant été réalisé avec le fournisseur sur la chose et le prix, le point de départ de l'amortissement dégressif est la date à laquelle l'entreprise en est devenue propriétaire, même si la livraison et le règlement du prix ont été effectués à un moment différent (doc. adm. 4 D 2221-3).

Il s'agit là, pour les entreprises, d'une décision essentielle dans la mesure où l'objectif de l'amortissement dégressif est l'incitation à investir. En effet, les annuités d'amortissement, plus élevées au cours des premières années de l'acquisition de l'immobilisation, offrent des possibilités d'optimisation fiscale.

3. *Les retenues à la source*

En Turquie, les bénéficiaires industriels et commerciaux peuvent faire l'objet de retenue à la source (*Tevkifat*). Le Code de l'Impôt sur le Revenu turc (*GVK*) liste les personnes susceptibles d'appliquer les retenues à la source et définit les bénéficiaires industriels et commerciaux qui doivent en faire l'objet.

L'article 94 dudit code établit la liste suivante :

- les administrations publiques et leurs établissements (*kamu idari ve müessesesi*) ;
- les établissements publics économiques (*iktisadi kamu müessesesi*) ;
- les coopératives (*kooperatifler*) ;
- les sociétés commerciales (*ticaret şirketler*) ;
- les associés (*iş ortakları*) ;
- les associations (*dernekler*) ;
- les fondations (*vakıflar*) ;

- les gestions économiques des associations et fondations (*dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri*) ;
- les structures gérant les fonds d'investissements (*yatırım fonu yönetenler*) ;
- les revenus des entreprises individuelles (*gerçek gelirlerini*) ;
- les bénéfices agricoles (*Zirai kazançları*) ;
- le Jockey Club de Turquie (*Türkiye Jokey Klübü*).

L'article 30 tiret 7 du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés²⁸⁴ turc prévoit que toutes les entreprises assujetties à l'Impôt sur les Sociétés sont soumises à une retenue à la source à hauteur de 30 % sur tous les paiements versés à des entreprises implantées dans des pays dont la liste sera publiée par le ministère des Finances. Les pays visés sont bien évidemment ceux qui sont désignés couramment sous l'appellation de « *paradis fiscaux* », selon la terminologie employée par l'OCDE dans ses différents rapports ou d' « *États ou territoires non coopératifs* », selon la terminologie du Code Général des Impôts français²⁸⁵. Par conséquent, l'article 30 du Code de l'Impôt sur les Sociétés turc constitue l'un des aspects de la lutte menée contre la concurrence fiscale dommageable de ces pays et territoires²⁸⁶. Le Code est entré en vigueur le 21 juin 2006 mais la retenue est entrée en application rétroactivement, le 1^{er} juin 2006.

Le rapport de l'OCDE d'avril 1998 identifie comme « paradis fiscaux » les pays dont le système fiscal n'impose pas ou n'impose que très peu les bénéfices des entreprises et a défini quatre facteurs essentiels pour l'identification de ces pays : impôts inexistants ou insignifiants ; absence d'un véritable échange de renseignements ; absence de transparence ; absence d'activités substantielles²⁸⁷. Dans son rapport de juin 2000, le *Comité des Affaires Fiscales* de l'OCDE a dressé la liste des pays classés *États ou territoires non coopératifs* (Cf. *infra* tableau : *liste des pays à fiscalité privilégiée*, p. - 216 -).

À ce jour, le ministère des Finances turc n'a pas encore publié de liste de pays à fiscalité privilégiée. Les retenues à la source sur les paiements n'ont donc pas lieu d'être

²⁸⁴ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

²⁸⁵ Thierry LAMBERT, *La fin des paradis fiscaux*, éd. Montchrestien, coll. Grands Colloques, novembre 2011.

²⁸⁶ Cem TEKIN, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 218, L'application des retenues sur les paiements aux « paradis fiscaux » (Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Tevkifat Uygulaması)*, 2006, p. 97.

²⁸⁷ Rapport, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, 18 avril 1998, Les éditions de l'OCDE, 1998, p. 26.

appliquées. En effet, l'article 30 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*) aurait pu contenir les termes « *établissements implantés dans les paradis fiscaux* » ainsi qu'un renvoi à la liste des pays établie par l'OCDE. Or, l'article vise les « *établissements établis ou réalisant des activités dans les pays dont la liste est publiée par le ministère des Finances* ». Par conséquent, tant qu'il n'est pas possible de se référer à une liste de pays publiée par le Conseil des Ministres, la disposition n'est pas applicable.

De ce fait, l'article 30 du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés turc, intégré à la réforme de juin 2006, est actuellement inapplicable techniquement et, par là-même, inutile. À l'avenir, des difficultés d'application sont à craindre dans la mesure où les paiements en faveur de pays à fiscalité réduite effectués après 2006 devront, après la publication de la liste, faire l'objet rétroactivement de retenues à la source.

Dans la Seconde Partie de la présente recherche, cette absence de publication de la part du Conseil des Ministres est jugée comme une preuve de déficit dans le modernisme et dans les préoccupations internationales de la Turquie. En effet, la France, par exemple, a publié la liste des *États ou territoires non coopératifs* dans l'article 238-0 du Code Général des Impôts²⁸⁸, qui reprend la liste établie par l'OCDE et qui est actualisée, par arrêté ministériel, au 1^{er} janvier de chaque année, à compter du 1^{er} janvier 2011. Concernant l'absence de liste établie par le droit fiscal turc une analyse plus détaillée est faite en Seconde Partie (cf. *infra* : Seconde Partie / Chapitre 2 / Section 2 / Paragraphe 1 / B / 1. : *Les inconvénients de la non publication par le gouvernement de la liste des paradis fiscaux*).

Cependant, certains fiscalistes se sont félicités de ce que la Turquie figure dans le classement les pays respectant les règles fiscales établies par l'OCDE, aux côtés des États-Unis, de la France ou de l'Allemagne. Ils considèrent qu'une telle place dans le classement a été favorisée d'une part grâce aux modifications de 2006 apportées au Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*), qui obligent dorénavant les sociétés à appliquer une retenue à la source de 30 % pour tout paiement effectué à destination des *États ou territoires non coopératifs* et, d'autre part, grâce à la signature par la Turquie de plus de 70 conventions internationales permettant d'éviter la double imposition²⁸⁹ – 76 conventions au 1^{er} janvier 2012²⁹⁰.

²⁸⁸ Loi de finances rectificative pour 2009 (1), n° 2009-1674, 30 décembre 2009, JORF n° 0303, 31 décembre 2009, p. 22940.

²⁸⁹ Serdar KOYUTÜRK, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 334, (*Briksel Vergi Forumu 2009*), p. 12, juin 2009.

²⁹⁰ Ersan ÖZ et Fatih CAVDAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) n° 371, *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*, juillet 2012, p. 58.

Force est de constater que la Turquie a encore des efforts de modernisation à réaliser dans la mesure où l'article 30 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*) ne rend pas totalement applicable le principe de retenue à la source à cause de l'absence de toute liste de pays à fiscalité privilégiée.

En outre, le législateur avait modifié l'article 94 du Code de l'Impôt sur le Revenu par une loi de 2003²⁹¹ afin de mettre en place une retenue à la source, à compter du 24 avril 2003. Elle a frappé les dividendes distribués par une société sous le régime du « contribuable complet » au profit d'un associé à deux conditions : d'une part, lorsque celui-ci était une entreprise physique relevant du même régime ; d'autre part, lorsque cette entreprise associée était non imposable ou exonérée d'impôt. La retenue était imposée au taux de l'Impôt sur les Sociétés en vigueur²⁹² (cf. à ce sujet page - 252 -).

Il est regrettable que cette disposition ait disparu avec la réforme de 2006, qui a mis en place le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés²⁹³.

SECTION 2. UNE SÉCURITÉ JURIDIQUE GARANTIE PAR LE JUGE FISCAL

Pour partie, le système d'imposition de la Turquie puise sa modernité dans son inspiration des systèmes occidentaux. Pour aller plus avant dans cette modernité dans laquelle M. K. ATATÜRK l'a engagée, il est indispensable – comme cela a été évoqué dans l'Introduction – que les normes fiscales de la Turquie soient en adéquation avec sa poursuite du respect de certaines valeurs, comme les principes de la démocratie et le principe de séparation des pouvoirs.

La neutralité face aux autres pouvoirs – exécutif et législatif – ainsi que l'impartialité des juges et, partant, celle du juge fiscal, constituent également des principes fondamentaux d'un système qui, s'il veut prétendre à davantage de modernité encore, ne peut pas faire l'économie d'une sécurité juridique réelle assurée aux entreprises. En retour du respect de ces principes par le juge fiscal, les entreprises seront davantage portées au respect de la loi fiscale. Parallèlement, l'assurance du respect de ces principes joue en faveur de l'implantation des sociétés internationales dans un pays : certes, les taux d'imposition agiront sur le choix de

²⁹¹ Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes, *Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, loi n° 4842, 9 avril 2003, JO n° 25088, 24 avril 2003. L'article 12 de cette loi a modifié le tiret 6 alinéa b) et sous alinéa i) de l'article 94 du Code de l'Impôt sur le Revenu.

²⁹² Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 227, (*Kâr Paylarının Vergilendirilmesi*) p. 36 et s., août 2007.

²⁹³ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

localisation des investissements productifs de ces multinationales, mais la sécurité juridique joue également un rôle essentiel. Un pays dont les taux d'imposition sont peu élevés ne sera pas obligatoirement attractif s'il ne garantit pas les principes d'égalité et d'impartialité devant l'impôt²⁹⁴.

Il reste à déterminer dans quelle mesure les décisions prises par le juge fiscal turc peuvent amener celui-ci à jouer indirectement un rôle sur le plan international.

Certes, le juge fiscal n'a compétence pour légiférer ni en droit interne ni en droit international ; cependant ses décisions peuvent éclairer ou confirmer les textes du législateur fiscal.

L'article 73 de la Constitution turque pose le principe selon lequel chacun a l'obligation de payer des impôts selon sa capacité contributive afin que puissent être assurées les dépenses publiques. L'article 19 du Code de Procédure Fiscale turque²⁹⁵, quant à lui, dispose qu'un impôt ne peut être réclamé à une personne que lorsqu'il existe un fait générateur qui crée l'impôt ou qu'une « *situation juridique soit consommée* ». L'impôt est calculé par voie de rôle (*tarh*) ; il est notifié (*tebliğ*), mis en recouvrement (*tahakkuk*), et finalement perçu (*tahsil*). Pour les impositions sans voie de rôle, tout comme en France, le contribuable calcule son impôt et ne peut former de recours contre l'avis d'imposition²⁹⁶. Dans ce dernier cas, le rôle et le recouvrement ne font qu'un.

Les impositions par voie de rôle notifiées légalement peuvent faire l'objet de recours dans les trente jours suivant la notification. Passé ce délai, l'impôt acquiert un caractère définitif. Le deuxième paragraphe de la présente section met en évidence les difficultés qui peuvent découler des recours. Elles sont souvent à l'origine d'une dégradation de la relation entre l'entreprise et l'administration fiscale, et c'est l'un des rôles de la Présidence de l'Administration des Revenus (GIB)²⁹⁷ que de s'efforcer de leur apporter des solutions.

²⁹⁴ M. HOUEBINE et J.-L. SCHEINDER, « *Mesurer l'influence de la fiscalité sur la localisation des entreprises* », in *Économie et prévision*, n° 131, 1997-5, pp. 47-64 ;

cité par M. El Hadji Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, thèse de doctorat, univ. Paris Est, juillet 2011, p. 7.

²⁹⁵ Loi portant modifications du Code de Procédure Fiscale, du Code de l'Impôt sur le Revenu et du Code de l'Impôt sur les Sociétés (*Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*), loi n° 5024, 17 décembre 2003, JO n° 25332, 30 décembre 2003.

²⁹⁶ Bekir BAYKARA, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 325, La protection juridique de la juridiction fiscale suffit-elle ? (Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi ?)*, septembre 2008, p. 10.

²⁹⁷ GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

Certes, les normes fiscales énoncent les devoirs et les droits des contribuables, mais il est indispensable qu'un juge fiscal compétent, présent et efficace puisse trancher les litiges en cas de contentieux administratif (**paragraphe 1**). Les juridictions administratives sont de plus en plus performantes en matière de litiges relatifs à la fiscalité d'entreprise.

Dans une entreprise individuelle ou une société, les différends naissent souvent à la suite d'un contrôle de l'administration fiscale, comme cela apparaît dans le schéma n° 1 (page - 62 -). Ce contrôle est l'acte administratif qui fait le plus fréquemment l'objet, de la part des fiscalistes turcs, d'articles juridiques en matière de droits et de libertés du contribuable, même s'il faut admettre que ces articles ne possèdent souvent qu'un caractère essentiellement descriptif²⁹⁸ (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1. Des juridictions de plus en plus performantes

1982 est l'année de la nouvelle Constitution turque, date qui correspond également à de nouvelles procédures contentieuses fiscales. Il est nécessaire d'analyser les juridictions et les procédures dans la mesure où le juge fiscal est également un maillon de la modernité. Lors de son étude de marché préalable à son installation puis de sa décision d'investissement, un investisseur étranger – pour le cas où il soit amené à connaître un litige avec l'administration fiscale turque – n'omettra pas de prendre en compte la sécurité juridique de la Turquie et il appréciera la présence d'un juge fiscal qui soit un interlocuteur « solide ».

Des aménagements ont été réalisés afin d'accélérer les procédures fiscales dans lesquelles, avant 1982, intervenaient différentes commissions²⁹⁹ (**A**). Ces dernières ont été supprimées par la suite et remplacées par de nouvelles procédures, plus efficaces (**B**).

A – Les procédures fiscales antérieures à 1982

Afin de mener à bien la présente analyse, des questions ont été posées à deux juristes turcs (voir annexe n° 1 et annexe n° 2) à la suite du constat suivant : les articles des fiscalistes turcs font rarement référence à la jurisprudence. Dans cette enquête, l'une des personnes interrogées, Juge Rapporteur au ministère de la Justice au sein de la Direction Générale des

²⁹⁸ Bekir BAYKARA, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 314, Droit du contribuable au cours de la procédure de contrôle fiscal (Vergi Incelemesi Sırasında Mükellefin Hakları)*, 2007, p. 11.

²⁹⁹ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 44, octobre 2007.

Lois, resté anonyme, révèle l'une des causes, selon lui, de la majorité des contentieux en matière fiscale : « *Les procédures sont longues et, souvent, les entreprises vont au contentieux pour gagner du temps. Souvent, le chef d'entreprise se dit que, même si l'entreprise qu'il dirige va en litige contre l'administration fiscale, d'ici que le jugement soit rendu, beaucoup d'eau aura "coulé sous les ponts" ("kim öle kim kala")* »³⁰⁰. Il ajoute qu'une telle stratégie est moins fréquente qu'elle ne l'était avant 1982.

Bien évidemment, les juridictions permettent de contrôler l'application des lois, et les contribuables peuvent défendre leurs droits devant celles-ci. La protection des droits du contribuable a réellement débuté en 1949, avec l'entrée en vigueur du Code de Procédure Fiscale turque n° 5432 (*VUK*). Ce code de 393 articles, après trois articles d'introduction, était composé de cinq livres, à savoir l'imposition, les devoirs du contribuable, l'évaluation, les sanctions, et les contentieux fiscaux³⁰¹. Modifié à quatre reprises, il est resté en vigueur jusqu'en 1961.

En 1961, le code n° 5432 subit des modifications et il est remplacé par le Code de Procédure Fiscale turque n° 213³⁰², qui n'est pas un code nouveau, mais plutôt une réécriture de l'ancien. Néanmoins, le code n° 5432 reste un pas important en matière de droits des contribuables dans la mesure où, antérieurement à ce code, les dispositions des procédures fiscales étaient dispersées et celles concernant les procédures devant les juridictions et les sanctions fiscales étaient insuffisantes et manquaient de précision.

Bekir BAYKARA, avocat fiscaliste, précise que le code de 1949 a « *rendu juridiques* » les dispositions de procédure fiscale³⁰³ et qu'il a organisé et explicité les procédures d'imposition³⁰⁴, les devoirs du contribuable et les évaluations³⁰⁵.

Quant aux sanctions fiscales administratives, elles ont été érigées par rapport aux principes du droit pénal. Le droit pénal fiscal a réellement pris naissance dans les années 1950 et la procédure judiciaire a été aménagée plus en détail. Les dispositions de procédures

³⁰⁰ Cf. annexe n° 2, p. - 295 -.

³⁰¹ Bekir BAYKARA, *Droit du contribuable au cours de la procédure de contrôle fiscal (Vergi Incelemesi Sirasında Mükellefin Hakları)*, op. cit., p. 11.

³⁰² Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

³⁰³ « *Bu kanunla usul hükümleri hukukileşmiştir* » : Bekir BAYKARA, *Droit du contribuable au cours de la procédure de contrôle fiscal (Vergi Incelemesi Sirasında Mükellefin Hakları)*, op. cit., p. 12.

³⁰⁴ *Vergi tarh usulleri*.

³⁰⁵ *Değerleme*.

fiscales ont été maintenues jusqu'en 1982, date à laquelle l'article 63 du Code de Procédure Administrative³⁰⁶ a supprimé les dispositions qui les régissaient.

De nombreux aménagements administratifs ont été nécessaires pour appliquer les deux codes (codes n° 5432 et 213). Sous l'empire du code n° 213, en vigueur depuis 1961, 375 décrets ont été adoptés pour organiser administrativement sa dimension fiscale. Ce code, qui garantissait une protection juridique pour le contribuable, n'est pas parvenu à passer de la protection juridique centrée sur l'État (*devlet odaklı*) à celle centrée sur le contribuable (*mükellef odaklı*). Selon Bekir BAYKARA, les droits du contribuable ont, au contraire, été restreints. Cela a été ressenti surtout à partir des années 1980³⁰⁷. C'est ainsi que :

- les Commissions d'Évaluation³⁰⁸ ont été modifiées en défaveur du contribuable. Une loi de 1985³⁰⁹ a réduit le nombre des représentants des contribuables de 3 à 2 personnes sur 5 membres au total ;
- une compétence d'appréciation (*takdir*) a été attribuée aux contrôleurs³¹⁰ par une loi de 1983³¹¹ ;
- une compétence de recherche (*arama*) a été attribuée aux contrôleurs possédant les compétences de fouille (*yoklama*) ;
- les sanctions fiscales administratives, les sanctions pénales générales, et surtout les aménagements concernant l'élément moral (*manevi unsur*) ont été séparées, et le juge ne retient pas l'élément moral pour établir les infractions fiscales administratives (*idari vergi suçları*).

À cela, s'ajoutent les larges compétences d'aménagement accordées à l'administration fiscale dans le cadre du renforcement des techniques de contrôle liées aux évolutions technologiques de l'informatique. Sous l'empire du code n° 213, les décisions prises par le Conseil d'État³¹² destinées à annuler les décrets (*tebliğ*) sont pour partie la cause des saisines en matière fiscale de la Cour Constitutionnelle³¹³. Après 1983, celle-ci a fait l'objet de 59

³⁰⁶ Code de Procédure Administrative (*Idari Yargılama Usulü Kanunu*), loi n° 2577, 6 janvier 1982, JO n° 17580, 20 janvier 1982.

³⁰⁷ Bekir BAYKARA, *Droit du contribuable au cours de la procédure de contrôle fiscal (Vergi İncelemesi Sirasında Mükellefin Hakları)*, op. cit., p. 12.

³⁰⁸ Commissions d'Évaluation : *Takdir Komisyon*.

³⁰⁹ Loi n°3239.

³¹⁰ *İnceleme elemanı*.

³¹¹ Loi n°2791.

³¹² *Danıştay*.

³¹³ *Anayasa Mahkemesi*.

saisines pour des affaires fiscales, dont 29 concernaient le Code de Procédure Fiscale, toutes liées aux modifications effectuées après 1980³¹⁴.

Selon Bekir BAYKARA, depuis 1949, la protection des garanties du contribuable n'a pas été améliorée, malgré les multiples modifications qu'a connues la Constitution de 1982³¹⁵.

Avant 1982, les contentieux fiscaux étaient portés devant la Commission de Recours Fiscale³¹⁶, la Commission de Cassation Fiscale³¹⁷, l'Organisation Générale de la Commission de Cassation Fiscale³¹⁸, et le Conseil d'État³¹⁹. Les deux premières commissions relevaient du ministère des Finances³²⁰.

Pour tous les litiges fiscaux, la Commission de Recours Fiscale devait être saisie en première instance. Ceux qui concernaient la détermination des bénéficiaires des entreprises et des impôts y afférant étaient alors portés devant cette commission.

Les décisions de cette première commission pouvaient être contestées devant la Commission de Cassation Fiscale, en seconde instance. Mais certaines décisions de la Commission de Recours ne pouvaient pas l'être. À la suite de la décision de la Commission de Cassation Fiscale, devait alors être prise une nouvelle décision par la Commission de Recours Fiscale. Si, à la suite d'une décision contraire de la Commission de Cassation Fiscale, la Commission de Recours Fiscale maintenait sa position, le litige était alors porté devant l'Organisation Générale de la Commission de Cassation Fiscale.

Les décisions de la Commission de Cassation Fiscale pouvaient être soumises à l'appréciation du Conseil d'État, à l'exception de celles qui avaient force exécutoire³²¹ et qui ne pouvaient faire l'objet d'aucune révision devant ledit Conseil³²².

Les procédures étaient extrêmement longues. Selon le ministère des Finances, avant 1982, la durée moyenne pour qu'elles aboutissent était de six ans. En effet, à la durée nécessaire pour résoudre les différends s'additionnait la durée due à la lenteur des autorités.

³¹⁴ Bekir BAYKARA, *Droit du contribuable au cours de la procédure de contrôle fiscal (Vergi Incelemesi Sirasında Mükellefin Hakları)*, op. cit., p. 13.

³¹⁵ Modifications de la Constitution de 1982 : 1993, 1995, 1999, 2001(modifications de 27 articles et de l'introduction), 2002, 2004, 2005 et 2008.

³¹⁶ *Vergiler Itiraz Komisyonu*.

³¹⁷ *Vergiler Temyiz Komisyonu*.

³¹⁸ *Vergiler Temyiz Komisyonu Genel Kurulu*.

³¹⁹ *Danıştay*.

³²⁰ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 43, octobre 2007.

³²¹ *Kesin niteliğ*.

³²² Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, octobre 2007, p. 43.

À la longueur des procédures s'ajoutait le fait que la Commission de Recours Fiscale et la Commission de Cassation Fiscale dépendaient du ministère des Finances. Il était indispensable que des modifications intervinsent. En effet, le ministère des Finances, relevant du pouvoir exécutif, devait exécuter et faire appliquer les lois fiscales mais pouvait également, par l'intermédiaire des commissions, user de son autorité dans les contentieux en première instance et, partant, jouer indirectement un rôle de juge.

Cette situation portait donc atteinte au principe de séparation des pouvoirs et à l'indépendance du pouvoir judiciaire³²³ et nécessitait une refonte. Cette atteinte était perçue dans la pratique, mais les juristes fiscalistes ne formulaient ni critique ni remise en cause. Il en va de même aujourd'hui, que ce soit à l'égard du système juridique antérieur à 1982 ou de celui qui est postérieur à cette date. Vraisemblablement, certains juristes se refusent à porter un jugement sur la période qui a suivi le coup d'État de 1980³²⁴ et l'entrée en vigueur de la nouvelle Constitution, car ils estiment préférable d'éviter que leurs opinions soient assimilées à une quelconque orientation politique.

Le recours préalable devant l'administration fiscale, qui pourrait limiter le nombre de litiges portés devant le juge fiscal, n'existe toujours pas en Turquie et les aménagements de 1982 ne l'ont pas instauré. En effet, la majorité des recours des entreprises contre l'administration fiscale porte sur la prise en compte de telle ou telle dépense par l'entreprise et sur la question de savoir si celle-ci est ou non fiscalement déductible.

B – De nouvelles procédures plus efficaces

Aujourd'hui, le gouvernement tient compte des décisions des juridictions concernant l'imposition des bénéficiaires sont essentielles dans la mesure où les décisions du Conseil d'État (*Danıştay*) – dont le rôle a été renforcé en 1982. En effet, le ministère des Finances s'efforce de tenir compte des arrêts du juge fiscal afin d'adopter un décret, un règlement, une instruction ou une circulaire permettant d'éviter de nouveaux litiges sur les mêmes faits.

Depuis la fin des années 1980, les entreprises turques exportent et importent de plus en plus et modifient la nature de leurs échanges avec leurs partenaires commerciaux. En raison de la multiplicité de ces derniers, les méthodes de travail ainsi que les produits et services vendus et/ou achetés sont diversifiés. Les entreprises turques adaptent leurs infrastructures et

³²³ Süleyman GÜCLÜ, (*Vergi İhtilafları*), *op. cit.*, p. 44.

³²⁴ Le coup d'État du 12 septembre 1980, dirigé par le général Kenan EVREN, fut le 3^{ème} réalisé sous la République Turque.

influencent ainsi les entrées et sorties d'immobilisations, ce qui modifie alors l'actif du bilan de l'entreprise ainsi que le compte de résultat, en agissant sur les amortissements. De telles mutations nécessitent la mise en place d'une législation fiscale évolutive et proche de la réalité économique des entreprises.

En 1982, la *Loi portant sur le Conseil d'État*³²⁵ a été retirée pour qu'entre en vigueur, le 6 janvier 1982, la nouvelle *Loi sur le Conseil d'État*³²⁶. Ce dernier est depuis reconnu comme une juridiction de dernière instance, dont les décisions lient dorénavant les parties au litige³²⁷.

Par ailleurs, la Commission de Recours Fiscale et la Commission de Cassation Fiscale ont été supprimées.

La Loi n° 2576³²⁸ de janvier 1982 crée les juridictions de premier degré que sont le Tribunal Administratif Régional³²⁹, le Tribunal Administratif³³⁰ et le Tribunal Fiscal³³¹. Sont prévus :

- 23 Tribunaux Administratifs Régionaux (aujourd'hui 27) ;
- 33 Tribunaux Administratifs (aujourd'hui 60) ;
- 63 Tribunaux Fiscaux (aujourd'hui 48).

Le Tribunal Fiscal et le Tribunal Administratif sont juges du droit commun des litiges administratifs. Par conséquent, tous les recours administratifs, à l'exception de ceux qui doivent être jugés par le Conseil d'État en premier ressort, relèvent de la compétence desdits tribunaux. Ainsi, en créant un système juridictionnel à deux degrés, le Conseil d'État devient une véritable Cour de Cassation et de jurisprudence³³².

Le Tribunal Administratif Régional joue en quelque sorte le rôle de cour d'appel avec des attributions limitées. Il est compétent pour juger les recours contre les décisions prises par le juge unique des tribunaux du premier degré concernant les litiges dont la valeur ne dépasse pas un certain montant. Il statue aussi sur les conflits d'attribution et de compétence qui

³²⁵ Loi n° 521 portant sur le Conseil d'État.

³²⁶ Loi n° 2575 portant sur le Conseil d'État entrée en vigueur le 6 janvier 1982.

³²⁷ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 43, octobre 2007.

³²⁸ Loi n° 2576 sur la Formation et les Attributions des Tribunaux Administratifs Régionaux, des Tribunaux Administratifs et des Tribunaux Fiscaux, adopté de 6 janvier 1982, entrée en vigueur le 10 janvier 1982 et publié aux Journal Officiel n° 17580.

³²⁹ Tribunal Administratif Régional : *Bölge Idare Mahkemesi*.

³³⁰ Tribunal Administratif : *Idare Mahkemesi*.

³³¹ Tribunal Fiscal : *Vergi Mahkemesi*.

³³² Site Internet du Conseil d'État : <http://www.danistay.gov.tr>.

naissent entre le Tribunal Administratif et le Tribunal Fiscal. Les décisions du Tribunal Administratif Régional sont définitives et il ne peut être introduit de pourvoi en cassation à leur encontre.

Par conséquent, les décisions du Tribunal Fiscal non portées devant le Tribunal Administratif Régional peuvent être portées devant le Conseil d'État³³³

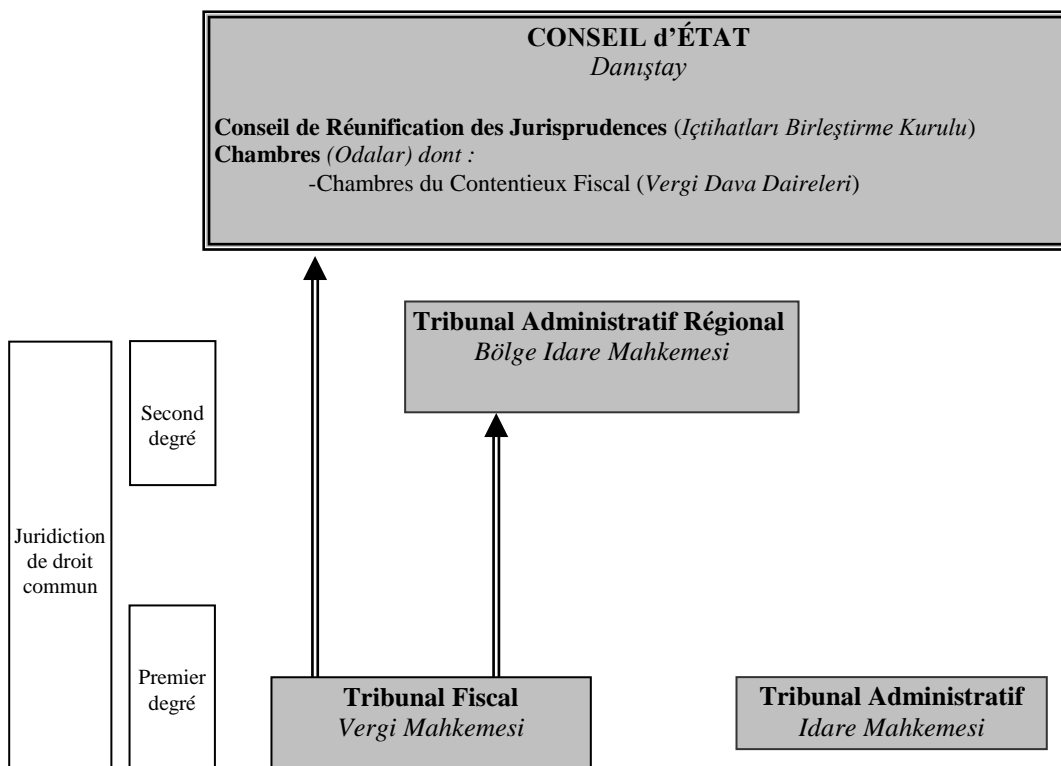


Schéma n° 2, octobre 2008 (réalisé par l'auteur de la recherche).

Les Tribunaux Administratifs et Fiscaux ainsi que les Tribunaux Administratifs Régionaux sont des formations collégiales, composées d'un président et de deux conseillers. Les décisions sont prises à la majorité³³⁴.

Le déroulement des procès devant les juridictions sont soumis à la procédure administrative contentieuse prévue par la loi n° 2577, codifiée³³⁵.

³³³ Bekir BAYKARA, *Droit du contribuable au cours de la procédure de contrôle fiscal (Vergi İncelemesi Sırasında Mükellefin Hakları)*, op. cit., p. 13.

³³⁴ Site Internet du Conseil d'État : <http://www.danistay.gov.tr>.

La compétence du Tribunal fiscal s'étend et, parallèlement, les juges gagnent en expérience dans les litiges complexes en matière fiscale, ce qui génère nécessairement une plus grande précision dans les motivations de leurs décisions et, ainsi, les parties au litige sont moins enclines à saisir le Conseil d'État. Leur expérience est particulièrement remarquable dans les grandes villes industrielles, où ils doivent trancher des litiges entre l'administration fiscale et les entreprises étrangères ou bien se prononcer sur des questions de territorialité.

Une décision du Tribunal Fiscal d'Istanbul illustre les progrès accomplis en matière de professionnalisme du juge fiscal³³⁶ : l'administration fiscale impose en tant que retenue (*tevkifat*) les loyers payés par une entreprise sise en Turquie au profit d'entreprises étrangères, et ce dans le cadre de locations d'avions. Conformément à l'article 30 du Code de l'Impôt sur les Sociétés, l'administration fiscale recouvre, en novembre 2008, une retenue de 15 % des montants versés. L'article 30 prévoit, en effet, que les locations d'engins à moteur sont considérées comme des revenus immobiliers, qui sont frappés de la retenue de 15 %.

L'entreprise turque locataire conteste l'imposition et avance que les entreprises fournisseurs de prestations ont leur établissement stable à l'étranger. Elle en conclut donc que ces entreprises bénéficient du régime du Contribuable Partiel (*Dar Mükellef*) au regard de la législation turque et que, par conséquent, elles sont passibles de l'impôt sur les bénéfices dans leur pays respectif.

De plus, pour éviter les doubles impositions, les conventions signées par la Turquie avec les États-Unis, les Pays-bas, l'Angleterre, Singapour et la France ne prévoient pas de retenues. L'entreprise demande alors le remboursement de l'Impôt sur les Sociétés payé, selon elle à tort, ainsi que des intérêts de retard pour la période s'écoulant entre 2008 et 2011.

Le Tribunal Fiscal d'Istanbul, après analyse des cinq conventions fiscales internationales des pays concernés, donne raison à l'entreprise et condamne l'administration fiscale turque au remboursement de l'impôt, mais la déboute de sa demande de paiement d'intérêts de retard, la législation turque n'en prévoyant pas la possibilité³³⁷.

Cette décision démontre le caractère professionnel de l'analyse faite par le Tribunal Fiscal et démontre également le modernisme du travail des juges qui, par le biais de leurs

³³⁵ Code de Procédure Administrative (*Idari Yargılama Usulü Kanunu*), loi n° 2577, 6 janvier 1982, JO n° 17580, 20 janvier 1982.

³³⁶ 1^{er} Tribunal Fiscal, *I. Vergi Mahkemesi*, Istanbul, décision n° (karar no) 2011/3236, *esas* n° 2010/4537.

³³⁷ La loi codifiée n° 6183 ne prévoyant pas cette possibilité. Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, *AATUHK (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)*, loi n° 6183, 21 juillet 1953, JO n° 8469, 28 juillet 1953.

décisions, empêchent les parties de saisir le Conseil d'État, juridiction déjà extrêmement encombrée.

Le rôle du Conseil d'État consiste, bien évidemment, à statuer sur les questions de droit alors que les juridictions de droit commun statuent sur les faits et les droits. Néanmoins, il ressort des enquêtes menées lors de l'élaboration de la recherche que le Conseil d'État analyse fréquemment les faits et empiète ainsi sur le travail des juridictions de premier degré (annexe n° 2). En effet, M.T.³³⁸, qui désire conserver l'anonymat, souligne que le Conseil d'État et la Cour de Cassation ne veulent pas abandonner leur compétence et souhaitent s'impliquer en contrôlant le plus possible l'ensemble des décisions administratives. Pourtant, selon son estimation, fondée sur l'ensemble des dossiers traités sur une année, les deux juridictions de dernier ressort sont si encombrées que les juges ne consacraient en moyenne qu'une minute à chaque dossier.

Par conséquent, le traitement des dossiers ne correspond pas à ce que l'on est en mesure d'attendre du juge fiscal.

Concernant les garanties et les droits du contribuable, un progrès a été réalisé en 2005 avec la loi portant sur la Création de l'Administration des Revenus³³⁹. L'article 1^{er} de la loi cite, parmi ses objectifs, les garanties des droits du contribuable.

La Présidence de l'Administration des Revenus (*GIB*) a publié, en février 2006, une Charte des Droits du contribuable sur son site Internet³⁴⁰. Ont été créées également les Unités des Droits des Contribuables³⁴¹, dans le cadre des Présidences de l'Administration Fiscale³⁴².

Bekir BAYKARA souligne qu'il s'agit là d'efforts louables mais néanmoins insuffisants³⁴³ et qu'ils doivent être poursuivis afin de limiter le nombre de litiges et améliorer le déroulement des procédures des contentieux administratifs.

Les décisions en matière d'imposition de bénéfiques sont moins nombreuses que les décisions en matière de Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA). À propos des Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC), les décisions du Conseil d'État concernent souvent la détermination

³³⁸ M.T. : Juge rapporteur au ministère de la Justice au sein de la Direction Générale des Lois.

³³⁹ Loi n°5345 du 16 mai 2005 portant sur la Création de l'Administration des Revenus (*Gelir Dairesi Kuruluş Kanunu*).

³⁴⁰ Charte des Droits du contribuable (*Mükellef hakları bildirgesi*). Disponible sur le site Internet du GIB : <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=115>.

³⁴¹ *Mükellef hakları birimleri*.

³⁴² *Vergi Dairesi Başkanlıkları*.

³⁴³ Bekir BAYKARA, *Droit du contribuable au cours de la procédure de contrôle fiscal (Vergi Incelemesi Sırasında Mükellefin Hakları)*, op. cit., p. 13.

du bénéfice imposable. En effet, la plupart des décisions portent sur la question de savoir si une dépense est considérée ou non comme relevant des charges déductibles.

Le Conseil d'État est composé de différentes chambres et également d'un Conseil de Réunification des Jurisprudences³⁴⁴. Ce dernier réunit les différentes décisions afin qu'il en ressorte une jurisprudence (cf. schéma n° 2, page - 101 -). En 2004, il s'est prononcé, par exemple, sur la déductibilité fiscale concernant les emprunts bancaires.

Il a considéré que les intérêts d'emprunts payés en cours d'année pouvaient être déduits du résultat de l'année en question. Auparavant, la pratique suivait l'article 285 du Code de Procédure Fiscale (*VUK*), qui considérait les intérêts comme déductibles lorsqu'ils avaient été intégralement payés aux créanciers. En 2004, cet article a été modifié par l'article 59 de la Loi n° 5228 (publié le 31 juillet 2004)³⁴⁵, qui dispose que les emprunts et les intérêts sont pris en compte en fonction de la valeur passée en écriture en fin d'année. C'est dans ce cadre que le Conseil de Réunification des Jurisprudences a accepté la déductibilité fiscale des intérêts passés en écriture en comptabilité en fin d'exercice³⁴⁶.

Il semble que le juge fiscal turc hésite à intervenir pour apporter des éclaircissements aux volontés du législateur. Une seule décision jurisprudentielle allant dans ce sens a pu être relevée.

Ainsi, la loi *Pour le Soutien à la Création d'Emploi et à l'Encouragement de l'Investissement dans les Régions Défavorisées et Nécessitant des Aides*³⁴⁷, du 23 janvier 1998, avait pour but d'encourager l'investissement et ainsi de faciliter la création d'emplois, allant jusqu'à céder gratuitement des terrains publics aux entreprises³⁴⁸.

La loi exonérait les entreprises des impôts frappant leurs bénéfices, Impôt sur le Revenu et Impôt sur les Sociétés. Les nouveaux établissements qui commençaient leur activité entre la date d'entrée en vigueur de la loi et le 31 décembre 2000 dans les régions listées par cette loi et qui employaient au moins 10 salariés pouvaient bénéficier d'une exonération pendant 5 exercices fiscaux à compter du début de leur activité.

³⁴⁴ Conseil de Réunification des Jurisprudences : *İçtihatları Birleştirme Kurulu*.

³⁴⁵ Loi portant Modifications des Dispositions du Décret de Loi n°178 et de certaines lois, *Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, loi n° 5228, 16 juillet 2004, JO n° 25539, 31 juillet 2004.

³⁴⁶ Conseil d'État (*Danıştay*), 22/12/2004, Conseil de Réunification des Jurisprudences (*İçtihatları Birleştirme Kurulu*), karar n°1, esas n°1.

³⁴⁷ Loi n° 4325 (*Yatırımların ve istihdamın teşviki ile bazı Kanunlarda Değişiklik yapılması Hakkında Kanun*).

³⁴⁸ Cette loi a apporté des modifications aux Codes de l'Impôt sur le Revenu.

L'entreprise en conflit avec l'administration fiscale possédait des valeurs mobilières et avait pu obtenir des gains grâce aux intérêts qu'elle en avait retirés. Elle avait intégré fiscalement les montants des gains à sa base imposable sans les soumettre à l'Impôt sur les Sociétés, en appliquant l'exonération liée à son installation dans une zone géographique prévue par la loi n° 4325. À la suite d'un contrôle fiscal, ces gains ont été fiscalement redressés, ce qui a engendré un contentieux porté devant le Conseil d'État.

Ce dernier a analysé le but recherché par le législateur à travers la loi n° 4325, qui permet d'exonérer d'impôt les entreprises créatrices d'emplois d'au moins 10 salariés et qui investissent afin de redynamiser les régions défavorisées. Le Conseil d'État a mis en avant que le but visé par le législateur était également de créer des emplois afin de lutter contre le terrorisme qui touche les régions concernées par ladite loi. Le juge a considéré que les gains issus des valeurs mobilières n'avaient aucune incidence directe sur la création d'emplois et a confirmé que les seuls bénéficiaires exonérés étaient les bénéficiaires exclusivement liés (*münhasiran*) aux salariés et induits par les salariés présents dans l'établissement sis dans les zones géographiques privilégiées.

Par sa décision³⁴⁹, le Conseil d'État précise la volonté du législateur en ajoutant à son texte la notion de lien direct avec les salariés, absente du texte initial.

Le juge de dernier ressort s'affirme également de plus en plus pour éviter de donner raison aux contribuables qui tentent, en se fondant sur des arguments spécieux, d'échapper aux redressements de bénéfice. Ainsi, une décision du Conseil d'État a rejeté la saisine d'une entreprise et a accepté les redressements décidés par l'administration fiscale à la suite d'un contrôle diligenté par cette dernière. Au cours de la vérification de comptabilité, avaient été présentés des livres comportant des recettes comptabilisées manuellement mais non comptabilisées fiscalement en produits. En procédure d'appel, à propos de la tenue de ces livres, le responsable de l'entreprise a avancé des explications différentes de celles fournies aux inspecteurs lors du contrôle. Les avocats de l'entreprise ont argué de la possibilité pour le dirigeant d'entreprise de procéder à des modifications d'explications.

Le Conseil d'État a refusé la possibilité de modifier les explications avancées et a rejeté la saisine de l'entreprise. Ainsi, ont été maintenues les impositions de redressement de l'administration fiscale³⁵⁰.

³⁴⁹ Conseil d'État (*Danıştay*), Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), 21 novembre 2008, décision n° (karar no) 2008/724, esas n° 2007/488.

³⁵⁰ Conseil d'État (*Danıştay*), Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), 26 décembre 2008, décision n° (karar no) 2008/754, esas n° 2007/493.

Cette décision atteste que le Conseil d'État entend jouer un rôle dans la fiscalité d'entreprise et, notamment, qu'il ne donne pas toujours raison aux entreprises qui ont tendance à contester abusivement et qui ont recours au contentieux dans le but de gagner du temps ou de tenter d'éviter les redressements.

Paragraphe 2. Les litiges affectant les impositions des entreprises

Il est intéressant de connaître les causes des litiges qui peuvent amener les entreprises à aller au contentieux administratif. En effet, l'étude du système d'imposition ne peut se limiter à l'analyse de la détermination des bénéficiaires et doit nécessairement être élargie aux litiges pouvant freiner ou accélérer le système.

Bien évidemment, dans la mesure où les prestations³⁵¹ et les actes³⁵² de l'administration fiscale sont soumis au contrôle juridictionnel, les litiges ne sont pas inévitables. Pour différentes raisons, des contentieux naissent entre l'administration fiscale et les contribuables **(A)**. Cependant, des solutions peuvent être mises en place pour améliorer les procédures en matière fiscale **(B)**.

A – Les causes des litiges en matière fiscale

Comme cela a déjà été vu précédemment, les litiges peuvent naître tout simplement de stratégies d'entreprises qui usent de la procédure contentieuse pour gagner du temps, à la suite d'une vérification de comptabilité. Les recours devant les juridictions sont d'autant plus nombreux que le recours préalable devant l'administration n'existe pas en Turquie.

Du point de vue de la procédure, sur le fondement de l'article 124 du Code de Procédure Fiscale turque³⁵³, lorsque le délai pour saisir le Tribunal Fiscal est écoulé, il est possible de former un recours³⁵⁴ devant le ministère des Finances. Si la réponse du ministère est insatisfaisante ou si celui-ci garde le silence plus de 60 jours suite au recours, un contentieux administratif est alors possible, conformément aux articles 10 et 11 du Code de

³⁵¹ « Prestation » est la traduction retenue en l'espèce pour *Işlem*.

³⁵² « Acte » est la traduction retenue en l'espèce pour *Eylem*.

³⁵³ Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

³⁵⁴ Recours : *Şikayet yolu*.

Procédure Administrative³⁵⁵. En pratique, ce type de recours est rare dans la mesure où le contribuable abandonne sa requête lorsque le ministère garde le silence, ce qui équivaut à un refus, ou lorsqu'il rejette sa demande.

Par ailleurs, les contentieux en matière fiscale peuvent naître du droit positif lui-même et des aménagements du ministère des Finances (1.), des décisions des Commissions d'Évaluation (2.), des rapports dressés suite aux contrôles fiscaux (3.) ou encore des interprétations des conventions internationales (4.).

1. Les litiges naissant des dispositions législatives et des aménagements du ministère des Finances

Le contribuable peut soulever le problème posé par la non-conformité d'un texte par rapport à la Constitution, ce qui apparaît dans le cadre d'un litige qui l'oppose à l'administration fiscale qui, elle-même, défend le texte afin de sanctionner l'entreprise.

En France, depuis 2008, l'article 61-1 de la Constitution permet au contribuable de demander la saisine du Conseil constitutionnel à l'occasion d'une instance en cours devant une juridiction³⁵⁶. À l'inverse, en Turquie, le contribuable ne dispose pas de la faculté de demander directement par lui-même l'annulation partielle ou totale des dispositions d'une loi fiscale devant la Cour Constitutionnelle. En revanche, sur le fondement de l'article 152 de la Constitution turque, lorsqu'une juridiction constate qu'une disposition est contraire à la Constitution ou bien lorsqu'une des parties soulève l'existence de cette non-conformité et que la juridiction approuve l'avis de cette partie, ladite juridiction peut soumettre cette disposition à la Cour Constitutionnelle pour un contrôle de constitutionnalité³⁵⁷.

Si la Cour Constitutionnelle constate que les dispositions sont effectivement contraires à la Constitution, elle demande à la juridiction l'ayant saisie de ne plus appliquer le texte, c'est-à-dire de ne pas juger sur le fondement de ces dispositions et demande au Conseil des Ministres de prendre les mesures pour que soient supprimées lesdites dispositions. Les éventuelles saisines de la Cour Constitutionnelle risquent alors de ralentir des procédures déjà longues et de dégrader les relations entre les administrations fiscales et les entreprises.

³⁵⁵ Code de Procédure Administrative (*Idari Yargılama Usulü Kanunu*), loi n° 2577, 6 janvier 1982, JO n° 17580, 20 janvier 1982.

³⁵⁶ Art. 61-1 de la Constitution de la Ve République française du 4 octobre 1958, version en vigueur au 16 septembre 2012. Article inséré par la Loi constitutionnelle de modernisation des institutions de la Ve République, n° 2008-724, 23 juillet 2008, JORF n° 0171, 24 juillet 2008.

³⁵⁷ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 47, octobre 2007.

Pour sa part, le ministère des Finances a compétence pour prendre des décrets (*Genel Tebliğ*) pour l'application des lois. Les décrets réputés contraires à la loi peuvent faire l'objet de saisines du Conseil d'État (*Danıştay*), qui peut alors décider de mettre fin à l'application du décret ou de prononcer l'annulation totale ou partielle dudit décret³⁵⁸.

Selon le Professeur Süleyman GÜCLÜ, les décisions du Conseil d'État en défaveur de l'administration fiscale peuvent entraîner des effets négatifs, comme la perte de confiance envers l'administration, les réactions hostiles du contribuable à l'égard de l'impôt, à l'origine d'une perte de recette pour le Trésor Public (*Hazine*). La perte de confiance envers l'administration est d'autant plus marquée lorsque la décision en faveur de l'entreprise concerne un point qui touche un grand nombre de contribuables. En effet, si la décision porte, par exemple, sur une charge comptable acceptée comme charge fiscale déductible des BIC³⁵⁹ impliquant beaucoup d'entreprises et si la disposition (loi ou décret) est en vigueur depuis longtemps, la non-déductibilité révélée réduira la confiance à l'égard des textes. Les décisions du Conseil d'État ne peuvent alors qu'inciter le ministère des Finances à faire preuve de vigilance et de discernement afin d'éviter les contentieux.

La présente recherche met en avant, dans le second chapitre, l'importance de la confiance des dirigeants d'entreprises envers l'administration et les effets néfastes sur les dissimulations de bénéfices et les distributions occultes, notamment par le biais du schéma n° 4 (page - 151 -).

2. Les litiges naissant des décisions de la Commission d'Évaluation (d'Appréciation)

Le TK, Commission « d'Appréciation » (d'Évaluation)³⁶⁰, lié au GIB, est chargé d'évaluer ou d'apprécier un élément si cela est rendue nécessaire par les parties au cours d'une procédure contentieuse ou d'un contrôle fiscal. Une grande partie des litiges naissent des décisions prises par les TK ou bien des liquidations et des mises en recouvrement découlant de ces décisions³⁶¹.

Les devoirs de la commission consistent à évaluer les bases d'imposition sur demande des fonctionnaires ainsi que les prix, les salaires, les biens mobiliers ou immobiliers. Elle peut

³⁵⁸ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı* (n°) 229, (*Vergi İhtilafları*), p. 48, octobre 2007.

³⁵⁹ Bénéfices Industriels et Commerciaux.

³⁶⁰ Commission d'Évaluation sera la traduction empruntée au cours de la recherche.

TK : *Takdir Komisyonu*.

³⁶¹ Les devoirs et compétences du TK sont prévus par le Code de Procédure Fiscale turque³⁶¹ (*VUK*). L'article 72 alinéa premier dudit code prévoit que le TK se compose de deux membres nommés parmi les fonctionnaires.

aussi faire appel à des experts pour l'évaluation de bijoux, de biens anciens, ou de tout autre bien.

L'objectif des évaluations est « *d'estimer la valeur exacte ou bien la valeur la plus proche du sujet faisant l'objet de l'évaluation*³⁶² ». En revanche, les procédures de travail de la commission n'ont pas été aménagées par un texte. Un tel manque de réglementation de travail interne rend les procédures longues et difficiles et entraîne également la perte de confiance du contribuable, voire la remise en question de l'objectivité de l'évaluation.

Une décision du Conseil d'État, en octobre 2010, illustre les litiges qui peuvent naître des décisions de la commission. En effet, la Commission d'Évaluation était chargée d'évaluer la valeur d'un bien immobilier d'une société anonyme détenu à hauteur de 95 % par une personne physique décédée. Ses héritiers sont allés jusqu'au juge suprême pour contester la valeur du bien afin de réduire la base imposable des impositions dues par la société anonyme³⁶³. Ils ont contesté les rapports rendus par la commission. La procédure a duré de septembre 2007³⁶⁴ à octobre 2010, date de la décision du Conseil d'État, et s'est même prolongée au-delà car le Conseil d'État a renvoyé l'affaire au juge du fond.

De nouveaux aménagements relatifs aux procédures de travail de la commission pourraient par conséquent réduire le nombre de litiges et l'encombrement de la commission.

3. Les litiges naissant des liquidations réalisées sur les rapports dressés suite à un contrôle fiscal

Selon l'article 134 du Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*)³⁶⁵, le contrôle fiscal³⁶⁶ est défini en substance comme l'opération qui consiste à rechercher le montant de l'impôt réellement dû, à le constater (le relever) et à l'établir (le liquider). À la suite de tout contrôle fiscal, un rapport est établi, qui doit être juridiquement efficace et le plus compréhensible possible afin de lever les doutes et les incertitudes. Les procès-verbaux et rapports établis pendant le contrôle doivent permettre de faciliter la position de l'administration fiscale auprès

³⁶² Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 49, octobre 2007.

³⁶³ Conseil d'État (Danıştay), 7^{ème} Chambre (*Yedinci Daire Başkanlığından*), 21 octobre 2010, décision n° (karar no) 2010/4872, esas n° 2008/489.

³⁶⁴ 8^{ème} Tribunal Fiscal, 8. *Vergi Mahkemesi*, Istanbul (*Istanbul Sekizinci Vergi Mahkemesi*), 12 septembre 2007, décision n° (karar no) 2007/2060, esas n° 2006/592.

³⁶⁵ Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

³⁶⁶ *Vergi İncelemesi*.

des juridictions en cas de litiges postérieurs concernant les bases corrigées par l'administration³⁶⁷.

L'administration fiscale dispose d'un délai d'action de cinq ans et, lorsque les contrôles remontent aussi loin dans le temps, elle est confrontée à différentes difficultés. En effet, le contribuable peine à fournir des explications concernant les périodes passées. La plupart du temps, l'entreprise refuse d'admettre qu'elle a sciemment réalisées des opérations contraires à la loi. Aussi, à l'impôt réclamé par l'administration fiscale, s'additionnent les intérêts de retard³⁶⁸, les majorations³⁶⁹ et pénalités de retard³⁷⁰, qui viennent alourdir la charge de l'entreprise. Se crée alors un climat de conflit qui amène très souvent les parties au contentieux fiscal.

En outre, selon le Professeur Süleyman GÜCLÜ, un tel délai de reprise ne joue pas obligatoirement en faveur de l'administration³⁷¹. En effet, les contrôles des exercices antérieurs permettent de relever, grâce à la comptabilité, la liste des entreprises avec lesquelles l'entreprise contrôlée traite, de procéder à des recoupements de comptabilité³⁷², de constater si les opérations relatives à ces exercices sont ou non justifiées. Cela entraîne pour l'administration fiscale difficultés, surcharge de travail et, par conséquent, perte d'efficacité. Certes, le délai de cinq ans représente pour elle une sécurité, mais les contrôles portant sur la quatrième ou la cinquième année se révèlent inefficaces dans la mesure où certaines infractions fiscales sont alors difficiles à relever.

C'est la raison pour laquelle le Professeur Süleyman GÜCLÜ estime qu'il faudrait privilégier les « contrôles courants »³⁷³, c'est-à-dire les contrôles de l'exercice en cours. Cela permettrait d'écarter certains facteurs entraînant des conséquences sur la fiscalité d'imposition des bénéficiaires, éviterait les conséquences négatives de l'évasion des capitaux et permettrait à l'administration fiscale et aux entreprises de travailler plus en confiance. En outre, pour que ces contrôles soient efficaces il faudrait écarter les facteurs influençant les impositions, choisir des vérificateurs expérimentés, programmer et planifier les contrôles, rémunérer par un salaire attractif le personnel réalisant les « contrôles courants » et lui fournir les véhicules et le

³⁶⁷ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 43, octobre 2007.

³⁶⁸ Intérêt de retard : *Gecikme faizi*.

³⁶⁹ Majoration : *Ceza*.

³⁷⁰ Pénalités de retard : *Gecikme zammı*.

³⁷¹ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 50, octobre 2007.

³⁷² *Karşıt incelemeler*.

³⁷³ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 50, octobre 2007.

matériel nécessaires³⁷⁴ à l'accomplissement de sa mission. Les contrôleurs devraient également respecter le principe d'impartialité, être écartés de toute influence et se comporter dans le cadre du principe de l'égalité devant la loi³⁷⁵.

3. Les litiges naissant des interprétations des conventions fiscales

Autre point positif marqué par l'administration fiscale turque dans sa préoccupation à l'égard des conventions fiscales internationales : les interventions limitées du juge fiscal. En effet, les litiges relatifs aux conventions fiscales de non double imposition, les interventions du juge fiscal n'ont été qu'au nombre de deux depuis 2005 :

- en 2005, le Conseil d'État a rendu une décision – analysée *infra* – relative à la convention fiscale signée entre la Turquie et la Chine, ;
- en 2011, le Tribunal Fiscal d'Istanbul a rendu une décision – analysée *supra* – concernant des retenues à la source sur des paiements de locations d'avions³⁷⁶.

L'interprétation correcte d'une convention par l'administration fiscale permet de faire l'économie de procédures contentieuses inutiles. L'une des deux décisions atteste qu'une attention plus rigoureuse de l'administration fiscale aurait pu éviter la saisine du Conseil d'État. Une entreprise chinoise ayant son siège social juridique et son centre d'activité principal en Chine possédait un établissement dégageant des Bénéfices Industriels et Commerciaux en Turquie et, par conséquent, placé sous le régime du « contribuable partiel » (*dar mükellef*³⁷⁷). L'établissement turc de l'entreprise chinoise payait alors l'Impôt sur les Sociétés, comme cela est prévu d'une part par la convention signée entre la Turquie et la République Populaire de Chine et d'autre part par le Code de l'Impôt sur les Sociétés turc (*KVK*). L'administration fiscale turque imposait le reste des bénéfices, c'est-à-dire le bénéfice après déduction de l'Impôt sur les Sociétés, en tant que distribution au titre de revenu de capitaux mobiliers (*menkul sermaye iradi*). L'entreprise chinoise saisit le juge fiscal, et la procédure se prolongea jusqu'au juge suprême. Après analyse de la convention fiscale³⁷⁸ liant

³⁷⁴ *Ibidem*.

³⁷⁵ *Kanun önünde eşitlik ilkesi*.

³⁷⁶ 1^{er} Tribunal Fiscal, *1. Vergi Mahkemesi*, Istanbul, décision n° (karar no) 2011/3236, *esas* n° 2010/4537.

³⁷⁷ Pour l'analyse du régime du Contribuable Partiel cf. également p. - 80 -.

³⁷⁸ Convention fiscale internationale : *Cifte vergilendirmeyi önleme anlaşması*.

les deux pays, le Conseil d'État décida de l'imposition de cette distribution au titre de revenu de capitaux mobiliers, mais uniquement à hauteur de 10 %, comme le prévoit la convention³⁷⁹. L'administration fiscale compétente était celle de Zonguldak, ville où peu d'entreprises étrangères sont implantées, à la différence de villes comme Istanbul, Ankara, Izmir ou Bursa, où le litige n'aurait peut-être pas eu de suite car leur administration fiscale aurait immédiatement fait valoir la convention fiscale internationale afin de dissuader l'entreprise chinoise d'engager des procédures.

Le faible nombre de décisions du Conseil d'État concernant les conventions fiscales internationales de non double imposition peut être mis à l'actif de l'efficacité de l'administration fiscale, notamment celle des grandes villes, dans l'analyse pertinente du contenu de ces conventions. Le respect de celles-ci par la Turquie peut être considéré comme un signe de sa préoccupation des règles de fiscalité internationale.

B – L'amélioration de la sécurité juridique par le renforcement de l'appareil étatique

La sécurité juridique peut être améliorée par des vérifications de comptabilité plus efficaces. En effet, l'un des facteurs de la corruption et du manque d'efficacité des inspecteurs des impôts réside dans leur déficit en effectifs et dans l'insuffisance de leur motivation.

Le ministre des Finances, Mehmet ŞİMŞEK, l'a compris et a prévu dans la loi de Finances pour 2012 l'embauche de 1 500 fonctionnaires vérificateurs supplémentaires³⁸⁰. Il a mis en avant le fait que le premier objectif sera la lutte contre la fraude fiscale. L'augmentation du nombre de contrôleurs ne pourra qu'inciter les entreprises à « craindre » l'administration fiscale. Comme cela sera développé dans le schéma n° 4 (page - 151 -), la crainte des entreprises est un facteur important dans le système déclaratif des impositions. La baisse de la fraude permet également de limiter le nombre des litiges entre l'administration fiscale et les entreprises.

Selon le Professeur Süleyman GÜCLÜ, de nombreux facteurs influencent les impositions et seuls des travaux visant à les supprimer permettront de réduire

³⁷⁹ Conseil d'État (*Danıştay*), 3^{ème} Chambre (*Üçüncü Daire*), 14 novembre 2006, décision n° (*karar no*) 2005/3264, esas no 2006/2899.

³⁸⁰ Quotidien *SABAHA (Ekonomi)*, 27 novembre 2011, (*Şimşek : Bin 500 vergi müfettiş yardımcısı alacağız*), p. 13.

considérablement le nombre de litiges³⁸¹. Pour ce faire, il préconise différentes solutions : la mise en place de travaux en matière de statistiques (1.), la préparation des dossiers pour les juridictions (2.), l'amélioration de l'efficacité des avocats du Trésor (3.), la nomination d'experts compétents et le suivi de leurs travaux (4.), la suppression des lacunes dans les délais de contestation et de recours (5.).

Ces cinq solutions vont faire l'objet d'une analyse détaillée. Il leur en sera ajouté une sixième, suggérée par l'auteur de la présente recherche, concernant le rôle que peut jouer la Cour Constitutionnelle turque (*Anayasa Mahkemesi*) sur les décisions prises par le législateur fiscal (6.).

1. La mise en place de travaux en matière de statistiques

Aujourd'hui, les statistiques fiscales pèchent par leur insuffisance. Pourtant, elles pourraient permettre de réduire la charge de l'administration fiscale au niveau des contrôles, notamment pour les entreprises dans lesquelles n'intervient pas de commissaire aux comptes.

En effet, les statistiques peuvent révéler les contentieux fiscaux et les décisions prises par les tribunaux. Elles permettent de connaître les motifs des litiges les plus fréquents, le nombre de contentieux perdus par l'administration fiscale, le coût des procédures, leur durée et le type d'imposition faisant le plus souvent l'objet des différends fiscaux. Selon le Professeur Suleyman GÜCLÜ, ces statistiques peuvent être portées à la connaissance de l'opinion publique et doivent être actualisées et analysées régulièrement afin que soient prises les mesures nécessaires. Ainsi, pourront être remarqués plus rapidement les erreurs et les manques, et pourront être déterminés de nouveaux objectifs.

2. La préparation des dossiers pour les juridictions

Les *Présidences de l'Administration Fiscale* et les *Directions de l'Administration Fiscale* ont pour compétence de préparer les dossiers litigieux, les défenses de l'administration, de saisir les juridictions, de faire appel si nécessaire et de demander des décisions modificatives. Ces compétences appartiennent au service appelé Service des Affaires Contentieuses³⁸².

³⁸¹ Suleyman GÜCLÜ, *Vergi İhtilafları, Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229*, p. 50, octobre 2007.

³⁸² *İhtilaflı İşler Servisi*.

Les évolutions économiques entraînent des modifications de la législation fiscale et, parfois même, la création de nouveaux impôts, ce qui a pour conséquence l'augmentation des contentieux entre le contribuable et l'administration fiscale³⁸³.

Par ailleurs, la longueur de la durée nécessaire à la prise de décisions des juridictions ainsi que le nombre important des décisions en défaveur de l'administration fiscale nécessitent de prendre de nouvelles mesures. Pour cela, le personnel administratif doit être formé sur les litiges et posséder une connaissance spécifique du litige auquel il est confronté. Afin de préparer une défense efficace de l'administration fiscale, il doit demander le concours du personnel vérificateur ayant réalisé les contrôles. Le Service des Affaires Contentieuses doit aussi consulter et actualiser les statistiques.

Bien préparée, la défense de l'administration fiscale ne pourra qu'équilibrer les droits des parties. En effet, devant la juridiction, l'administration fiscale perd souvent car elle prépare mal son dossier alors que les entreprises préparent le leur de manière complète et précise, en le confiant à leurs avocats. Or, l'issue des litiges devrait reposer sur le fond et non sur la forme. C'est pourquoi, un travail plus efficace aboutira à équilibrer les droits des parties au litige³⁸⁴. Comme cela est analysé au Chapitre 2 de la présente Première Partie, un système d'imposition efficace repose également sur une tenue sincère et régulière de la comptabilité qui, elle-même, dépend de la crainte de l'entreprise d'avoir à subir des vérifications de l'administration fiscale. Cette crainte restera faible si les entreprises continuent à considérer qu'il est possible pour elles de résoudre leurs difficultés *via* les recours devant les juridictions et leurs conseils.

3. L'amélioration de l'efficacité des avocats du Trésor

L'article 15 du *Règlement portant sur la Création et les Devoirs de la Présidence de l'Administration Fiscale*³⁸⁵ prévoit que les avocats du Trésor représentent les Directions des Groupes du Service Juridique et Contentieux de la Présidence de l'Administration Fiscale. Les avocats du Trésor ont pour rôle de défendre les intérêts du Trésor Public.

Les avocats ont le devoir de préparer les dossiers en analysant minutieusement les cas et en prenant l'avis des personnes ayant effectué les contrôles. Ils doivent également se

³⁸³ Süleyman GÜCLÜ, Docteur en Droit, *Vergi Sorunları, Sayı* (n°) 229, (*Vergi İhtilafları*), p. 50, octobre 2007.

³⁸⁴ La doctrine ne s'aventure pas à expliquer un tel phénomène et s'arrête à dire que l'administration fiscale devrait améliorer sa politique de préparation des dossiers devant les juridictions. L'explication fournie est le constat de la présente recherche.

³⁸⁵ *Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği*.

spécialiser dans les matières faisant l'objet de contrôle, à savoir les textes et les jurisprudences actuels.

Conscient des lacunes des avocats, le GIB³⁸⁶ a adopté un règlement, en date du 20 août 2011³⁸⁷, qui prévoit que des avocats intègrent les membres du personnel de l'administration fiscale afin de suivre les dossiers contentieux, signe de modernité et d'innovation. En effet, les avocats qui rejoignent l'administration fiscale n'ont pour fonction que d'assurer le suivi des litiges entre l'administration et les entreprises. Ils sont sélectionnés par concours après qu'ils ont exercé leur fonction d'avocat pendant au moins 5 ans.

Cette avancée présente un caractère de modernité car elle permettra de défendre les intérêts de l'administration fiscale, donc le recouvrement des impôts faisant suite aux vérifications de comptabilité ou bien aux majorations. Il est vraisemblable que la présence d'avocats spécialisés permettra de réduire les procédures abusives engagées par les entreprises contre l'administration fiscale.

4. La nomination d'experts compétents et le suivi de leurs travaux

Les tribunaux peuvent faire appel à un expert impartial, spécialisé dans une matière. Les experts ne pouvant être tenus pour responsables de leurs travaux, les juges peuvent prendre une décision contraire aux rapports d'expertises ou demander une expertise supplémentaire ou bien encore l'établissement d'un nouveau rapport par un expert différent.

Pour réduire les difficultés liées aux expertises, le juge doit choisir l'expert compétent, déterminer le champ d'application et la durée de l'expertise et sanctionner les experts qui commettent des fautes professionnelles. En effet, avec la mutation rapide de l'économie turque, la nature des expertises a fortement évolué au cours des vingt dernières années. En effet, les prestations de services prennent de plus en plus de place dans les activités comme le tourisme et les autres « entreprises sans cheminées »³⁸⁸, comme le transport, les professions libérales, les hôpitaux, etc.

³⁸⁶ GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

³⁸⁷ Règlement portant Embauche des Commissaires et Avocats à la Présidence de l'Administration des Revenus, des Procédures de Suivies des Contentieux et des Méthodes de Travail (*Gelir İdaresi Başkanlığı Hukuk Müşavirleri İle Avukatların Mesleğe Alınmaları, Davaların Takip Usulü ve Çalışmaları Hakkında Yönetmelik*), JO n°28031, 20 août 2011.

³⁸⁸ Levent BAŞAK, *Les activités des agences de voyages nationales ou étrangères en activité en Turquie et leurs principes d'imposition (Türkiye'de Faaliyet Gösteren Yerli Veya Yabancı Seyahat Acentelerinin Faaliyet ve Vergilendirilmesi Esasları)*, op. cit., p. 86.

5. La suppression des lacunes dans les délais de contestation et de recours

« L'État pose des règles en définissant les droits et obligations de chacun et, afin que chacun jouisse de ses droits, il crée les administrations et les juridictions. »³⁸⁹. Les individus peuvent alors, par l'intermédiaire de ces deux instances, faire valoir leurs droits. Cela leur assure une protection juridique, ce qu'un État démocratique moderne doit pouvoir offrir.

En Turquie, toutes les prestations (*eylem*) et tous les actes (*işlem*) peuvent conduire à une saisine des juridictions sur le fondement de l'article 125 de la Constitution. Tous les actes de l'administration fiscale sont soumis à une protection juridique s'ils ne sont pas prescrits. Les avis (*ihbarnahme*) et les mises en demeure (*ödeme emri*) sont les actes les plus fréquemment portés devant les juridictions³⁹⁰.

Une lacune juridique concerne les avis d'imposition (*ihbarnahme*). En effet, les avis qui n'ont pas fait l'objet de contestation dans le délai de trente jours ne peuvent plus faire l'objet d'aucun recours contentieux. Peu importe que l'avis soit « *injustifié, peu importe son importance, son montant et ses effets les plus néfastes, la situation ne change pas*³⁹¹ ». Même les cas de force majeure comme la maladie, le coma ou encore la perte de connaissance, entraînant la forclusion, ne sont pas pris en compte. En effet, le Code de Procédure Administrative (*IYUK*)³⁹² ne contient aucun renvoi concernant l'article 13 du Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*)³⁹³.

Sur le fondement de l'article 94 du VUK, la notification d'un avis ou d'une mise en demeure peut même être faite à un salarié de l'entreprise. Néanmoins, si ce dernier ne remet pas l'acte au dirigeant de l'entreprise, volontairement ou involontairement, l'entreprise est alors « victime » de l'absence de prise de connaissance du document et en subit toutes les conséquences fiscales. Certes, un recours peut être engagé contre le salarié, mais cela ne

³⁸⁹ Bekir BAYKARA, *La protection juridique de la juridiction fiscale suffit-elle ? (Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi ?)*, op. cit., p. 10.

³⁹⁰ Bekir BAYKARA, *La protection juridique de la juridiction fiscale suffit-elle ? (Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi ?)*, op. cit., p. 11.

³⁹¹ *Ibidem*.

³⁹² Code de Procédure Administrative (*Idari Yargılama Usulü Kanunu*), loi n° 2577, 6 janvier 1982, JO n° 17580, 20 janvier 1982.

³⁹³ Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

Ce code sera traduit par l'intitulé « *Code de Procédure Fiscale turque* » et non par l'intitulé « *Code de Procédure Fiscale turc* » car un grand nombre de codes comprennent le mot « *Türk* » comme « *Türk Ceza Kanunu* », Code Pénal Turc, le *TCK*. Le *VUK* ne comprend pas le « *T* » de « *Türk* » c'est pourquoi l'intitulé *Code de Procédure Fiscale turque* emploiera l'adjectif au féminin pour qualifier la procédure et non le code.

changera en rien la situation de l'entreprise à l'égard de l'administration fiscale. Le même article dispose également qu'une notification faite à domicile ne peut être remise à un mineur de 15 ans mais peut l'être à un ascendant de 80 ans au plus. Une personne âgée peut alors fort bien « oublier » de transmettre l'avis au destinataire.

Par conséquent, un avis non contesté dans les délais devient définitif et est mis en recouvrement (*tahakkuk*). L'administration fiscale est donc en droit de notifier, en cas de non-paiement, une mise en demeure (*ödeme emri tebliği*) sur le fondement de l'article 55 du Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques³⁹⁴.

Selon l'article 58, la mise en demeure peut être contestée dans un délai de 7 jours. La contestation de la réalité de la dette, son acquittement et sa prescription sont les trois motifs pouvant être avancés pour contester la dette. La réalité de la dette ne pouvant être invoquée dans la mesure où l'avis non contesté devient définitif, il ne reste par conséquent que deux motifs : l'acquittement et la prescription. Dans les faits, l'entreprise se voit ainsi notifier à tort une imposition³⁹⁵.

Une telle situation peut avoir pour conséquence le paiement d'un impôt disproportionné par rapport au montant réellement dû par l'entreprise. De multiples difficultés apparaissent lorsque le contribuable ne peut pas payer, ce qui provoque souvent des détournements d'actifs. Le contribuable peut aussi faire l'objet d'une interdiction de quitter le territoire et même être sanctionné par certaines interdictions, comme celle de participer aux enchères et marchés publics et d'exercer tout commerce. En outre, les banques refusent d'ouvrir compte bancaire aux entreprises fiscalement endettées³⁹⁶.

En fiscalité, l'avis qui devient définitif ne peut être contesté, même en cas de force majeure (*mücbir sebep*). Cela s'explique par le fait que le rôle (*tarh*) de l'administration fiscale est de même nature que tous les autres actes administratifs, avec des délais de recours très brefs et le caractère définitif de l'acte non contesté.

³⁹⁴ Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, AATUHK (*Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*), loi n° 6183, 21 juillet 1953, JO n° 8469, 28 juillet 1953.

³⁹⁵ Bekir BAYKARA, *La protection juridique de la juridiction fiscale suffit-elle ? (Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi ?)*, *op. cit.*, p. 12.

³⁹⁶ Les mêmes difficultés peuvent concerner les dettes non fiscales. En effet, une mise en demeure notifiée par voie d'huissier³⁹⁶ et non contestée dans les 7 jours devient définitive. En revanche, des protections juridiques sont assurées à chaque étape. En effet, la force majeure (*mücbir sebep*) peut être invoquée et donc une contestation postérieure reste possible³⁹⁶. Jusqu'au paiement de la dette, une procédure peut être ouverte.

Cette situation n'est pas en adéquation avec une fiscalité moderne, tant au niveau des impôts frappant les bénéficiaires que des autres impôts et constitue un frein pour les investisseurs étrangers, qui veulent être assurés d'une législation fiscale sûre et fiable.

Selon Bekir BAYKARA, avocat fiscaliste, quelques aménagements suffiraient pour supprimer la plupart des difficultés présentées ci-dessus, mais ils engendreraient des effets pervers, comme la multiplication des recours administratifs afin de retarder le paiement de l'impôt ainsi que l'augmentation du nombre des contentieux administratifs.

Quant aux impositions qui découlent de la déclaration du contribuable et non par voie de rôle, elles non plus ne peuvent pas être contestées.

À l'inverse, les impositions par voie de rôle peuvent être acquittées ou contestées dans un délai de trente jours, ou bien faire l'objet de conciliation³⁹⁷ ou bien encore d'une demande de remise gracieuse des majorations³⁹⁸, sur le fondement de l'article 376 du Code de Procédure Fiscale (*VUK*). Si rien n'est fait dans les délais, l'impôt doit être payé, quelle que soit la capacité financière du contribuable³⁹⁹ ; s'il n'est pas en mesure de l'acquitter, il sera contraint de déclarer la cessation des paiements et d'ouvrir une procédure de liquidation judiciaire.

L'absence totale de possibilité de recours contre une mise en recouvrement est vivement contestée par certains fiscalistes, tel Bekir BAYKARA, dans la mesure où tous les pays dotés d'un système fiscal moderne offrent cette possibilité.

L'application des dispositions concernant les conciliations, les réductions de sanctions et les aveux de culpabilité permettent de résoudre sans difficulté les conflits entre l'administration fiscale et le contribuable. Dans ces différents cas de figure, le contribuable évite de perdre du temps et économise des frais de procédure et d'avocat⁴⁰⁰. Ainsi, les activités des juridictions s'en trouvent allégées, ce qui permet de traiter plus efficacement et plus rapidement les autres litiges.

Lorsque l'administration fiscale perd un litige à la suite d'une mise en recouvrement (*vergi tahakkuku*), elle aura consacré inutilement du temps à effectuer un contrôle, à tenter la conciliation, à imposer, à notifier, à recouvrer. De plus, la possible perte du litige entraînera la

³⁹⁷ *Uzlaşma*.

³⁹⁸ Demande de remise gracieuse des majorations : *cezalar indirim talebi*

³⁹⁹ Bekir BAYKARA, *La protection juridique de la juridiction fiscale suffit-elle ? (Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi ?)*, op. cit., p. 13.

⁴⁰⁰ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, (Vergi İhtilafları)*, p. 55, octobre 2007.

suppression de l'impôt et de ses pénalités⁴⁰¹. Aussi, un nombre important de contentieux avec l'administration fiscale risque de dégrader les relations qu'elle entretient avec les contribuables et donner lieu à des dissimulations de revenu, particulièrement pour les impôts calculés sans voie de rôle⁴⁰². Tout cela ralentit, selon le Professeur Süleyman GÜCLÜ, l'installation de la conscience fiscale (*vergi bilinci*).

En outre, lorsque l'entreprise perd un litige, elle doit payer non seulement l'impôt dû mais aussi toutes les majorations, pénalités de retard et frais de procédure. La charge est alors considérablement plus importante et elle n'est parfois pas en mesure de payer, ce qui entraîne des difficultés de trésorerie, voire des cessations d'activité ou des liquidations judiciaires.

Par ailleurs, afin de mettre en application la législation fiscale de manière juste, stable et efficace, il faut écarter les facteurs qui l'influencent négativement et dont certains concernent les juridictions. En effet, beaucoup de décisions vont à l'encontre de l'administration fiscale et les procédures sont extrêmement longues. Les décisions des juridictions rendues en faveur de l'administration fiscale renforcent l'idée que cette dernière applique les textes de lois avec succès⁴⁰³.

C'est pourquoi, selon le Professeur Süleyman GÜCLÜ, l'administration doit prendre des mesures unilatérales pour réduire le nombre de litiges ou bien pour les résoudre sans procédures contentieuses⁴⁰⁴. Des augmentations saines et stables de recettes fiscales seront alors possibles afin d'améliorer les services de l'État. Par ailleurs, l'administration doit établir de bonnes relations avec les contribuables et les dépenses étatiques doivent être utilisées à bon escient. Enfin, les parties gagneront beaucoup aussi en s'efforçant de résoudre certains différends par la conciliation avant de choisir la voie des juridictions fiscales⁴⁰⁵.

En droit fiscal turc, le recours préalable devant l'administration fiscale n'est pas possible. Par conséquent, les entreprises qui désirent déposer un recours sont dans l'obligation de saisir directement une juridiction administrative. Le manque de recours préalable est regrettable car ce dernier pourrait, tout comme en France, éviter un grand nombre de contentieux devant les juridictions ainsi que l'encombrement de celles-ci. En effet, « faire un litige pour faire un litige » est aussi une stratégie des entreprises pour retarder le paiement découlant des redressements de bénéficiaires fiscaux.

⁴⁰¹ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, op. cit.*, p. 56.

⁴⁰² Impôts calculés sans voie de rôle : *Beyan esasına dayanan vergiler*.

⁴⁰³ Süleyman GÜCLÜ, *Vergi Sorunları, op. cit.*, p. 56.

⁴⁰⁴ *Ibidem*.

⁴⁰⁵ *Ibidem*.

6. Les nécessaires interventions de la Cour Constitutionnelle sur les décisions prises par le législateur fiscal

À ces cinq solutions envisagées par le Professeur Süleyman GÜCLÜ, il paraît opportun d'en ajouter une : la nécessité d'interventions efficaces de la Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*)⁴⁰⁶. En effet, la vigilance du législateur fiscal à l'égard du respect des principes constitutionnels ne pourra que limiter le nombre des litiges entre les entreprises et l'administration fiscale, assurer une sécurité juridique et contribuer par là même au modernisme du système fiscal turc. Pour atteindre cet objectif, il est nécessaire que la Cour Constitutionnelle soit compétente, active et indépendante.

Ainsi la Cour Constitutionnelle est-elle intervenue pour contrôler la constitutionnalité de la loi du 22 novembre 2008⁴⁰⁷, qui prévoit l'imposition des biens appartenant aux entreprises au taux de 5 % s'ils sont situés en Turquie et au taux de 2 % s'ils le sont hors de son territoire. La Cour Constitutionnelle devait se prononcer sur la question de savoir si la présence de deux taux d'imposition portait atteinte à l'article 73 de la Constitution, qui définit le principe selon lequel les contribuables doivent payer selon leur capacité contributive ainsi que le principe selon lequel les charges publiques doivent être réparties de manière juste et équilibrée. La Cour Constitutionnelle n'a pas annulé la loi, en mettant en avant que le cadre économique et juridique n'est pas identique en Turquie et dans les autres pays et que les finances publiques turques doivent également compenser les pertes de recettes, dans la mesure où les nouveaux éléments entrant dans le champ d'application de la loi n'étaient jusqu'à 2008 pas passibles de l'impôt. Le texte de la loi et la décision de la Cour Constitutionnelle⁴⁰⁸ attestent que le système fiscal turc prend désormais en compte le caractère international d'une imposition (cf. également pour cette décision p. - 72 -).

En Turquie, le principe de la pluralité des partis politiques est une réalité, et l'opposition parlementaire saisit régulièrement la Cour Constitutionnelle afin de prendre son avis sur la conformité ou la non-conformité à la Constitution turque de certains textes législatifs. La Cour est également saisie par les juridictions de l'ordre judiciaire ainsi que celles de l'ordre administratif.

⁴⁰⁶ Cour constitutionnelle de la République de Turquie : *Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi*.

⁴⁰⁷ Loi n° 5811 sur *Les biens, source de revenus pour l'économie nationale (aux finances nationales) (Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun)*, 22 octobre 2008, JO n° 27062, 1^{er} novembre 2008.

⁴⁰⁸ Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*), 24 juin 2010, décision n° 2010/85 (esas n°2008/116), (*Anayasa Mahkemesi Başkanlığından*), Présidence de la Cour Constitutionnelle.

Décisions de Justice (*Yargı Kararları*), *Vergi Dünyası* n°353, p. 195, janvier 2011.

Ainsi, les interventions de la Cour Constitutionnelle, institution indépendante et qui s'acquitte pleinement de ses prérogatives, sont autant de preuves de la présence d'une sécurité juridique en Turquie :

- de 2001 à 2011, la Cour Constitutionnelle a traité chaque année plus de 260 dossiers, dont 556 en 2001 ;
- de 1998 à 2011, elle été saisi par 311 demandes d'annulation⁴⁰⁹ ;
- en 2009, l'opposition parlementaire saisi la Cour Constitutionnelle 11 fois, 15 fois en 2010, 18 fois en 2011.

⁴⁰⁹ Cour Constitutionnelle, *Les saisines de Cour Constitutionnelle sous la Constitution de 1982 (1982 Anayasası Döneminde Anayasa Mahkemesine Yapılan Başvurular)*, Données et statistiques (*Veriler ve istatistikler*), 2008, 2009, 2010, 2011, site Internet <http://www.anayasa.gov.tr>.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Le système fiscal d'imposition turc a hérité des bases sur lesquelles reposaient celui de l'Empire ottoman, fortement inspiré des systèmes occidentaux, depuis la fin du 19^{ème} siècle, et renforcé dans cette inspiration depuis M. K. ATATÜRK.

Les méthodes de détermination des bénéficiaires et leurs déclarations sont semblables aux méthodes occidentales, ce qui confère déjà à la fiscalité un caractère moderne. La proximité du système turc et du système occidental repose sur le fait que, la Turquie n'ayant jamais été colonisée, l'occidentalisation et l'internationalisation sont un objectif et une volonté interne et constante de la part de la Turquie et non un système apporté par un pays colonisateur.

Quant à la détermination des résultats fiscaux des entreprises, hormis quelques particularités, le système présente de nombreuses similitudes avec la fiscalité française. Elles permettent de souligner le caractère moderne des impositions car elles sont proches des systèmes occidentaux. Des particularités comme les régimes d'imposition ou les acomptes provisionnels permettent également de conclure à une certaine modernité car elles attestent la capacité du législateur fiscal à personnaliser le système aux assujettis turcs et à adapter les règles fiscales à la conjoncture économique de la Turquie.

Les règles d'imposition fiscale du secteur des prestations de services ne sont pas à négliger dans un pays qui, à titre d'exemple, constituait la 20^{ème} destination touristique mondiale en 2000 et la 7^{ème} en 2009⁴¹⁰. C'est la raison pour laquelle des progrès restent à accomplir dans le domaine des prestations de services, qui occupent une place de plus en plus grande dans l'économie turque, d'autant que les entreprises n'hésitent pas à saisir les tribunaux administratifs en cas d'absence de précisions dans les textes fiscaux.

Il est à présent possible de répondre par l'affirmative à la question posée précédemment de savoir si le juge fiscal peut jouer un rôle dans la mondialisation. En effet, il s'efforce de rendre des décisions allant dans le sens des pratiques occidentales et ne reste pas indifférent aux évolutions de l'économie mondiale, tout en jouant son rôle en toute indépendance.

Les entreprises turques ont parfois recours au juge fiscal comme à un élément stratégique, qui leur permet, par le biais de procédures contentieuses de longue durée,

⁴¹⁰ Cf. également à l'Introduction.

Les Données du Tourisme (*Turizm Verileri*), ministère de la Culture et du Tourisme, Présidence Générale de la Promotion, actualisé le 16 novembre 2011,

Disponible sur le site Internet du ministère: <http://www.kultur.gov.tr/TR/dosya/1-279999/h/turizmverileri.pdf>.

d'éluder l'impôt⁴¹¹. Au cours des vérifications de comptabilité, l'administration fiscale rencontre également des difficultés pour défendre les recettes fiscales et perd ainsi en confiance et en crédibilité auprès des entreprises.

Les TK – Commissions d'Évaluation – sont également le moyen pour les entreprises d'engager des procédures dans les évaluations des biens mobiliers ou immobiliers.

Les faiblesses en matière de contentieux ont récemment été comblées et d'autres le seront dans un proche avenir en raison des exigences de la croissance économique. Cependant, le système d'imposition des bénéficiaires, tout comme l'ensemble de la fiscalité, a encore besoin de temps avant d'atteindre le niveau de modernité des systèmes occidentaux.

Tout comme l'ensemble de son économie, le système fiscal de la Turquie est donc largement influencé par les pays et par les organismes occidentaux, sans être pour autant dans un état de dépendance subie mais volontairement consentie du fait de la volonté de la Turquie d'ouverture sur le monde.

Chapitre 2 - Un système sous influence consentie

⁴¹¹ Cf. Enquête en Annexe n° 2, Juge Rapporteur au ministère de la Justice au sein de la Direction Générale des Lois, p. - 295 -.

CHAPITRE 2. UN SYSTÈME SOUS INFLUENCE CONSENTIE

Tout au long de son histoire, la Turquie n'a jamais adopté de politique isolationniste mais a entretenu continûment des relations commerciales et diplomatiques avec les autres pays du monde. Elle occupe actuellement une partie du territoire issu de l'Empire ottoman au début du 20^{ème} siècle, qui s'étendait sur plusieurs contrées dont les cultures, religions, lois et coutumes différaient de celles de l'Asie Mineure (l'actuelle Turquie). En effet, les territoires correspondant globalement aujourd'hui à la Grèce, aux Balkans, au Caucase, à la Péninsule arabique, à l'Égypte, à l'Afrique du Nord étaient gérés et administrés par les Ottomans. Cela explique que la Turquie a hérité d'un passé riche et diversifié.

À la proclamation de la République, en 1923, son président fondateur, Mustafa Kemal ATATÜRK, s'est inspiré des lois et des codes de pays qui n'entretenaient pas obligatoirement des relations particulières avec la Turquie, comme l'Allemagne, l'Italie, le Brésil, la Suisse et la France. Après sa mort, en 1938, le pays connaîtra plusieurs périodes d'instabilité politique. Néanmoins, le choix par la Turquie de prendre pour modèles les pays occidentaux, sa motivation de participer aux événements internationaux et de se moderniser seront constants, comme en témoignent plusieurs engagements politiques et économiques qui ont jalonné son histoire récente :

- 1952 : entrée dans l'OTAN ;
- 1961 : adhésion à l'OCDE ;
- 1963 : Accord d'Ankara : accord d'association pour la réduction des droits de douanes ;
- 1992 : création de l'Organisation de Coopération Économique de la Mer Noire (OCEMN) ;
- 1995 : Accord d'Union Douanière avec l'Union européenne ;
- 1999 : Obtention du statut de candidat à l'Union européenne.

L'entrée des capitaux étrangers en Turquie, signe de la volonté de celle-ci de s'ouvrir à l'international, a commencé à partir des années 1980. Était alors encore en vigueur la loi sur l'Encouragement des Capitaux Etrangers⁴¹², datant de 1954, imposant aux investisseurs étrangers d'obtenir une autorisation préalable d'investissement. En raison des évolutions

⁴¹² *Loi sur l'Encouragement des Capitaux Etrangers (Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu)*, loi n°6224, 18 janvier 1954, JO n° 8615, 23 janvier 1954.

économiques internationales, cette loi a été actualisée et remplacée, en 2003, par la loi n° 4875 sur les Investissements Étrangers Directs (*Doğrudan Yabancı Yatırım Kanunu - DYYK*).

La Turquie moderne a donc manifesté de façon continue sa volonté d'ouverture au monde en participant aux organisations et aux conventions internationales. Parmi ces dernières, celles qui traitent de fiscalité ont bien évidemment un impact sur la législation fiscale interne de la Turquie. L'analyse de l'influence des pays étrangers sur le système fiscal turc (**Section 1**) permet de prendre la mesure de l'évolution des préoccupations de la Turquie du point de vue de sa fiscalité d'imposition des bénéfices des entreprises (**Section 2**).

SECTION 1. UN SYSTÈME SOUS INFLUENCE EXTERNE

La fiscalité de la Turquie s'inspire généralement des modèles occidentaux (**paragraphe 1**) et, aujourd'hui, sa législation accepte les exigences positives des conventions internationales (**paragraphe 2**), ce qui constitue un facteur de modernisme et de participation à la mondialisation.

Paragraphe 1. Une fiscalité calquée sur le système occidental

D'une manière constante, la fiscalité turque s'efforce de se moderniser et de suivre les systèmes fiscaux des pays occidentaux. Depuis le début des années 1960, la Turquie manifeste le désir de s'intégrer à l'Europe (**A**). Quelle que soit l'issue des négociations actuelles concernant son adhésion à l'Union européenne, elle doit être prête à « monter dans le train européen » (**B**).

A – Une volonté constante de s'intégrer à l'Union européenne et à l'Occident

Dans l'état d'esprit des fiscalistes turcs, existe depuis longtemps une volonté d'ouverture internationale. Déjà, les derniers sultans de l'Empire ottoman portaient un intérêt constant à l'Europe.

Depuis la proclamation de la République, en 1923, la Turquie s'est tournée vers l'Occident pour s'efforcer d'adopter un système fiscal proche des systèmes fiscaux européens.

Les premières dispositions fiscales modernes avaient été mises en place avant la fin de l'Empire ottoman⁴¹³ : le premier impôt sur les bénéfices (*Temettü Nizamname*), instauré en 1907, concernait les commerces fixes, sans distinguer les entreprises individuelles des sociétés (personnes physiques / personnes morales). En 1914, cet impôt avait été remplacé par un impôt dit « impôt sur les dividendes » (*Temettü Vergisi*), qui ne différenciait pas non plus les entreprises individuelles des personnes morales, mais imposait à nouveau les étrangers, qui n'étaient plus imposés depuis 1863.

En 1926, trois ans après la fondation de la république, l'« impôt sur les bénéfices » (*Kazanç Vergisi*) impose différemment les entreprises individuelles et les sociétés. Il est remplacé en 1934 par un impôt du même nom mais dont le champ d'application est différent.

Le premier Code sur les Sociétés (*Kurumlar Vergisi Kanunu*) – qui connaîtra plusieurs modifications⁴¹⁴ – est créé par la loi n° 5422 du 3 juin 1949, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1950. Dans la continuité de la politique d'engagement de la Turquie sur la voie de la modernisation initiée par M. K. ATATÜRK⁴¹⁵, ce code s'inspire largement de la fiscalité allemande. Cela atteste que le souhait de la Turquie de se tourner vers l'Europe est antérieur à la création d'une entité économique européenne, qui ne verra le jour qu'avec le traité de Rome, en 1957.

Le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés entre en vigueur le 21 juin 2006⁴¹⁶. Il porte le taux de l'Impôt sur les Sociétés à 20 % – ce qui sera étudié dans la seconde partie de la présente analyse – et il peut être qualifié de *moderne* dans la mesure où les modifications et les apports de ce code s'inscrivent dans la conjoncture économique et sociale du pays et ont

⁴¹³ Atila ÖZKAN, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 336*, (küçük kitap), *L'imposition des entreprises dans l'Union européenne et la Turquie (Avrupa Birliğinde kurumların vergilendirilmesi ve Türkiye)*, août 2009, p. 14.

⁴¹⁴ Beaucoup de modifications ont été apportées en 1962 par la loi n° 192.

⁴¹⁵ L'Allemagne était l'alliée de l'Empire ottoman pendant la Première Guerre mondiale. La République de Turquie ne participera pas à la Seconde Guerre mondiale.

⁴¹⁶ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

mis en place des aménagements en rapport avec les préoccupations des pays européens, comme les transferts de prix, la concurrence fiscale déloyale entre les États, etc⁴¹⁷.

Ce nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés instaure des ouvertures fiscales afin de ne pas discriminer les entreprises étrangères, notamment les entreprises européennes, les plus nombreuses en Turquie. Ainsi, le législateur turc n'a pas écarté du dispositif AR-GE⁴¹⁸ – déduction fiscale pour la recherche et le développement – les « contribuables partiels », qui peuvent bénéficier d'avantages fiscaux, par exemple de déductions si leur agence (établissement) située en Turquie remplit certaines conditions légales, notamment la présence d'un service consacré spécifiquement à la recherche et au développement et comprenant au moins 50 salariés employés à plein temps⁴¹⁹.

L'Europe est aujourd'hui le premier partenaire économique de la Turquie. À l'exportation, les pays européens constituent ses principaux clients : l'Allemagne, le Royaume-Uni, l'Italie et la France sont les quatre premiers débouchés des exportations turques⁴²⁰. Parmi les 76 conventions fiscales internationales signées par la Turquie au 1^{er} janvier 2012, 25 l'ont été avec les pays de l'Union européenne, c'est-à-dire avec la quasi-totalité des pays membres. En raison du volume des échanges commerciaux avec les pays de l'Union européenne, les entreprises turques s'adaptent aux modèles européens et à leurs pratiques.

En 2006, année de l'entrée en vigueur du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés, la Turquie est la 17^{ème} puissance économique mondiale et, si elle était membre de l'Union européenne, elle en occuperait le 6^{ème} rang⁴²¹. Afin que sa législation soit actuelle, moderne et ouverte sur l'international, La Turquie doit « monter dans le train européen ».

⁴¹⁷ Atila ÖZKAN, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 336, (küçük kitap), *L'imposition des entreprises dans l'Union européenne et la Turquie (Avrupa Birliğinde kurumların vergilendirilmesi ve Türkiye)*, août 2009, p. 15.

⁴¹⁸ AR-GE (Araştırma ve Geliştirme) : Recherche et Développement, une étude est faite en Seconde Partie, Chapitre 1, Section 2.

⁴¹⁹ Zülfiyar KÜCÜKAVCI, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 133, (5746 Sayılı AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre AR-GE İndirimi 5520 Sayılı Kanunla Karşılaştırılması), avril 2010.

⁴²⁰ Jean BIZET, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, Rapport d'information, rédigé dans le cadre de la Commission des Affaires Européennes, n° 677 (2010-2011), page 29, 28 juin 2011.

Cf. l'Introduction pour le montant détaillé des chiffres d'exportations à destinations des pays européens.

⁴²¹ Invest in Turkey. « *For More Power To Your Global Business* », p. 46.

B – La nécessité de « monter dans le train européen »

La Turquie, qui souhaite intégrer l'Union européenne, doit apporter la preuve qu'elle remplit les conditions pour y adhérer ou, à tout le moins, « monter dans le train européen ». Au Parlement d'Ankara, il est très fréquent que des références soient faites à la législation en vigueur dans les pays de l'Union européenne.

Les principes sur lesquels repose la fiscalité des pays industrialisés européens étant globalement justes, raisonnables, équitables, transparents, ils représentent pour la Turquie un modèle de modernité. Ainsi, le désir d'adhésion de la Turquie à l'Union européenne est un début de preuve de modernisme et de préoccupation internationale de sa part, tant en matière de fiscalité qu'en matière d'autres disciplines juridiques. De son côté, l'Union européenne exige l'harmonisation de la législation turque avec celle des pays qui la composent dans un grand nombre de domaines, dont font l'objet les chapitres ouverts au cours des négociations, entre autres :

- la libre circulation des capitaux ;
- le droit des sociétés ;
- la fiscalité ;
- les données statistiques ;
- l'environnement⁴²².

Le 12 septembre 1963, est signé entre la Turquie et la CEE l'Accord d'Ankara, accord d'association permettant notamment la réduction des droits de douanes⁴²³. Il entre en vigueur le 1^{er} décembre 1964.

L'Accord d'Ankara stipule, dans son article 2, qu'il « a pour objet de promouvoir le renforcement continu et équilibré des relations commerciales et économiques entre les parties, en tenant pleinement compte de la nécessité d'assurer le développement accéléré de l'économie de la Turquie et le relèvement du niveau de l'emploi et des conditions de vie du peuple turc »⁴²⁴.

⁴²² Yıldırım GENÇ – Recep YAŞAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, p. 150, (*Avrupa Birliği Müktesabati (Hukuku) ve Türkiye'nin Müzakere Süreci*), mai 2010.

⁴²³ Accord créant une association entre la CEE et la Turquie, Journal officiel des Communautés européennes (JOCE). 29.12.1964, n° P 217, p. 3687-3693.

⁴²⁴ <http://www.ena.lu/>

Concernant la fiscalité, l'article 16 de cet accord dispose que « *les parties contractantes reconnaissent que les principes énoncés dans les dispositions relatives à la concurrence, à la fiscalité et au rapprochement des législations, contenues dans le titre I de la troisième partie du traité instituant la Communauté, doivent être rendus applicables dans leurs rapports d'association*⁴²⁵. »

L'accord d'Ankara est le début de la phase préparatoire de l'adhésion de la Turquie à l'Europe et un Protocole Additionnel, signé le 23 novembre 1970 à Bruxelles, entre en vigueur le 1^{er} janvier 1973⁴²⁶. Dans ce protocole, les dispositions concernant la fiscalité figurent dans le titre 3, intitulé « *Concurrence, fiscalité et rapprochement de législations* »⁴²⁷, de l'article 43 à l'article 48.

La CEE et la Turquie s'engagent, par l'article 44 du protocole, à ne pas imposer directement ou indirectement les produits d'imposition intérieure de l'autre partie.

En 1987, la Turquie dépose officiellement une demande d'adhésion à la Communauté Economique Européenne (CEE) et, le 1^{er} janvier 1996, entre en vigueur l'Accord d'Union douanière⁴²⁸ entre la Turquie et l'Union européenne, signé le 5 mars 1995⁴²⁹. Quelques mois plus tard, le 22 décembre 1995, le Conseil d'association CE-Turquie adopte la décision n° 1 / 95, relative à la mise en place de la phase définitive de l'Union douanière entre la Turquie et la Communauté économique européenne⁴³⁰. Cette décision marque ainsi la fin de la période transitoire. L'article 4 de la décision stipule que « *Les droits de douane à l'importation ou à l'exportation ainsi que les taxes d'effet équivalant à un droit de douane sont totalement supprimés entre la Communauté et la Turquie à la date d'entrée en vigueur de la présente décision. La Communauté et la Turquie s'abstiennent, à partir de cette date, d'introduire tout nouveau droit de douane à l'importation et à l'exportation ou toute taxe d'effet équivalant à un droit de douane. Ces dispositions s'appliquent également aux droits de douane à caractère fiscal.* »

⁴²⁵ Atila ÖZKAN, *Vergi Dünyası, Sayı* (n°) 336, (küçük kitap), *L'imposition des entreprises dans l'Union européenne et la Turquie (Avrupa Birliğinde kurumların vergilendirilmesi ve Türkiye)*, août 2009, p. 109 et s.

⁴²⁶ Protocole Additionnel Annexé à l'Accord d'Association entre la CEE et la Turquie, JO des Communautés européennes (JOCE). 29.12.1972, n° L 293, p. 4-56.

⁴²⁷ <http://www.ena.lu/fr>

⁴²⁸ Accord signé entre les Quinze et la Turquie le 5 mars 1995.

⁴²⁹ Rapport d'information sur la mission effectuée en Turquie du 26 au 29 février 1996. (<http://www.senat.fr/rap/r95-292/r95-2921.html>)

⁴³⁰ Décision n° 1/95 du Conseil d'association CE-Turquie, du 22 décembre 1995, relative à la mise en place de la phase définitive de l'union douanière, dans Journal officiel des Communautés européennes (JOCE). 13.02.1996, n° L 35, p. 1 - 47.

Au sommet d'Helsinki, en décembre 1999, la Turquie obtient le statut de candidat à l'Union européenne⁴³¹, et le Conseil de l'Union européenne adopte, le 8 mars 2001, le Partenariat d'Adhésion (*Katılım Ortaklığı Belgesi*).

Le 6 octobre 2004, la Commission européenne rend une communication sur la « *Recommandation de la Commission européenne concernant les progrès réalisés par la Turquie sur la voie de l'adhésion* ». La commission estime que la Turquie remplit les critères de Copenhague et que peuvent être ouvertes les négociations d'adhésion. Elles débutent le 3 octobre 2005⁴³², date à laquelle est également adopté un cadre des négociations fixant ses principes et ses procédures. Les négociations comprennent trente-cinq chapitres⁴³³, qui couvrent les domaines dans lesquels la Turquie doit entreprendre des réformes de manière à remplir pleinement les critères de Copenhague et à s'aligner sur l'acquis communautaire⁴³⁴.

À ce jour, 13 chapitres sur 35 ont été ouverts à la négociation entre la Turquie et l'Union européenne. Parmi eux, le chapitre 16, intitulé *Fiscalité*, a été ouvert sous la présidence tchèque, le 13 juin 2009. De nombreux chapitres sont actuellement bloqués, notamment par Chypre, au motif que la Turquie n'appliquerait pas à Chypre le Protocole Additionnel à l'accord d'Ankara⁴³⁵. À l'inverse, le chapitre *Fiscalité* n'est pas bloqué⁴³⁶.

Les accords signés entre l'Union européenne et la Turquie motivent les dirigeants d'entreprises turcs, qui s'adaptent aux pratiques et aux exigences du premier partenaire économique de leur pays. Ils sont depuis longtemps montés dans « le train économique et commercial européen ». Le système fiscal turc, qui doit à présent s'adapter à la législation fiscale européenne ainsi qu'aux recommandations de l'OCDE, est profondément marqué par le

⁴³¹ Reconnaissance du statut de candidat de la Turquie à l'Union européenne au sommet d'Helsinki du 11 et 12 décembre 1999. Semih VANER, Deniz AKAGUL, *L'Europe avec ou sans La Turquie*, Editions d'Organisation, avril 2005.

Yıldırım GENÇ – Recep YAŞAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, p. 132, (*Avrupa Birliği Müktesabı (Hukuku) ve Türkiye'nin Müzakere Süreci*), mai 2010.

⁴³² Ouverture des négociations le 3 octobre 2005 sur décision du Conseil européen du 17 décembre 2004.

⁴³³ Jean BIZET, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, *op. cit.*

⁴³⁴ Selon la définition officielle de la Commission européenne, l'acquis est « *en évolution constante et comprend la législation des Traités et la jurisprudence de la Cour européenne de justice, et tous les actes, juridiquement contraignant ou non, adoptés dans le cadre de l'Union par ses pays membres* ». Définition de l'acquis communautaire disponible sur le portail officiel de l'Union européenne « europa », http://ec.europa.eu/enlargement/enlargement_process/accession_process/how_does_a_country_join_the_eu/negotiations_croatia_turkey/index_fr.htm#4.

⁴³⁵ Idem.

⁴³⁶ Yıldırım GENÇ – Recep YAŞAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, p. 132, (*Avrupa Birliği Müktesabı (Hukuku) ve Türkiye'nin Müzakere Süreci*), mai 2010.

principe selon lequel la fiscalité suit l'économique et qui est illustré par une décision du Conseil d'État (*Danıştay*), en date du 26 janvier 2007⁴³⁷ :

Une entreprise turque travaillant en partenariat avec une entreprise européenne devait bloquer auprès de sa banque la somme de 80 000 € au titre d'une caution bancaire. Lors de sa déclaration fiscale, elle procède à une « *déclaration sous condition*⁴³⁸ », c'est-à-dire qu'elle mentionne cette somme, mais sous condition d'attente de réalisation du projet. La déclaration fait apparaître que ladite somme n'entre pas dans la base imposable des Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC) mais qu'elle est en quelque sorte « en attente » d'une éventuelle imposition.

Malgré cette déclaration sous condition, l'administration fiscale, à la suite de la déclaration annuelle déposée par l'entreprise, décide d'intégrer unilatéralement les 80 000 € dans la base imposable des Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC), augmentant ainsi le montant de l'Impôt sur les Sociétés payé par l'entreprise.

L'entreprise décide alors de saisir le Tribunal Fiscal et réclame le remboursement du supplément d'Impôt sur les Sociétés dont elle a dû s'acquitter ainsi que le versement, par l'administration fiscale, d'intérêts calculés à compter de la date du paiement du supplément. Le Tribunal Fiscal exige alors que l'administration fiscale procède au remboursement du contribuable ainsi qu'au versement des intérêts réclamés. Pour le calcul de ces derniers, le Tribunal Fiscal fixe comme point de départ le délai de trois mois à compter du paiement⁴³⁹.

L'administration fiscale saisit alors la 4^{ème} Chambre du Conseil d'État, qui maintient le remboursement au profit du contribuable mais annule le paiement des intérêts, dans la mesure où l'article 112 tiret 4 du Code de Procédure Fiscale (*VUK*) prévoit que les intérêts ne sont versés que dans les cas non litigieux. Or, en l'espèce, il y a présence d'un contentieux administratif, et l'erreur de l'administration fiscale n'est pas manifeste.

Le Conseil d'État renvoie alors l'affaire devant le Tribunal Fiscal, qui prend à nouveau la même décision (*İsrar Kararı*). L'administration fiscale saisit alors une seconde fois le Conseil d'État.

⁴³⁷ Conseil d'État (*Danıştay*), 26/01/2007, Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), karar n°3, esas n°182.

⁴³⁸ Déclaration sous condition : *Ihtirazlı kayıtlı Beyanname*.

⁴³⁹ Lorsqu'un contribuable paie un impôt à tort l'administration fiscale, cette dernière a trois mois pour préparer une déclaration rectificative (*Düzeltilme fişi*), conformément à l'article 112 tiret 4 du Code de Procédure Fiscale (*VUK*). Dans l'affaire ci-dessus citée, le Tribunal Fiscal demande d'attendre la fin de ces trois mois pour le calcul des intérêts.

En dernier ressort, la Chambre du Contentieux Fiscal du Conseil d'État rend une décision identique à celle de la 4^{ème} Chambre : le contribuable sera remboursé mais ne bénéficiera pas du versement d'intérêts.

L'augmentation des échanges internationaux entraîne tout naturellement des conséquences sur la fiscalité, les textes législatifs et la jurisprudence. Le contentieux précité témoigne que les litiges issus des nouvelles pratiques commerciales des entreprises sont de plus en plus fréquemment portés à l'appréciation souveraine du juge fiscal. Les évolutions économiques sont généralement plus rapides que l'évolution du droit positif. Cela explique que, dans l'exemple du contentieux analysé, l'administration fiscale, n'ayant vraisemblablement pas encore été confrontée à un tel cas d'espèce, a pris la décision d'assujettir à l'impôt la somme bloquée dans un établissement bancaire.

Enfin, la Turquie s'efforce de s'aligner également sur les recommandations de l'OCDE. Elles ne s'adressent certes pas aux seuls pays européens. Néanmoins, dans la mesure où ceux-ci sont membres de l'OCDE et impliqués dans ses recommandations, le fait que la Turquie les suive elle aussi confère de manière indirecte à la fiscalité turque un caractère européen et occidental.

Paragraphe 2. Les exigences positives des conventions

Désireuse de jouer un rôle sur le plan international, la Turquie a également choisi d'occuper une place dans un autre « train », celui des conventions fiscales internationales **(A)** qui jouent un rôle de première importance dans la lutte contre la corruption et la fraude fiscales **(B)**.

A - L' « environnement » moderne, mondialisé et inévitable des conventions fiscales internationales

Comme cela a été évoqué dans l'Introduction, l'adéquation du système fiscal turc avec l'OCDE et les autres organisations est signe de modernisme et de préoccupation internationale.

La Turquie a la volonté, évoquée à plusieurs reprises dans la présente recherche, de jouer un rôle dans les échanges internationaux et, par conséquent, de participer à l'élaboration

et à la signature des décisions internationales. Dans la mesure où les échanges économiques outre frontières s'intensifient en même temps qu'ils changent de nature, il est nécessaire pour la Turquie de s'appuyer sur des bases juridiques internationales.

Les conventions destinées à éviter les doubles impositions, les conventions d'assistance administratives (*idari yardımlaşma*) ainsi que les conventions de recouvrement incitent l'administration fiscale turque à asseoir et à recouvrer plus efficacement l'impôt et à donner de la Turquie une image positive sur le plan international. Le caractère plus strict que par le passé des exigences de l'administration fiscale a pour conséquence une intensification des efforts des entreprises dans la sincérité et la transparence de leurs déclarations fiscales.

Les effets générés par les efforts des entreprises seront d'autant plus prégnants que le recouvrement et le contrôle de l'impôt seront efficaces :

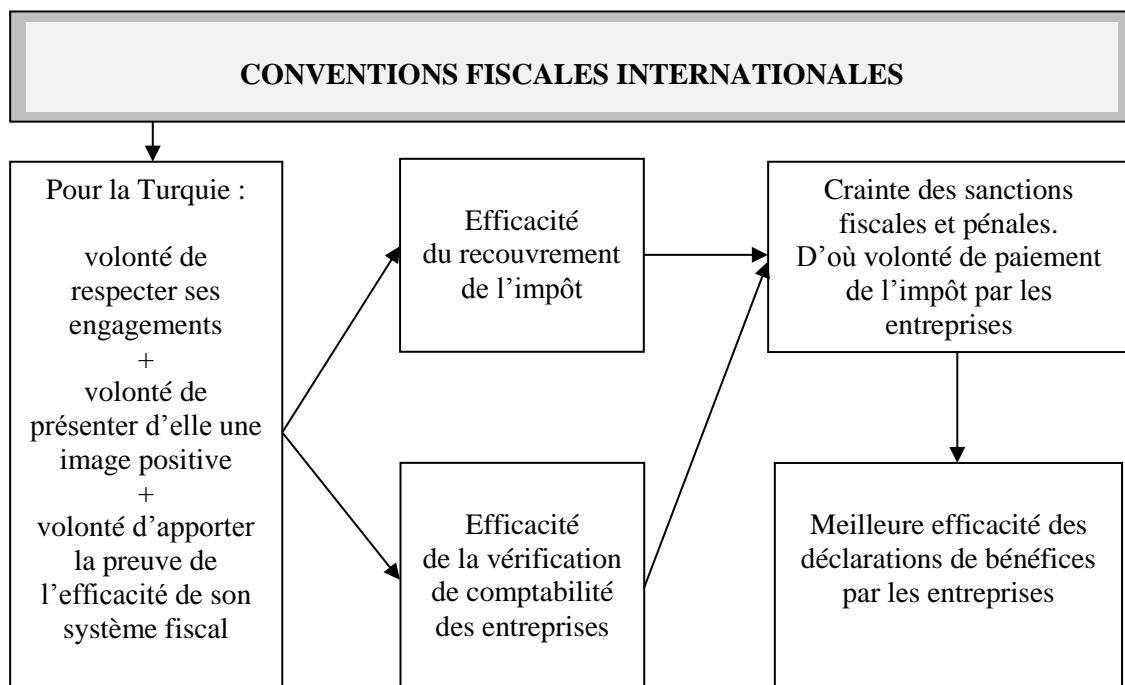


Schéma n° 3 : Les effets des conventions internationales sur l'imposition des bénéfices en Turquie, Octobre 2009 (réalisé par l'auteur de la recherche).

Les conventions fiscales internationales ont des incidences sur l'imposition des bénéfices en Turquie, notamment sur les directions des sociétés sises en Turquie qui, pour être en accord avec les dispositions de ces conventions – ratifiées en droit interne –, s'efforcent d'améliorer l'exactitude de leurs déclarations, craignant le risque des sanctions de la part de

l'administration fiscale. En effet, sans la « menace » d'un redressement fiscal assorti de sanctions administratives, le dirigeant d'entreprise ne se préoccuperait pas de savoir s'il doit ou non réintégrer fiscalement ses dépenses personnelles dans le résultat imposable de son entreprise, pas plus qu'il ne se soucierait de conserver scrupuleusement les pièces comptables dans l'éventualité d'une vérification ultérieure de la comptabilité de son entreprise⁴⁴⁰. De même, il serait tenté de minorer son chiffre d'affaires d'autant plus facilement que les impôts frappant les bénéficiaires sont calculés par l'assujetti lui-même.

En Turquie, les conventions fiscales internationales sont préparées et signées par le pouvoir exécutif, compétence donnée par une loi de 1963⁴⁴¹. Sur le fondement de l'article 90 de la Constitution, après signature de la convention, elles sont soumises à la validation du pouvoir législatif, de la Grande Assemblée (*TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi*). Pour qu'elle entre en vigueur, elle doit faire l'objet d'un décret en Conseil des Ministres et être approuvée par le Président de la République. Ce dernier a compétence, conformément à l'article 89 de la Constitution, pour promulguer les lois dans un délai de quinze jours afin qu'elles entrent en vigueur. Par exemple, la convention entre la France et la Turquie, en annexe n° 4 de la présente recherche (p. - 287 -), a été signée le 18 février 1987 puis approuvée par le pouvoir législatif et promulguée par le Président de la République, le 10 avril 1989.

L'article 90 alinéa 5 dispose qu'une convention internationale entrée en vigueur a force de loi et ne peut pas faire l'objet de saisine de la Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*) pour contrôle de constitutionnalité⁴⁴² (*Anayasa aykırılık iddiası*). Dans la mesure où elle fait partie intégrante de la législation fiscale turque, une convention entrée en vigueur doit donc être appliquée. Le fait que la convention en vigueur ne puisse être soumise à la Cour Constitutionnelle rompt l'égalité entre convention et loi : même anticonstitutionnelle, une convention doit être appliquée. Les conventions sont non seulement considérées comme des dispositions de lois fiscales en droit interne mais, de plus, elles priment sur les lois fiscales

⁴⁴⁰ La majorité des dirigeants (gérants, directeurs, présidents) des sociétés turques sont détenteurs de la majorité des participations ou bien détiennent la majorité en famille. Par conséquent, la conscience de la nécessité de rendre des comptes aux associés s'estompe.

⁴⁴¹ Article 1 de la Loi n° 244. Loi sur les Compétences Données au Conseil des Ministres pour la Préparation, la Mise en Vigueur et la Publication des Conventions Internationales et de Certaines Conventions (*Milletlerarası Anlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Anlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanun*), loi n° 244, 31 mai 1963, JO n° 11425, 11 juin 1963..

⁴⁴² Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulanması, Vergi Dünyası, Sayı (n°) n° 311, juillet 2007, p. 103.*

Cour constitutionnelle de la République de Turquie : *Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi*. Son siège est à Ankara.

déjà en vigueur dans la mesure où elles deviennent hiérarchiquement supérieures aux lois internes⁴⁴³.

Dans la mesure où les conventions ne peuvent pas être soumises au contrôle de constitutionnalité, la Professeure Nilgün SERİM pose la question de savoir si les conventions anticonstitutionnelles peuvent être signées. La réponse se trouve dans l'article 11 de la Constitution turque, qui dispose que les organes compétents ont pour devoir de ne pas signer et de ne pas faire entrer en vigueur des conventions anticonstitutionnelles. Une telle occurrence ne s'est encore jamais présentée.

Concernant les conventions fiscales internationales, celles sur lesquelles la Turquie a le plus souvent apposé sa signature sont celles dont le but est d'éviter les doubles impositions fiscales. Préalablement à la présentation des conventions fiscales, il importe de préciser le contenu de l'article 117 du Code de Procédure Fiscale turque (VUK)⁴⁴⁴. En substance, cet article dispose que la double imposition fiscale est le fait que deux ou plusieurs États exigent d'un même contribuable le paiement, à plusieurs reprises, d'un impôt semblable, calculé sur une même base imposable et portant sur une même période⁴⁴⁵.

Au 1^{er} janvier 2007, la Turquie avait signé 64 conventions fiscales internationales destinées à éviter les doubles impositions⁴⁴⁶. Début 2010, elle en comptabilisait 71⁴⁴⁷ et, début 2012, elle en avait signé un total de 76, dont 25 avec les pays de l'Union européenne et 4 avec les pays de l'OCDE⁴⁴⁸.

⁴⁴³ Billur YATLI SOYDAN, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, éd. Beta Yayın Dağıtım as, İstanbul 1995, p. 78-79, cité également par Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması*, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 311, juillet 2007, p. 103.

⁴⁴⁴ Code de Procédure Fiscale turque (VUK : *Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

⁴⁴⁵ Ersan ÖZ et Fatih CAVDAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 371, *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*, juillet 2012, p. 58.

Çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin aynı vergi mükellefine, aynı vergi konusunda ve aynı zaman periyodu içerisinde benzer vergiler yüklemek istemesi olarak tanımlanabilir.

⁴⁴⁶ 64 conventions entrées en vigueur.

⁴⁴⁷ Haşmet YILDIRIM, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 353, *Les doubles impositions, les modèles de convention fiscale entre États et les impôts et les catégories de revenu concernés par les conventions de non double imposition conclues par la Turquie (Çifte Vergileme, Uluslar Arası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarında Yer Alan Gelir Türleri)*, janvier 2011, p. 175 et s.

⁴⁴⁸ Ersan ÖZ et Fatih CAVDAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 371, *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*, juillet 2012, p. 58.

Depuis les années 2000, la Turquie marque de façon continue sa préoccupation internationale en matière fiscale en signant ou en actualisant 28 conventions internationales⁴⁴⁹ avec des pays aussi divers, entre autres, que :

- la Grèce : convention entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005 ;
- la Thaïlande : convention entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006 ;
- le Luxembourg : convention entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2006 ;
- l'Arabie Saoudite : convention entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 ;
- le Nouvelle-Zélande : convention entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012 ;
- le Canada : convention entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2012.

Les 76 conventions bilatérales que la Turquie a signées prévoient des dispositions concernant l'assistance administrative (*idari yardımlaşma*) avec 6 pays seulement : la Norvège (1977) ; la Jordanie (1987) ; la Roumanie (1989) ; Chypre du Nord (1989) ; le Danemark (1991) ; l'Azerbaïdjan (1998).

Les pays avec lesquels la Turquie a prévu des dispositions concernant une assistance relative à la perception de l'impôt (*tahsilatta yardımlaşma*) sont la Belgique (1992), l'Algérie (1997), le Liban (2007) et le Luxembourg (2006)⁴⁵⁰.

En matière fiscale, la Turquie n'a pas signé de conventions multinationales (*çok taraflı anlaşması*).

Certaines conventions, qui comportent à la fois l'assistance administrative et l'assistance en matière de perception de l'impôt, contiennent des dispositions qui élargissent le domaine d'application de l'assistance. Une disposition concernant l'assistance en matière de contrôle fiscal a été ajoutée à la convention passée entre la Turquie et Chypre du Nord⁴⁵¹. En effet, la disposition prévoit que, lorsqu'un pays partie à la convention réalise un contrôle fiscal pour l'application de sa législation fiscale et qu'il demande à l'autre pays de contrôler des activités du contribuable sur son territoire, ce dernier devra mettre en place les mesures

⁴⁴⁹ 25 conventions nouvelles et 3 conventions révisées. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055>.

⁴⁵⁰ Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması*, op.cit., p. 103.

⁴⁵¹ La présente recherche utilisera le terme « Chypre du Nord » pour désigner le KKTC (*Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti*) qui peut être traduit par République Turque du Nord de Chypre, partie nord de Chypre occupée par la Turquie depuis 1974.

nécessaires et mobiliser un personnel de contrôle (des vérificateurs) pour assurer une assistance entre les deux pays⁴⁵².

Une disposition a également été ajoutée dans la convention liant la Turquie à l'Algérie concernant l'allongement de la prescription au niveau de la perception de l'impôt⁴⁵³.

Par ailleurs, les conventions passées entre la Turquie et Chypre du Nord, l'Algérie, la Norvège et la Roumanie comprennent aussi des dispositions selon lesquelles les ressortissants d'un pays partie réalisant des prestations dans l'autre pays partie peuvent être appelés à assister les fonctionnaires de son pays envoyés dans l'autre pays partie. Les compétences et responsabilités de ces intervenants relèvent alors des dispositions qui aménagent celles des autorités de l'autre pays partie.

Les conventions de non double imposition signée par la Turquie concernent toujours l'Impôt sur le Revenu et l'Impôt sur le Sociétés. La TVA (taxe sur la valeur ajoutée), les droits d'enregistrement, les droits de succession (*veraset vergisi*) et les droits de donation (*intikal vergisi*) ne sont pas prévus⁴⁵⁴. Néanmoins, les conventions signées avec la Norvège, l'Algérie, l'Allemagne et l'Autriche intègrent également l'impôt sur la fortune.

Concernant les catégories de revenus, les conventions portent sur les revenus et bénéfices suivants :

- les revenus tirés des biens immobiliers (*Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler*) ;
- les bénéfices industriels et commerciaux (*Ticari kazançlar*) ;
- les bénéfices des activités du transport international (*Uluslararası taşımacılık kazançları*) ;
- les dividendes (*Temettü gelirleri*) ;
- les intérêts (*Faiz gelirleri*) ;
- les plus-values sur biens incorporels (*Gayrimaddi hak bedelleri*) ;

⁴⁵² Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması*, op.cit., p. 104.

⁴⁵³ Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması*, op.cit., p. 104-105.

⁴⁵⁴ Haşmet YILDIRIM, *Les doubles impositions, les modèles de convention fiscale entre États et les impôts et les catégories de revenu concernées par les conventions de non double imposition conclue par la Turquie (Cifte Vergileme, Uluslar Arası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Cifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarda Yer Alan Gelir Türleri)*, op. cit., p. 175 et s.

- les gains sur augmentation de capital (*Sermaye değer artış kazançları*) ;
- les bénéfices non commerciaux (*Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler*) ;
- les revenus des membres des conseils d'administration (*Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri*) ;
- les salaires (*Ücret gelirleri*) ;
- les revenus des artistes et des sportifs (*Sanatçı ve sporcu gelirleri*) ;
- les retraites des salariés du secteur privé (*Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları*) ;
- les salaires et les retraites des employés publics (*Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları*) ;
- les revenus des étudiants (*Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler*) ;
- les autres revenus (*Diğer gelirler*)⁴⁵⁵.

À la signature des conventions internationales, les modèles de conventions de l'OCDE sont très souvent pris comme base. Jusqu'à aujourd'hui, les pays membres de l'OCDE ont signé près de 350 conventions bilatérales et, à l'échelle mondiale, plus de 2 500 conventions fondées sur ce modèle ont été signées entre des pays non-membres⁴⁵⁶.

Le modèle de convention de l'OCDE publié en 1977 a été modifié à plusieurs reprises, et la dernière publication date du 15 juillet 2005. L'article 26 de ce modèle, disposant de l'assistance entre administrations, a été aménagé, et l'assistance en matière de recouvrement de l'impôt dans le cadre de la coopération administrative a été ajoutée à l'article 27⁴⁵⁷. L'article 26 du modèle définit également le cadre juridique de la coopération fiscale internationale sans pour autant porter préjudice à l'indépendance des États ni aux droits du contribuable.

⁴⁵⁵ Ersan ÖZ et Fatih CAVDAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) n° 371, *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*, juillet 2012, p. 60.

⁴⁵⁶ <http://www.oecd.org>

⁴⁵⁷ Ramazan KILIC, *Vergi Dünyası*, n° 302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir Idareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), octobre 2006, p. 107.

La Turquie a emprunté le modèle OCDE pour toutes les conventions qu'elle a signées, comme beaucoup d'autres membres de cette organisation. Néanmoins, le gouvernement turc a apporté des modifications⁴⁵⁸ au modèle de l'OCDE, notamment en écartant certains articles.

Étant donné que le modèle de convention de l'OCDE n'apporte pas une réponse à l'ensemble des questions fiscales internationales, le Comité d'affaires fiscales, groupe de travail au sein de l'OCDE, s'efforce de suivre les évolutions et les applications des règles fiscales des différents pays. Depuis 1992, il a apporté régulièrement des modifications au modèle initial (en 1994, 1995, 1997, 2000, 2003 et 2005), dont certaines concernent notamment l'aménagement des échanges de renseignements entre pays.

La convention de non double imposition passée entre la France et la Turquie a été signée le 18 février 1987⁴⁵⁹. Les impôts concernés par cette convention sont principalement l'Impôt sur le Revenu et l'Impôt sur les Sociétés. Dans son article 5, cette convention définit la notion d'établissement stable comme une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité, à savoir un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, etc.. La convention écarte les installations de stockage, d'exposition et de livraison.

L'article 7 de cette convention de 1987 règle le lieu d'imposition selon le lieu de réalisation des bénéfices. En raison de la complexité de cette convention, son contenu a été schématisé afin de faciliter l'assimilation des règles d'imposition entre la France et la Turquie :

⁴⁵⁸ Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması*, op.cit., p. 102.

⁴⁵⁹ Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, Paris le 18 février 1987, Journal Officiel du 6 juillet 1989, p. 8417.

Cf. *infra* annexe n° 4, p. - 284 -.

LIEU D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES :

1^{er} cas : Imposition dans l'État où est située l'entreprise.

2^{ème} cas : Imposition dans l'État où se trouve :

1 - l'exercice d'une activité

2 - par l'intermédiaire d'un établissement stable (art. 5)

3 - et auquel sont imputables les bénéfices (art. 7 paragraphe 2) :

- que l'établissement aurait pu réaliser
- s'il avait constitué une entreprise distincte
- exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues
- et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

DETERMINATION DU BÉNÉFICE (art. 7 paragraphe 3) :

- Dépenses admises en déduction du résultat fiscal :
 - dépenses effectuées aux fins poursuivies par l'établissement stable ;
 - dépenses de direction ;
 - frais généraux d'administration.
- Dépenses non admises en déduction du résultat fiscal : sommes payées par l'établissement stable au siège de direction officiel ou à l'un quelconque de ses bureaux, comme :
 - les redevances ;
 - les honoraires ;
 - les paiements consacrés à l'utilisation de licences, de brevets ;
 - les commissions pour services rendus ou pour services de direction ;
 - les intérêts sur sommes prêtées à l'établissement stable, sauf si celui-ci est un établissement bancaire.

Concernant la détermination du lieu d'imposition, le Conseil d'État est intervenu une seule fois depuis les années 2000. Un litige opposait l'administration fiscale turque et une entreprise belge. Ce n'était pas la convention de 1987 passée entre la France et la Turquie qui était au cœur des débats mais la convention fiscale de non double imposition applicable entre la Belgique et la Turquie. L'administration fiscale turque avait imposé les bénéfices qu'une entreprise belge avait tirés de la location d'avions à des clients installés sur le territoire turc. En 2001, conformément aux dispositions de la convention signée entre la Belgique et la Turquie, le Conseil d'État a décidé, en dernier ressort, que l'administration fiscale turque devait procéder au remboursement à l'entreprise belge des impôts qu'elle avait payés, en invoquant qu'elle devait être imposée sur la totalité de ses bénéfices par l'administration fiscale belge, dans la mesure où cette entreprise était sise en Belgique⁴⁶⁰.

La volonté manifestée par la Turquie de signer des conventions fiscales internationales constitue l'un des aspects de sa préoccupation internationale. Plus le nombre de conventions signées par elle sera important, plus elle sera conduite à entrer en contact avec des administrations fiscales étrangères, ce qui conduira l'administration fiscale turque à fournir des efforts allant dans le sens de l'ouverture internationale, notamment dans le domaine de la lutte qu'elle devra mener contre la corruption.

La lenteur de la transposition des normes internationales aux normes nationales est l'un des facteurs qui incitent les inspecteurs chargés de la vérification de la comptabilité des entreprises à attendre que soient publiées les modifications du droit interne, et cette lenteur permet aux entreprises de dissimuler leurs bénéfices fiscaux.

B - La volonté de lutter contre la fraude et la corruption

L'OCDE a dénoncé à plusieurs reprises les phénomènes de corruption en Turquie, et le Premier ministre R.T. ERDOĞAN en fait l'un de ses combats : « *La corruption ? Nous sommes précisément en train de mener une lutte formidable contre ce phénomène. Tous [ses] réseaux sont en voie d'effondrement. Toutes les institutions mêlées à ce genre de pratique par le passé sont en ce moment passées au crible. Et cela est possible uniquement parce que nous avons adopté des lois pour cela.* »⁴⁶¹

⁴⁶⁰ Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), 28 novembre 2001, décision n° (karar no) 4613, esas n° 4141.

⁴⁶¹ Marie JÉGO et Babette STERN, *Le Monde*, article, *M. ERDOĞAN : "Ce que la Turquie apporte à la famille européenne"*, entretien du 21 octobre 2004, propos recueillis du Premier ministre Recep Tayyip ERDOĞAN.

En effet, un système efficace d'imposition fiscale des entreprises repose en premier lieu sur une législation fiscale efficace ainsi que sur l'application rigoureuse de celle-ci. Lorsque les textes en matière fiscale ne sont pas appliqués par les entreprises, la raison principale en est le désir d'échapper à l'impôt. Le journal *TÜRKIYE* titre même un de ses articles de janvier 2010 : « *Le fisc est aux trousses de ses 28 milliards d'impôts* »⁴⁶². En 2009, l'administration fiscale a recouvré 82,7 % de l'Impôt sur le Revenu dû ; 82,8 % de l'Impôt sur les Sociétés dû ; 71,3 % de la TVA due. L'administration fiscale a ainsi recouvré 20 milliards⁴⁶³ de Livres turques en 2009 avec un manque à gagner s'élevant à 8 milliards⁴⁶⁴ de Livres turques.

Les conventions de non double imposition sont essentiellement mises en place afin de régler les problèmes de territorialité au niveau de l'imposition alors que les autres conventions, concernant la fiscalité, ont surtout pour but d'éviter la fraude et la corruption.

De nombreux facteurs jouent sur l'imposition des bénéfices : le montant des impositions, leur sincérité, le paiement des impôts découlant des impositions, le contrôle des impositions et la stratégie de distribution des bénéfices. La qualité des déclarations des bénéfices, décrite précédemment, dépend, entre autres, de l'efficacité du recouvrement et de l'efficacité des contrôles de l'administration fiscale. Les entreprises perçoivent souvent la fiscalité comme un élément qui appauvrit leur trésorerie et elles sont alors tentées de dissimuler une partie des bénéfices réalisés.

La sincérité des déclarations commence par la crainte des entreprises à l'égard des vérifications de comptabilité effectuées par l'administration fiscale. Ces vérifications ne pourront être efficaces qu'à la condition que les inspecteurs ne soient pas eux-mêmes complices de la corruption, suivant une tradition d'« arrangement » plus ou moins installée en Turquie.

Aussi, comme l'analyse des présents travaux le montre, notamment *via* le schéma n° 4 (page - 151 -), la crainte des entreprises sera d'autant plus grande que le contribuable redoutera le recouvrement forcé ainsi que des sanctions fiscales et pénales encourues.

Comme l'indique le schéma n° 3 ci-dessus (page - 134 -), les conventions internationales influent sur la qualité des contrôles et sur celle du recouvrement. C'est dans cette optique que la Turquie a signé une convention pour lutter contre la corruption. En effet,

⁴⁶² *TÜRKIYE*, quotidien, *Le fisc est aux trousses de ses 28 milliards d'impôts* (*Maliye 28 milyarlık vergi borcunun peşinde*), 17 janvier 2010, p.9.

⁴⁶³ 20'006'087'000.

⁴⁶⁴ 8'857'039'000.

les 30 pays membres de l'OCDE ainsi que 6 pays qui n'étaient pas membres⁴⁶⁵ ont signé la *Convention de Lutte Contre la Corruption d'Agents Publics Étrangers dans des Transactions Commerciales Internationales*⁴⁶⁶, le 17 décembre 1997. Les signataires se sont engagés à donner l'assurance que leurs parlements nationaux approuvent la convention et votent les lois nécessaires pour la ratification de la convention – entrée en vigueur le 15 février 1999 – et son application à la loi nationale.

Cette convention permet alors aux pays membres et non-membres de l'OCDE d'avancer de manière coordonnée dans l'adoption de lois nationales incriminant la corruption d'agents publics étrangers. Elle contient une définition large de la corruption, demande aux pays d'imposer des sanctions pénales dissuasives et les engage à s'accorder l'entraide juridique. Un processus rigoureux de surveillance multilatérale a été mis en place en avril 1999 sous les auspices de l'OCDE afin de vérifier la conformité des textes avec la convention et d'évaluer les mesures prises par les différents pays pour appliquer la convention dans leur législation nationale.

En janvier 2003, afin de ratifier cette convention, la Grande Assemblée Nationale turque (*TBMM*) a adopté une loi⁴⁶⁷ destinée à en appliquer ses dispositions aux lois nationales turques.

Par ailleurs, la Turquie s'efforce de participer également à l'assistance administrative au niveau international. La Convention OCDE / Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁴⁶⁸ a été élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE et ouverte à la signature aux pays membres des deux organisations, le 25 janvier 1988⁴⁶⁹. Pour que la convention puisse entrer en vigueur, il fallait qu'au moins 5 États la signent et la ratifient. Cette condition a été remplie le 1^{er} avril 1995, c'est-à-dire 7 ans après sa préparation, lorsque la Finlande l'a ratifiée⁴⁷⁰.

⁴⁶⁵ 6 pays non-membres à cette date : Argentine, Brésil, Bulgarie, Chili, Estonie et Slovaquie. Aujourd'hui, l'OCDE compte 34 membres.

⁴⁶⁶ Nom de la convention en turc : *Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi Sözleşmesi*.

⁴⁶⁷ Loi portant Modifications de certaines lois dans le cadre de la Lutte Contre la Corruption d'Agents Publics Étrangers dans des Transactions Commerciales Internationales (*Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi İçin Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*), loi n° 4782, 2 janvier 2003, JO n° 24990, 11 janvier 2003.

⁴⁶⁸ *Vergisel Alanda Idari Yardımlaşmayı Öngören Çok Taraflı Anlaşma* : Convention OCDE/Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale.

⁴⁶⁹ Ramazan KILIC, *Vergi Dünyası*, n° 302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), p. 107, octobre 2006.

⁴⁷⁰ Les quatre premiers pays étaient la Suède, la Norvège, les États-Unis et le Danemark. Ensuite ont signé la Belgique, le Pays-Bas, l'Azerbaïdjan, l'Islande, la Pologne. Les derniers à avoir ratifié sont l'Italie (27 mai 2005)

En matière fiscale, la convention permet de mettre en place toutes formes de coopération administrative entre États pour l'établissement et la collecte des impôts et, en particulier, de combattre l'évasion et la fraude fiscales⁴⁷¹. Cette coopération va d'un échange de renseignements au recouvrement et créances d'impôts étrangers. Seuls les États membres de l'OCDE et du Conseil de l'Europe peuvent être partie à cette convention.

La convention fiscale franco-turque de 1987 destinée à éviter les doubles impositions prévoit, dans son article 26, la possibilité d'échanges de renseignements entre la France et la Turquie (voir *infra* annexe n° 4, p. - 287 -).

La crainte des vérifications de comptabilité passe surtout par la crainte de leur efficacité. Les échanges internationaux, et notamment les participations entre sociétés établies dans différents pays, pourront désormais être contrôlés *via* les échanges de renseignements. Il est pertinent de développer succinctement un exemple permettant d'expliquer la façon dont se déroule l'assistance administrative lorsqu'elle est prévue dans une convention internationale destinée à éviter les doubles impositions signées par la Turquie :

Si un ressortissant de l'autre pays partie à la convention réside en Turquie, et si une dette fiscale doit être recouvrée par l'administration fiscale de ce pays partie, le pays partie pourra demander le recouvrement de la dette avec pénalités et frais en adressant une demande écrite à la Présidence de l'Administration des Revenus (GIB)⁴⁷². Cette demande écrite doit être accompagnée d'un formulaire de renseignements⁴⁷³. Avec le titre exécutoire (*ödeme emri*), la Turquie doit notifier au redevable de l'État partie, *via* l'administration fiscale, un exemplaire des documents fournis par les autorités compétentes. Le titre exécutoire doit, entre autres, indiquer le montant de la créance fiscale dans la monnaie de l'État partie et le taux d'intérêt de retard applicable à ce montant⁴⁷⁴. Le redevable notifié qui ne paie pas sa dette fiscale subira les procédures de recouvrement prévues par le Code de Procédure de

et la France (1^{er} mars 2005). Le Canada et l'Ukraine ont signé en 2004, mais ne sont toujours pas partie à la convention car ils ne l'ont pas encore ratifiée. Les Parties à cette convention sont actuellement l'Azerbaïdjan, la Belgique, le Danemark, le Finlande, la France, l'Islande, l'Italie, les Pays-Bas, le Norvège, la Pologne, la Suède et les États-Unis. Le Canada, le Royaume-Uni et l'Ukraine ont signé la Convention et ont entamé sa ratification.

⁴⁷¹ L'évasion et la fraude fiscale : *Vergi kayıp ve kaçışı*.

⁴⁷² Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması*, *op.cit.*, p. 104.

⁴⁷³ Le formulaire de renseignement (*bilgi formu*) doit mentionner les informations concernant l'état civil de la personne qui fait l'objet de l'assistance administrative, ainsi que sa dernière adresse dans le pays partie, son adresse en Turquie, l'année à laquelle correspond l'impôt, la nature de l'impôt, les majorations, les pénalités, les intérêts des retards applicables, la date de prescription

⁴⁷⁴ Lors du recouvrement de la créance fiscale, il sera fait une conversion sur la base du cours de la monnaie de l'État en question à la Banque Centrale de Turquie (*TC Merkez Bankası*). Les montants recouverts sont reversés via la Banque Ziraat de Turquie (*TC Zirat Bankası*) sur le compte de l'administration fiscale de l'État partie avec les informations du redevable.

Recouvrement des Créances Publiques⁴⁷⁵. La notification du titre exécutoire met un terme à la prescription en matière de recouvrement de la dette fiscale⁴⁷⁶.

Lorsqu'un ressortissant turc réside dans un pays avec lequel la Turquie n'a pas signé de convention ou bien n'a pas convenu de dispositions concernant l'assistance administrative dans la convention, l'administration fiscale turque ne peut ni notifier sa dette au pays étranger concerné ni mettre en œuvre les procédures de recouvrement. La seule faculté dont dispose l'administration fiscale turque est de saisir les biens du redevable sur le territoire turc, conformément au Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques. Dans le cas où le ressortissant réside dans un pays avec lequel la Turquie a signé une convention comprenant une assistance administrative, les procédures de recouvrement peuvent être appliquées.

Par conséquent, les dispositions concernant l'assistance administrative dans les conventions internationales sont essentielles. En effet, la mondialisation rend plus complexes non seulement la détermination du contribuable et ses obligations mais également le recouvrement de l'impôt. En effet, les contribuables peuvent percevoir des revenus et posséder des biens dans pratiquement tous les pays. Sans les dispositions concernant l'assistance administrative, les administrations fiscales ne peuvent pas franchir les frontières. Parallèlement, avec la montée des échanges des fonds (*sermaye akışları*), l'OCDE travaille sur un nouveau modèle de convention pour l'échange de renseignements auprès des banques et des autres établissements financiers qui permettra la détermination des bénéficiaires des entreprises contrôlées.

La Professeure Nilgün SERİM estime que la Turquie devrait réviser les anciennes conventions qu'elle a signées afin qu'elles soient alignées sur les nouvelles conditions économiques dues au développement de la mondialisation⁴⁷⁷.

Des modifications ont également été apportées en droit pénal et elles permettent de lutter plus efficacement contre la dissimulation des bénéficiaires des entreprises. En effet, le nouveau Code Pénal Turc⁴⁷⁸, d'octobre 2004, contenant de nouveaux aménagements en

⁴⁷⁵ Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, AATUHK (*Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*), loi n° 6183, 21 juillet 1953, JO n° 8469, 28 juillet 1953.

⁴⁷⁶ Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması*, op.cit., p. 105.

⁴⁷⁷ Nilgün SERİM, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması*, op.cit., p. 105.

⁴⁷⁸ Code Pénal Turc (*Türk Ceza Kanunu TCK*), loi n° 5237, 26 septembre 2004, JO n° 25611, 12 octobre 2004.

matière de fraude fiscale, a modifié les modalités d'exécution des peines pénales⁴⁷⁹. Par conséquent, certains articles du Code de Procédure Fiscale turque (VUK) ont également été modifiés pour être en accord avec le Code Pénal.

Son article 359 liste les faits qui constituent le délit de fraude fiscale et prévoit deux séries de sanctions, selon la gravité des faits :

- le *paragraphe a)* de l'article 359 liste les manœuvres passibles d'une peine d'emprisonnement de 6 mois à 3 ans :
 1. la fraude dans les calculs et la tenue des livres comptables ;
 2. l'ouverture de comptes comptables en faveur de personnes fictives ;
 3. le passage des écritures comptables, en totalité ou en partie (*tamamen veya kismen*), dans des comptes non appropriés afin de réduire les bases d'imposition ;
 4. la falsification ou la dissimulation de livres, documents, pièces comptables au cours de l'activité de l'entreprise ou au cours d'une vérification de comptabilité.
- le *paragraphe b)* de l'article 359 liste les manœuvres passibles d'une peine d'emprisonnement de 18 mois à 3 ans :
 1. la destruction de pièces, livres et écritures comptables ;
 2. la destruction de pièces et leur remplacement, en totalité ou en partie, par d'autres pièces ;
 3. la falsification de pièces définitivement passées en écriture.

Pour les faits définis au *paragraphe a)*, la peine d'emprisonnement peut être convertie en une amende pécuniaire. La conversion n'est possible que si l'emprisonnement⁴⁸⁰ est de courte durée, et sous certaines conditions qui sont appréciées – conformément à l'article 50 paragraphe 1 du Nouveau Code Pénal Turc – selon la personnalité du délinquant, sa situation sociale et économique, la reconnaissance ou la non-reconnaissance par lui-même de sa culpabilité au cours du jugement et appréciées également selon les modalités de commission

⁴⁷⁹ Erhan GÜMÜS, *Le report et la conversion dans l'infraction de fraude fiscale (Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme)*, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 296, p. 209, avril 2006.

⁴⁸⁰ Emprisonnement décidé par la juridiction.

de l'infraction. L'article 49 du même code dispose que sont considérées comme emprisonnement de courte durée⁴⁸¹ les peines d'une durée égale ou inférieure à un an.

En revanche, la peine d'emprisonnement prévue par le *paragraphe b)* de l'article 359 du Code de Procédure Fiscale turque (VUK) ne peut être convertie en un paiement d'une somme d'argent.

Antérieurement à octobre 2004, l'exécution des peines prévues par l'article 359 *paragraphe a)* du VUK était reportable, et l'ancien code pénal prévoyait qu'il n'était plus possible de reporter son exécution – c'est-à-dire de reporter le paiement de l'amende – lorsque la peine avait été convertie en amende. Depuis l'entrée en vigueur du nouveau Code Pénal, son article 51 permet dorénavant au juge de reporter le paiement de la peine préalablement convertie.

Les infractions fiscales prévues par l'article 359 *paragraphe b)* du VUK ne pourront pas être converties en une amende pécuniaire. De plus, l'article 51 du nouveau Code Pénal dispose que les infractions définies à l'article 359 *paragraphe b)* peuvent être ajournées si l'emprisonnement prévu est d'une durée égale ou inférieure à 2 ans. Pour les auteurs d'infractions âgés de moins de 18 ans ou de plus de 65 ans, la durée prise en compte est de 3 ans⁴⁸².

Pour bénéficier du report, les auteurs d'infractions doivent avoir reconnu leur culpabilité pendant la procédure et ne pas avoir été emprisonnés plus de 3 mois.

L'auteur de l'infraction doit rembourser les préjudices subis par l'administration fiscale afin que soit remise en état la situation qui existait antérieurement à la consommation de l'infraction. Néanmoins, l'auteur de faits doit commencer à exécuter sa peine et un ajournement ne sera possible que lorsqu'il aura remboursé les revenus fiscalement fraudés. L'appréciation des conditions de remboursement est bien évidemment du ressort du juge correctionnel auquel le nouveau code accorde toutes les compétences légales en matière d'infractions fiscales.

Les aménagements de l'échelle de l'exécution des peines sont davantage adaptés aux gérants d'entreprises – qui ont la possibilité de reporter le paiement des amendes – qu'aux particuliers. Ils permettent de conserver le caractère répressif des textes sans pour autant acculer l'entreprise à la liquidation judiciaire.

⁴⁸¹ *Kısa süreli hapis cezası : madde 49 TCK*

⁴⁸² Erhan GÜMÜS, *Le report et la conversion dans l'infraction de fraude fiscale (Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme)*, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 296, p. 209, avril 2006.

Les efforts du législateur turc pour lutter contre la fraude et la corruption permettent à la Turquie d'adapter la fiscalité à la modernité et à l'évolution de la mondialisation.

Objet de préoccupations depuis le début des années 2000, l'organisation de l'administration et des finances publiques constitue un domaine dans lequel d'autres efforts sont menés.

SECTION 2. UNE ÉVOLUTION DES PRÉOCCUPATIONS INTERNES

Les systèmes fiscaux occidentaux influent sur le système fiscal de la Turquie, dont l'objectif principal est la mise en place d'un système fiscal moderne et adapté à la mondialisation. Depuis la proclamation de la République de Turquie, en octobre 1923, le pays n'a jamais connu d'obstacles majeurs à la modernisation ni à sa participation à la mondialisation, comme cela aurait pu être le cas si avaient été pris en compte des principes relevant de la religion ou de certaines pratiques coutumières. Comme l'explique Michel FREITAG, « *la modernité est aussi l'ensemble des conditions historiques matérielles qui permettent de penser l'émancipation vis-à-vis des traditions, des doctrines ou des idéologies données et non problématisées par une culture traditionnelle* »⁴⁸³.

L'une des préoccupations constantes de l'administration est le respect des textes fiscaux et, par conséquent, de la collecte de l'impôt issu de l'imposition des bénéficiaires ou bien d'autres sources.

Indispensable pour éviter que les entreprises éludent l'impôt, le respect de la législation fiscale (**paragraphe 1**) participera-t-il à la mutation de la gestion de l'entreprise turque (**paragraphe 2**) ?

Paragraphe 1. Les efforts réalisés contre la corruption et en faveur de la transparence

Dans la mesure où elle influe sur l'imposition des bénéficiaires des entreprises, la lutte contre la corruption et celle en faveur de la transparence sont essentielles. Pour améliorer le système d'imposition, il est indispensable que le législateur prenne conscience que des

⁴⁸³ Michel FREITAG, *La dissolution post-moderne de la référence transcendentale*, article, in Cahiers de recherche sociologique, no. 33, 1999, pp. 181-217. Montréal, département de sociologie, UQAM.

Définition disponible également sur le site Internet Wikipédia : <http://fr.wikipedia.org/wiki/Modernit%C3%A9>.

intérêts nouveaux doivent être pris en compte **(A)**, notamment en ce qui concerne les finances publiques, dont les recettes restent liées de près aux impositions des entreprises **(B)**.

A – Une prise de conscience d'intérêts nouveaux

L'imposition des bénéfices est définie par la législation fiscale, par le biais de lois, de règlements, de décrets, de circulaires, de jurisprudences, mais elle est également influencée par la pratique, notamment la pratique de l'entreprise, sa comptabilité, ses conseillers, ses conseillers fiscalistes et tous les acteurs qui gravitent autour de l'imposition des entreprises.

En Turquie, la pratique joue considérablement sur le système d'imposition. Cette pratique est elle-même influencée par la manière d'appliquer les textes, elle-même conditionnée par la crainte des entreprises à l'égard des sanctions fiscales. En effet, la crainte d'une vérification de comptabilité sera d'autant plus grande lorsque celle-ci sera efficace, dissuasive et dénuée de corruption. C'est ainsi que, par exemple, un dirigeant de société sera indifférent à la réintégration fiscale dans les bénéfices de la société de la partie de sa consommation personnelle de facture de téléphone s'il n'a aucune crainte des sanctions qu'il encourt de la part de l'administration fiscale.

Par conséquent, le devoir des inspecteurs des impôts d'appliquer des sanctions revêt une importance primordiale. En effet, le degré de qualité des vérifications de comptabilité a une incidence sur les pratiques des entreprises à l'égard du respect de la législation fiscale.

Il peut paraître surprenant d'avancer l'hypothèse que l'une des causes des dissimulations de bénéfice soit à rechercher dans le comportement des inspecteurs des impôts. Pourtant, ces derniers jouent parfois un rôle non négligeable dans l'éludation de l'impôt sur les bénéfices, tout comme dans les distributions occultes des bénéfices. Hormis les critiques qui peuvent leur être adressées concernant la manière dont ils s'acquittent de leurs fonctions et leur implication dans la corruption, d'autres facteurs influencent encore partiellement le système d'imposition.

Ces facteurs apparaissent dans le schéma suivant (schéma n° 4), qui regroupe l'essentiel des constats relevés au cours de la recherche et présente les trois principaux acteurs de l'imposition des bénéfices des entreprises, à savoir l'administration fiscale, l'entreprise et les juridictions administratives.

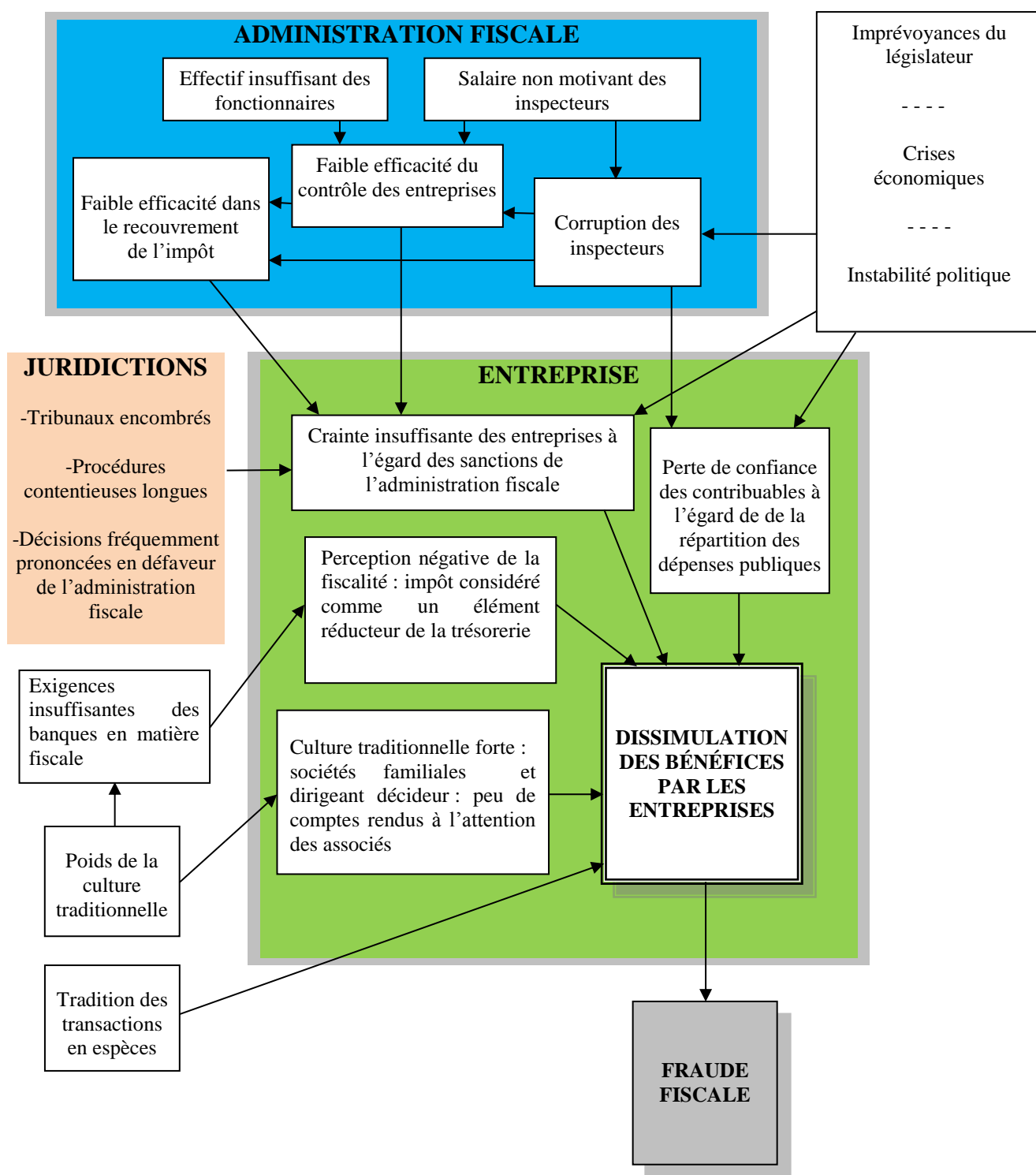


Schéma n° 4 : Le système fiscal turc avant sa modernisation, novembre 2009 (réalisé par l'auteur de la recherche).

Le schéma n° 4 met en évidence que l'entreprise qui n'a pas la crainte des sanctions dissimule plus facilement ses bénéfices imposables. L'absence de crainte est encore renforcée

par la faible confiance du contribuable à l'égard des textes juridiques et de l'administration fiscale.

De ce schéma, il est possible de dégager un certain nombre de constats et d'analyses : le rôle du législateur et l'incidence des crises économiques et de l'instabilité politique dans le respect du paiement de l'impôt par les entreprises (1.), les imperfections et les dysfonctionnements de l'administration fiscale (2.), les effets pervers du mode de financement des entreprises sur l'imposition de leurs bénéficiaires (3.), les inconvénients inhérents au poids de la structure familiale des entreprises (4.).

1. Le rôle du législateur et l'incidence des crises économiques et de l'instabilité politique dans le respect du paiement de l'impôt par les entreprises

La confiance des entreprises à l'égard du législateur est entamée lorsque celui-ci modifie la loi en l'absence de toute planification. Par extension, elle l'est également à l'égard de la conception même de l'État, notamment en période de crise économique ou d'instabilité politique. C'est alors que la perte de confiance manifestée par l'entreprise vient porter préjudice à « *la conception moderne de l'impôt comme mode normal de financement des actions de la puissance publique* », pour reprendre les termes du Professeur Emmanuel de CROUY-CHANEL⁴⁸⁴.

Par exemple, en raison de l'imprévoyance du législateur fiscal, la loi du 8 avril 2006 a supprimé la déduction pour investissement, qui était un avantage fiscal déductible du bénéfice⁴⁸⁵. En effet, hormis la possibilité d'amortir les biens investis, l'entreprise pouvait, sous conditions, bénéficier d'une déduction fiscale supplémentaire du fait de ses investissements. Le législateur a mis un terme à cet avantage, et l'entrée en vigueur de la suppression a été rétroactive au 1^{er} janvier 2006. Par conséquent, les entreprises qui avaient investi ou bien qui prévoyaient d'investir avant avril 2006 n'ont eu connaissance de la suppression de cet avantage qu'avec la loi du 8 avril 2006. Le législateur a fait preuve d'une

⁴⁸⁴ Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne – France)*, op. cit., p. 57, qui fait référence à Emmanuel de CROUY-CHANEL, *le contribuable-citoyen, Histoire d'une représentation fiscale (1750-1999)*, thèse de droit, Univ. Paris II – Panthéon-Assas, 1999, p. 333.

⁴⁸⁵ Loi n° 5479, *Loi portant Modification des Dispositions du Code de l'Impôt sur le Revenu, du Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, de la Loi sur la Taxe sur les Consommations Privées et du Code sur la Procédure Fiscale (Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 30 mars 2006, JO n° 26133, 8 avril 2006.

absence de rigueur et de planification et a, en outre, porté préjudice aux entreprises désirant investir. De telles pratiques atténuent bien évidemment la crédibilité du législateur auprès des entreprises.

Par ailleurs, le schéma met aussi en évidence les conséquences des crises économiques et politiques. En effet, la crise économique mondiale qui a commencé fin 2007 n'a pas eu, pour la Turquie, d'aussi fortes conséquences pour la majorité des pays industrialisés. Mais antérieurement, le pays a traversé d'autres crises, comme celle de 1994, celle de 2000, qui a entraîné une récession en 2001 et a été ébranlé par les coups d'État de 1971 et de 1980⁴⁸⁶. Les crises économiques et politiques ont nécessairement un impact sur le recouvrement de l'impôt payé par les entreprises : la baisse de leur chiffre d'affaires et la baisse de leurs investissements ont pour conséquence la réduction des résultats fiscaux.

Les crises économiques incitent également les dirigeants à réduire volontairement et illégalement les bases imposables. Ceux-ci n'accordent plus leur confiance au devenir des impôts versés, c'est-à-dire aux finalités des recettes fiscales, qu'ils prétendent être souvent des sommes mises à la disposition des personnes corrompues. Selon eux, les dépenses publiques ne sont exploitées ni équitablement ni légitimement. En effet, les recettes fiscales doivent être utilisées au service du contribuable : certaines études font apparaître que l'intention de frauder de la part de celui-ci est en rapport avec la perception qu'il a de l'utilisation concrète des impôts dont on lui demande de s'acquitter⁴⁸⁷.

En outre, le manque de confiance est encore renforcé lorsque les dirigeants d'entreprises estiment créer de la valeur ajoutée et des emplois et, par conséquent, jouer un rôle important parmi les acteurs économiques. De même, le manque d'infrastructures dans l'est de la Turquie et le retard dont il souffre en comparaison avec l'ouest du pays incite à la fraude les entreprises installées à l'est⁴⁸⁸.

Nilgün SERİM et Nazmi Y.YAĞANOĞLU, qui analysent les facteurs influençant les comportements des contribuables face à l'impôt, ne se sont pas prononcés sur la situation propre à la Turquie et ni sur les améliorations à lui apporter. Leur étude est générale et

⁴⁸⁶ Cf. également *infra* Annexe n°3, p. - 282 -.

⁴⁸⁷ James ALM, Betty R JACKSON, and Michael MC. KEE, 1992, *Institutional uncertainty and taxpayer Compliance*, American Economic Review, 82, 1018-26.

Cité par Nilgün SERİM et Nazmi Y.YAĞANOĞLU, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 353*, p. 140, (*Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü*), janvier 2011.

⁴⁸⁸ Deloitte, (*Kayıtdışı Ekonomi: Türkiye Serüveni*), DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. İstanbul, 2007, s.13.

Cité par Nilgün SERİM et Nazmi Y.YAĞANOĞLU, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 353*, p. 141, (*Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü*), janvier 2011.

descriptive, ce qui confirme – comme cela a été évoqué dans l’Introduction – le caractère insuffisamment approfondi des analyses critiques proposées par la plupart des fiscalistes turcs⁴⁸⁹.

2. Les imperfections et les dysfonctionnements de l’administration fiscale

L’administration fiscale turque joue un rôle essentiel dans l’imposition des bénéficiaires des entreprises et dans le recouvrement de leurs dettes fiscales. Néanmoins, jusqu’au début des années 2000, son efficacité n’était que relative, en raison de multiples imperfections et dysfonctionnements, parmi lesquels le nombre insuffisant des effectifs des fonctionnaires – notamment de fonctionnaires qualifiés –, l’absence d’un salaire motivant pour les inspecteurs fiscaux, et, partant, la tentation, pour certains d’entre eux, de céder à la corruption émanant des dirigeants d’entreprises, qui leur proposaient de leur verser des sommes d’argent au lieu de subir le poids de l’impôt ou bien celui des procédures de contrôles.

De ce fait, la faible efficacité des vérifications de comptabilité ainsi que l’imparfait recouvrement de l’impôt engendraient une atténuation de la crainte des entreprises à l’égard des sanctions fiscales.

Depuis l’arrivée au pouvoir du parti AKP et la nomination de R. T. ERDOĞAN comme chef du gouvernement des mesures ont été prises afin d’assainir l’administration fiscale et améliorer son efficacité. Différents exemples en portent témoignage :

- l’Administration Fiscale des Grandes Entreprises (BMVD : *Büyük Mükellefler Vergisi Dairesi*), a été créée en 2006 et elle comprend un effectif de 200 personnes qualifiées possédant chacune le statut d’expert fiscal (*Gelir Uzmanı*) ;
- l’embauche de 1 500 fonctionnaires vérificateurs supplémentaires a été prévue par la loi de Finances pour 2012⁴⁹⁰ ;
- une loi⁴⁹¹ destinée à appliquer les dispositions de la *Convention de Lutte Contre la Corruption d’Agents Publics Etrangers dans*

⁴⁸⁹ Nilgün SERİM et Nazmi Y.YAĞANOĞLU, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 353, p. 140, (*Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü*), janvier 2011.

⁴⁹⁰ Quotidien SABAH (*Ekonomi*), 27 novembre 2011, (*Şimşek : Bin 500 vergi müfettiş yardımcısı alacağız*), p. 13.

⁴⁹¹ Loi portant Modifications de certaines lois dans le cadre de la Lutte Contre la Corruption d’Agents Publics Etrangers dans des Transactions Commerciales Internationales (*Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu*

*des Transactions Commerciales Internationales*⁴⁹², signée au sein de l'OCDE, a été adoptée par la Grande Assemblée Nationale turque (*TBMM*) en janvier 2003 ;

- un décret du 2 mars 2006 a mis en place la déclaration des résultats par transmission électronique (téléprocédure) afin d'améliorer le traitement des déclarations⁴⁹³. Le dépôt de déclaration électronique est obligatoire si certains seuils sont dépassés et, depuis février 2007, il l'est pour toutes les grandes entreprises⁴⁹⁴.

Les différents points énumérés ci-dessus attestent de la volonté du gouvernement turc de remédier au manque d'efficacité de l'administration fiscale, qui contribue, entre autres, à la dissimulation des bénéfices par les entreprises. Le nombre de « rapports de contrôle fiscal » – l'équivalent de la *Proposition de Rectification* que l'administration fiscale française notifie à l'entreprise à la suite d'une vérification de comptabilité – connaît une forte augmentation depuis 2009 : 1 382 en 2009, 5 396 en 2010 et 14 091 en 2011⁴⁹⁵.

3. Les effets pervers du mode de financement des entreprises sur l'imposition de leurs bénéfices

Dans leur partenariat avec les entreprises, les banques turques privilégient davantage les mouvements de trésorerie et une situation de trésorerie saine plutôt que de bons résultats comptables et fiscaux.

Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi İçin Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun), loi n° 4782, 2 janvier 2003, JO n° 24990, 11 janvier 2003.

⁴⁹² Nom de la convention en turc : *Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi Sözleşmesi*.

⁴⁹³ Décret, n° 357 de la Loi de Procédure Fiscale (357 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği), JO n° 26096, 2 mars 2006.

⁴⁹⁴ Des analyses plus approfondies sont faites au paragraphe suivant et en Seconde Partie.

⁴⁹⁵ Rapport d'activité 2011 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011*, éd. 151, Ankara, avril 2012.

En outre, les pouvoirs publics ne prennent pas de mesures suffisantes pour faciliter l'accès au financement bancaire des petites et moyennes entreprises, ce qui pénalise le tissu industriel⁴⁹⁶.

De plus, la tradition du crédit bancaire n'est pas instaurée en Turquie comme elle l'est en Occident. En Turquie, les politiques de financement bancaire ne sont pas développées dans les petites et moyennes entreprises – qui représentent pourtant la grande majorité des entreprises – alors qu'elles le sont au sein des grands groupes. Différentes raisons l'expliquent :

- les dirigeants d'entreprises continuent d'être influencés par la culture de certains pays méditerranéens, où prévaut encore l'idée que le crédit bancaire est le signe à la fois d'un endettement dû à une activité commerciale non rentable et d'une absence de réussite professionnelle ;
- la notion de famille élargie (*akraba*) est une valeur essentielle, comme cela a été expliqué dans l'Introduction, et les sociétés commerciales sont souvent détenues par la famille. Cela a pour conséquence le recours à l'emprunt familial pour le financement des projets commerciaux ;
- certains chefs d'entreprises sont réticents à avoir recours au financement bancaire au motif que, en théorie, l'islam interdit l'emprunt avec intérêt.

Par conséquent, le comportement des banques, l'inaction des pouvoirs publics permettant d'accéder au crédit bancaire ainsi que l'image négative liée à celui-ci ont une conséquence sur la détermination des bénéfices de l'entreprise et renforcent la fraude à l'impôt sur les bénéfices : d'une part, le banquier ne se montre pas exigeant quant à l'état du compte de résultat fiscal ; d'autre part, les difficultés de trésorerie sont absorbées en partie par la fraude fiscale, qui permet d'éviter de décaisser la Taxe sur la Valeur Ajoutée ou bien l'Impôt sur le Revenu ou l'Impôt sur les Sociétés.

⁴⁹⁶ Jean BIZET, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, Rapport d'information, rédigé dans le cadre de la Commission des Affaires Européennes, n° 677 (2010-2011), page 29, 28 juin 2011.

4. Les inconvénients inhérents au poids de la structure familiale des entreprises

En Turquie, il est d'usage que le dirigeant d'une société, même s'il s'agit d'un grand groupe, soit le plus souvent la personne majoritairement associée et que la structure familiale prévale⁴⁹⁷. En vertu de son autorité patriarcale, le dirigeant estime n'avoir pas à rendre compte de manière précise de sa gestion ni à justifier certains prélèvements bancaires – ce qui explique qu'il se trouve souvent « avec des créances élevées au sein de la société »⁴⁹⁸. Par conséquent, la faible obligation de rendre compte incite le dirigeant d'entreprise à éluder l'impôt sans qu'intervienne l'opposition des associés.

Aujourd'hui, la dimension de plus en plus internationale des entreprises, l'implantation de plusieurs établissements turcs dans différents pays, la présence d'associés de multiples nationalités tout comme les participations dans les capitaux entre des sociétés implantées dans des pays différents ont pour conséquence de créer nécessairement des situations où les comptabilités exigent d'être de plus en plus rigoureuses, sincères et probantes. En effet, lorsque les entreprises sortent du caractère familial et de la dimension nationale, leurs dirigeants sont contraints à rendre des comptes de façon plus rigoureuse.

Par ailleurs, en Turquie, un grand nombre de transactions s'effectuent en espèces et celles-ci peuvent plus facilement échapper aux déclarations fiscales et, partant, aux contrôles de l'administration fiscale.

Depuis les années 2000, le contenu du schéma n° 4 (p. - 151 -) a progressivement changé, et les modifications qu'il a connues se poursuivent. L'objet des travaux de la présente recherche consiste à témoigner qu'un grand nombre de facteurs agissent dans le sens d'une modification positive du schéma et s'adaptent à l'internationalisation et à la modernisation du système d'imposition des entreprises turques.

Le schéma n° 4 permet aux analyses et aux démonstrations développées tout au long de la recherche d'être fondées sur les différents éléments qu'il contient.

⁴⁹⁷ Benoît MONTABONE, *La cohésion territoriale en périphérie de l'Union européenne : les enjeux du développement régional en Turquie*, thèse de doctorat, univ. Haute-Bretagne Rennes 2, novembre 2011, page 91.

⁴⁹⁸ Önder ÖZSÖZ, *Örtülü kazanç ve örtülü sermaye*, Bulletin Comptable Actuel (*Muhasebe Güncel Bülten*), 8 février 2008, http://www.muhasenet.net/makale_onder%20ozsoy_ortulu%20kazanc%20ve%20ortulu%20sermaye.html.²

B – Des efforts au niveau des finances publiques et de l’administration

Le schéma n° 4 (p. - 151 -) fait apparaître que la fraude fiscale est fonction, entre autres, du degré de confiance manifesté à l’égard de l’État par le contribuable. En effet, celui-ci sera d’autant moins enclin à s’acquitter de ce qu’il doit s’il n’est pas convaincu de l’affectation judicieuse des recettes perçues par l’administration fiscale.

Déjà Bülent ECEVIT, ancien Premier ministre⁴⁹⁹, faisait fréquemment référence dans ses discours, à la corruption et à la fraude. Les hommes politiques qui lui ont succédé, comme l’actuel Premier ministre, Recep Tayyip ERDOĞAN, évoquent eux aussi publiquement ces deux maux.

Depuis la fin des années 1990, c’est donc de manière officielle que les efforts en matière de transparence dans la gestion des finances publiques turques sont jugés indispensables. Lorsqu’ils seront réalisés, leur impact sera immédiat sur l’imposition des bénéficiaires des entreprises. Ils devront bien évidemment porter aussi sur les autres facteurs qui incitent les entreprises à dissimuler leurs résultats fiscaux.

Depuis quelques années, s’est accru l’intérêt porté par les contribuables à la gestion des finances publiques. En effet, les crises de l’Asie du Sud Est de 1997 puis celles de la Russie, du Brésil et de l’Argentine ainsi que le poids des organisations fiscales internationales ont joué un rôle important⁵⁰⁰ pour que soit jugée indispensable la transparence dans les finances publiques. Ce souci de transparence s’est également renforcé à la suite des crises qu’a connues la Turquie en novembre 2000 et en février 2001.

Un texte en date d’octobre 2010 témoigne de la prise de conscience du GIB (*Présidence de l’Administration des Revenus*) de la nécessité de la transparence de la perception des recettes fiscales et de leur affectation. Ce texte témoigne également d’une prise de conscience du lien évident existant entre la confiance éprouvée par le contribuable à l’égard de l’administration fiscale et sa volonté de s’acquitter de sa dette envers elle⁵⁰¹ :

⁴⁹⁹ Bülent ECEVIT : Premier ministre du 9 juin 1999 au 3 novembre 2002 (élections anticipées faisant suite à son état de santé). Il sera le fondateur du Parti de la Gauche Démocratique (*DSP*).

⁵⁰⁰ Hasan Basri AKTAN, *Vergi dünyası*, n°298, (*Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık*), p. 11 II, 1, juin 2006.

⁵⁰¹ Texte d’introduction de l’Edition n°114 du GIB, octobre 2010, (*TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI HAKKINDA REHBER*)

MİSYONUMUZ -- Toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri -- adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, -- vergi sisteminin basitleştirilmesi ve -- uyumun artırılmasına katkıda bulunmak -- ve mükellefe kaliteli hizmet sunmaktır.

VİZYONUMUZ -- Her türlü ekonomik yapı ve aktiviteyi geliştiren, kavrayan -- güvenilir, etkin, şeffaf, küresel boyutta -- öncü ve örnek bir idare olmaktadır.

NOTRE MISSION :

- Collecter suffisamment de recettes pour assurer un accroissement du bien-être social dans le cadre des principes de justice, d'impartialité, et de productivité ;
- Simplifier le système fiscal ;
- Accroître le respect à l'égard des textes de loi ;
- Assurer au contribuable un service de qualité.

NOTRE VISION :

Devenir une administration digne de confiance, efficace, transparente et d'envergure internationale, pionnière et servant de modèle à toutes les activités économiques.

NOS VALEURS DE BASE :

- la confiance ;
- la justice ;
- l'impartialité ;
- l'efficacité (rapidité, flexibilité et productivité) ;
- la transparence ;
- la responsabilité ;
- la résolution ;
- la compétence ;
- l'évolution permanente ;
- la participation.

Pour ce motif, plusieurs mesures ont été prises par le ministère des Finances pour accroître la transparence financière. Trois d'entre elles méritent d'être présentées, à savoir la mise en place du système « *Otomasyon Comptable* », la mise en place du système d'information de la gestion du budget ainsi que le passage au Classement du Budget Analytique :

- La mise en place du système « *Otomasyon Comptable* » avec une base Internet.

La *Direction Générale de la Comptabilité*⁵⁰² a achevé en décembre 2001 son projet « *say2000i* » (Système *Otomasyon Comptable* avec base Internet⁵⁰³) commencé en mars 1999. Le système *say2000i* permet désormais aux comptables du Trésor de communiquer plus efficacement entre eux et avec la Direction Générale de la Comptabilité. Par ailleurs, les comptes publics (*kamu hesapları*) et les résultats des décisions budgétaires peuvent être consultés quotidiennement. Par conséquent, des décisions rapides et efficaces

TEMEL DEĞERLERİMİZ -- Güvenilirlik -- Adalet -- Tarafsızlık -- Etkinlik (Hız, esneklik ve verimlilik) -- Saydamlık -- Sorumluluk Bilinci -- Çözüm Odaklılık -- Yetkinlik -- Sürekli Gelişim -- Katılımcılık.

⁵⁰² Direction Générale de la Comptabilité : *Muhasebat Genel Müdürlüğü*.

⁵⁰³ *Web Tabanlı Saydamlık Otomasyon Sistemi*.

peuvent être prises concernant la gestion de l'économie⁵⁰⁴. Après avoir été instauré, en 2001, le système a été amélioré grâce aux travaux réalisés afin de l'étendre à toutes les administrations locales.

- La mise en place du système d'information de la gestion du budget (*E-Bütçe*).

L'obtention d'une gestion efficace du budget passe tout d'abord par un efficace système de données. Pour cela, le système d'information relatif à la gestion du budget mis en place en 2003 assure par voie électronique l'ensemble des opérations entre la *Direction Générale du Budget et des Contrôles Financiers (Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü)* et les *Unités de dépenses (harcama kurumları)*.

- Le passage au Classement du Budget Analytique (*Analitik Bütçe Sınıflandırılması*).

Le Classement du Budget Analytique (*Analitik Bütçe Sınıflandırılması*), mis en place pour traiter et classer plus rapidement et informatiquement des données budgétaires, permet à différents services fiscaux d'accéder à ces données et de les analyser⁵⁰⁵.

D'autres modifications ont été aussi apportées, mais en dresser la liste et les analyser sortirait du cadre de la recherche. Bien évidemment, l'objectif du législateur est de rendre le plus transparent possible l'encaissement des recettes fiscales, leur suivi et leur affectation aux dépenses publiques. Signes de modernité, de tels aménagements ne pourront avoir qu'un effet positif sur le comportement des entreprises à l'égard de leurs déclarations fiscales.

Paragraphe 2. Vers une mutation dans la gestion de l'entreprise turque ?

En Turquie, prévaut encore très largement le schéma de l'entreprise familiale avec un « capitaine » – souvent la personne la plus âgée de la famille – qui prend les décisions en dernier ressort. Par conséquent, il est rare qu'une personne étrangère à la famille soit associée à l'entreprise familiale. Ce schéma se retrouve dans la majorité des PME, qui représentent la quasi-totalité des entreprises dans la mesure où la Turquie ne compte qu'un peu plus de 500 Grandes Entreprises (cf. tableau infra p. - 165 -).

⁵⁰⁴ Hasan Basri AKTAN, *Vergi dünyası*, n° 298, *La transparence dans l'administration des finances publiques turques (Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık)*, p. 11 II, 1, juin 2006.

⁵⁰⁵ *Ibidem*.

En 2006, l'OCDE a publié deux rapports sur la Turquie : le premier sur le gouvernement d'entreprise⁵⁰⁶ et le second⁵⁰⁷ sur l'économie⁵⁰⁸. Il en ressort que le gouvernement d'entreprise s'améliore progressivement (A) et se rapproche de celui des grandes structures commerciales occidentales et que le législateur se préoccupe désormais de l'imposition des grandes entreprises turques (B).

A – La motivation à travers le gouvernement d'entreprise

La qualité de déclaration des bénéficiaires des entreprises dépend pour la plus grande part de la manière de gérer une entreprise ou bien un établissement stable au sens fiscal. La qualité du gouvernement d'entreprise est devenue un paramètre fondamental pour toute entreprise ou tout pays qui entend affronter la concurrence sur les marchés mondiaux et attirer des capitaux à long terme afin d'assurer l'expansion de ses activités.

L'étude du 17 octobre 2006 de l'OCDE⁵⁰⁹ – dont la Turquie est membre depuis le 2 août 1961 – a évalué, à la lumière des recommandations figurant dans les principes de gouvernement d'entreprise de l'OCDE, les normes et pratiques en vigueur en Turquie dans le domaine du gouvernement d'entreprise. La première version des recommandations a été publiée en 1999 et la version révisée, en 2004. Il s'agit là de la première étude de cette nature réalisée dans un pays membre de l'OCDE.

Selon le rapport qu'a publié l'OCDE le 17 octobre 2006, en Turquie, le gouvernement d'entreprise connaît une amélioration dans la mesure où le pays dispose d'un cadre réglementaire solide dans le domaine du gouvernement d'entreprise. L'amélioration concerne également la diffusion d'informations par les entreprises cotées en bourse et la mise en place de normes internationales de comptabilité et d'audit.

Le rapport recommande aux autorités turques d'adopter dès que possible des amendements au droit des sociétés et de centraliser le processus d'élaboration des normes comptables en confiant la responsabilité au Conseil Turc des Normes Comptables⁵¹⁰.

⁵⁰⁶ 17 octobre 2006.

⁵⁰⁷ 18 octobre 2006

⁵⁰⁸ Rapports publiés lors d'une visite officielle du Secrétaire général de l'OCDE Angel GURRIA en Turquie. Disponible sur le site Internet de l'OCDE:

http://www.oecd.org/country/0,3021,fr_33873108_33873854_1_1_1_1_1,00.html .

⁵⁰⁹ Rapport, OCDE, *Corporate Governance in Turkey, A Pilot Study*, 27 octobre 2006.

⁵¹⁰ Les initiales du conseil sont : TMSK (*Türkiye Muhasabe Standartları Kurulu*).

Le Conseil Turc des Normes Comptables est un élément de modernisme des impositions et il témoigne des préoccupations internationales de la Turquie. En effet, le Conseil, en activité depuis le 7 mars 2002, est chargé de différentes compétences :

- préparer les textes de projet pour les normes comptables en Turquie ;
- travailler sur les actualisations des normes comptables afin de suivre les évolutions mondiales. Cette compétence prouve la volonté de modernisme de la Turquie. Par exemple, l'un des premiers travaux du Conseil Turc des Normes Comptables a été d'apporter des éclaircissements sur les stocks et la méthode d'évaluation de ces derniers⁵¹¹. Cette évaluation est nécessaire dans la mesure où la valeur des stocks influe sur l'actif du bilan comptable et fiscal ainsi que sur le compte de résultat, donc sur le bénéfice imposable. Les méthodes d'évaluation se rapprochent désormais des méthodes du Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*), ce qui permet d'éviter de grands écarts entre comptabilité et fiscalité ;
- travailler sur les normes comptables acquises et reconnues par des systèmes étrangers considérés comme modèle. Il s'agit là d'une compétence qui atteste de la volonté de la Turquie de se préoccuper des évolutions des pays étrangers ;
- informer des éventuelles difficultés posées par les normes et par leur évolution ;
- apporter des éclaircissements sur l'application des normes en cas de difficultés ;
- organiser des événements (congrès, conférences, etc.) et, si nécessaire, diffuser des publications afin de divulguer la connaissance des normes comptables.

Par ailleurs, l'étude de l'OCDE fait apparaître que certaines questions clés – concernant notamment le risque d'inégalité de traitement entre les actionnaires minoritaires et les actionnaires majoritaires – , doivent être abordées. En effet, « *certain points doivent*

⁵¹¹ Ali DEMIRELLER, *Vergi Dünyası*, n° 369, *Les stocks dans le cadre des standards comptable de la Turquie (Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Stoklar)*, mai 2012.

changer si les sociétés turques veulent tirer pleinement avantage des perspectives d'expansion qui vont s'ouvrir à elles dans les années à venir »⁵¹².

L'étude de l'OCDE confirme les constats avancés par la présente recherche (cf. *supra* A) concernant la structure familiale des entreprises turques : elle observe que les groupes de sociétés sous contrôle familial sont fréquents en Turquie, qu'ils comprennent souvent des participations croisées entre les sociétés de ces groupes et que les actionnaires de contrôle jouent fréquemment un rôle de premier plan dans la gestion et la direction stratégique des groupes de sociétés – dont beaucoup contrôlent des sociétés cotées à la Bourse d'Istanbul.

Par conséquent, l'étude de l'OCDE met en garde les sociétés du risque qu'elles courent, faute de garde-fous efficaces, de subir des abus, notamment dans des situations où les actionnaires de contrôle sont tentés d'imposer des conditions commerciales allant à l'encontre des intérêts de la société et de ceux des actionnaires minoritaires. Est encore relativement timide la « discipline du marché », définie comme le pouvoir que possèdent les marchés financiers de persuader les sociétés de se conformer aux normes de gouvernement d'entreprise sous peine de se retrouver exposées à la critique du public, à des poursuites judiciaires ou à un désengagement de leurs actionnaires.

Face à la position de force dans laquelle se trouvent les actionnaires de contrôle, l'OCDE préconise un renforcement des dispositions législatives régissant les transactions effectuées avec des parties liées. Elle invite notamment la Turquie à adopter effectivement les modifications qu'elle se propose d'apporter au droit des sociétés afin d'exiger la diffusion d'informations plus complètes sur les transactions entre sociétés appartenant à un même groupe et afin d'obliger les sociétés qui en contrôlent d'autres à indemniser ces dernières en cas de pertes découlant de l'exercice de ce contrôle.

Le rapport de l'OCDE confirme que les dirigeants titulaires de pouvoir de décision ne s'estiment pas dans l'obligation de rendre des comptes et ne prêtent donc pas une attention suffisante à la sincérité de la comptabilité et, par conséquent, à celle des déclarations fiscales. Le schéma n° 4 (page - 151 -) met aussi en avant un tel état de fait.

Le rapport recommande également que les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne soient tenues de communiquer des informations plus détaillées et plus accessibles qu'elles ne le sont actuellement sur les personnes qui les détiennent et qui les contrôlent.

⁵¹² Rapports publiés lors d'une visite officielle du Secrétaire général de l'OCDE Angel GURRIA en Turquie.

Parallèlement, le rapport de l'OCDE préconise à la Turquie de donner aux investisseurs institutionnels une plus grande marge de manœuvre pour exercer les droits qui leur reviennent en tant qu'actionnaires. Pour l'instant, les fonds de pension et les fonds communs de placement soumis à la réglementation définie par le Conseil des Marchés Financiers (CMF) ne peuvent participer activement au gouvernement des sociétés et sont soumis à des restrictions d'allocation de leur portefeuille, qui réduisent leurs incitations à contrôler les pratiques de gouvernement d'entreprise. Il conviendrait d'éliminer ces restrictions et les fonds devraient être dans l'obligation de rendre publiques les politiques en matière de gouvernement d'entreprise auxquelles obéissent leurs choix d'investissement.

Par ailleurs, ce rapport souligne le rôle primordial que peuvent jouer les conseils d'administration afin d'améliorer les performances des entreprises et de garantir un traitement équitable de tous les actionnaires. Pour pouvoir remplir ce rôle, les conseils d'administration doivent avoir la capacité et la volonté d'exercer un jugement objectif et indépendant. Cela étant, l'étude préconise que toutes les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne communiquent à leurs actionnaires des informations adéquates sur le fonctionnement de leur conseil d'administration et suivent les recommandations de l'OCDE relatives à la structure et aux pratiques du conseil d'administration.

Enfin, le rapport de l'OCDE souligne la nécessité pour les autorités de surveillance de réglementation et de répression de posséder le pouvoir, l'intégrité et les ressources leur permettant d'agir avec professionnalisme et en toute objectivité. Les organismes de réglementation indépendants comme le CMF doivent disposer de ressources financières stables, pouvoir décider librement de l'utilisation de leur budget et bénéficier d'un soutien sans réserve des pouvoirs publics. La préservation de l'indépendance et du rôle moteur du CMF et d'autres instances indépendantes actives dans le secteur financier est capital pour la vitalité à long terme du secteur des entreprises et de l'économie de la Turquie dans son ensemble.

L'étude pilote du 17 octobre 2006 a été publiée par le *Groupe de direction sur le gouvernement d'entreprise* de l'OCDE. Elle a été menée à bien en appliquant une nouvelle méthodologie mise au point peu de temps auparavant par le *Groupe de direction* et elle est appelée à être utilisée par la Banque Mondiale et par d'autres organisations.

B – La motivation à travers la prise de conscience de l'importance des grandes entreprises

À l'instar de celle des pays occidentaux, la législation fiscale turque porte un intérêt soutenu à la détermination des bénéfices des grandes entreprises et aux modalités de perception des impôts qui en découlent. En effet, en Turquie, les grandes entreprises occupent une place non négligeable dans la perception de l'impôt (1.) et la création, en 2006, du BMVD, administration réservée aux grandes entreprises (2.) atteste qu'un effort a déjà été réalisé dans l'alignement de la législation fiscale turque sur les législations fiscales occidentales.

1. La place des grandes entreprises dans la perception de l'impôt

Les impôts payés par les grandes entreprises constituent une partie importante des impôts recouverts. Dans de nombreux pays, les grandes entreprises, qui représentent en général moins de 1 % des contribuables, paient parfois plus de la moitié des impôts perçus. Le tableau suivant en témoigne :

Pays	Nombre de grandes entreprises	% du nombre des grandes entreprises par rapport à la totalité des entreprises	% d'impôts payés par les grandes entreprises
Australie	1 900	0,2	59,0
Argentine	3 665	0,1	49,1
Bénin	812	1,0	90,0
Bulgarie	842	0,1	51,4
Hongrie	369	0,1	42,1
Kenya	600	0,4	61,0
Pérou	2 450	0,9	64,9
Philippines	833	0,2	36,0
Turquie	500	1,4	25,0

Source: William McCarten, *Focusing on the Few: The Role of Large Taxpayer Units in the Revenue Strategies of Developing Countries*, May 20, 2004, s.9.⁵¹³

Dans les pays en voie de développement, les grandes entreprises sont peu nombreuses. Toutefois, l'impôt qu'elles versent représente une part importante des impôts recouverts du fait

⁵¹³ Tableau utilisé par Adnan GERCEK et Keramettin TEZCAN dans *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 229, p. 110.

de l'importance de l'économie souterraine (*kayıt dışı ekonomi*). C'est la raison pour laquelle les gouvernements de ces pays commencent à mettre en place des services administratifs pour assurer le suivi et le contrôle des grandes entreprises afin que soient garantis les impôts payés par ces dernières⁵¹⁴ et assurées les recettes fiscales.

Pour leur part, les pays développés ont commencé, à partir des années 1990, à créer des services spécifiques aux grandes entreprises, dans le cadre d'une approche centrée sur le contribuable⁵¹⁵. Les premiers objectifs de leur mise en place étaient d'assurer un meilleur service et d'améliorer l'application de la législation et non pas, à la différence des pays en voie de développement, de garantir la perception des recettes fiscales.

Un grand nombre d'impôts indirects, par exemple la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA), qu'elles ont la charge de collecter, transite par les grandes entreprises et, selon les analyses de l'OCDE, l'Impôt sur les Sociétés ne représente pas la majeure partie des impôts⁵¹⁶. C'est pourquoi, les administrations fiscales se doivent de coopérer avec les grandes entreprises et de les contrôler.

Les premiers services administratifs destinés aux grandes entreprises ont été mis en place dans les années 1950 et 1960 dans quelques pays de l'OCDE. Aujourd'hui, plus de cinquante pays, principalement les pays développés, possèdent de tels services.

2. La création du BMVD en Turquie

Le Conseil des Ministres a créé, le 26 juillet 2006, le BMVD⁵¹⁷, l'équivalent français de la DGE (Direction des Grandes Entreprises). Le premier ministre turc, R.T. ERDOĞAN, avait rappelé la nécessité de la création d'une telle administration par ces propos : « *Ce n'est pas en faisant le tour des boutiques que l'on peut récolter l'impôt*⁵¹⁸ », faisant allusion, entre autres, à l'insuffisance de la qualité des vérifications de comptabilité et de celle du recouvrement de l'impôt. Pour sa part, le Fonds Monétaire International (FMI) avait, à plusieurs reprises, recommandé à la Turquie la mise en place d'un service centralisé destiné aux grandes entreprises.

⁵¹⁴ Dr. Adnan GERCEK et Dr. Kerametdin TEZCAN, Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, p. 110 et s., (*Büyük mükellefler vergi dairesi'nin vergilemedeki yerinin değerlendirilmesi*), 2007.

⁵¹⁵ La présente recherche utilisera le terme « *mükellef odaklı* » par « centré sur le contribuable ».

⁵¹⁶ Graphique OCDE 2006 – *Vergi Sorunları* n° 229 p. 111.

⁵¹⁷ BMVD (*Büyük Mükellefler Vergi Dairesi*) : Administration Fiscale des Grandes Entreprises. Décret, Conseil des Ministres, BKK n° 2006/10788, *İstanbul İli'nde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulması Hakkında Karar*, 26 juillet 2006, JO n° 26250, 5 août 2006.

⁵¹⁸ « *Öyle işportacı, bakkal dolaşmayla vergi toplama olmaz. Babalar var babalar* ».

Ainsi le BMVD a-t-il été instauré avec, à sa tête, le Vice-président de l'Administration des Revenus (GIB)⁵¹⁹. Son but est d'accroître les recettes fiscales, améliorer les vérifications de comptabilité et fournir un meilleur service aux entreprises. La décision du Conseil des Ministres 26 juillet 2006 a également créé, à Istanbul, la présidence du BMVD⁵²⁰, en charge de la centralisation des différents bureaux du BMVD répartis sur l'ensemble du pays.

La présidence du GIB⁵²¹ a déterminé quels sont les contribuables dépendant du BMVD en tenant compte du chiffre d'affaires réalisé, du montant des impôts payés par l'entreprise ou encore du montant de l'actif ou de l'effectif de celle-ci. Toutes les structures bancaires et toutes celles proposant des services d'assurance dépendent du BMVD, de plein droit, sans que soient nécessairement remplies les conditions légales.

Le BMVD gère environ 25 % des impôts payés en Turquie. La répartition par secteur d'activité des 500 grandes entreprises liées au BMVD est la suivante⁵²² :

SECTEURS	NOMBRE D'ENTREPRISES
- Banques et assurances :	76
- Tabac, alimentaire, élevage et vente au détail :	66
- Électronique, électroménager et télécommunication :	48
- Fer-acier-métal et production de machines:	42
- Textile et meubles :	40
- Carburants et transport :	39
- Automobile, pneumatiques et dérivés :	39
- Santé :	36
- Verre, chimie, service de propreté et cosmétique :	35
- Bâtiment et produits du bâtiment :	27
- Journaux, télévision, publicité et impression :	26
- Production d'électricité et produits électriques :	11

⁵¹⁹ Mehmet Akif ULUSOY (*Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı*). Cf. également : http://www.memurlar.net/haber/54048/#Scene_1.

⁵²⁰ Présidence du BMVD (*BMVD başkanlığı*).

⁵²¹ GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

⁵²² Dr. Adnan GERCEK et Dr. Kerametdin TEZCAN, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229*, p. 121 et s., (*Büyük mükellefler vergi dairesi'nin vergilemedeki yerinin değerlendirilmesi*), octobre 2007.

- Tourisme et service :	11
- Bijouterie et divers :	4

Avec les travaux du BMVD et du GIB a commencé une nouvelle ère en matière de gestion de la politique « centrée sur le contribuable » (*mükellef odaklı*). Le BMVD comprend un effectif de 200 personnes qualifiées, ayant chacune le statut d'expert fiscal (*Gelir Uzmanı*) en charge des dossiers de trois ou quatre entreprises. Par conséquent, une entreprise n'a affaire qu'à un seul expert fiscal puisque celui-ci est son unique interlocuteur pour l'ensemble des impôts de l'établissement. Il doit également conseiller sur les incidences fiscales de nouvelles activités créées par l'entreprise. En outre, il accompagne les inspecteurs des impôts – nommés parmi les experts fiscaux des grandes entreprises, les inspecteurs financiers et les contrôleurs de revenu⁵²³ – lorsque ceux-ci procèdent aux vérifications de comptabilité. Ainsi les grandes entreprises bénéficient-elles d'un service administratif personnalisé.

Le BMVD permet de réduire la charge de travail des administrations classiques et également de lutter plus efficacement contre les distributions occultes et les prix de transfert. Les possibilités de rencontres régulières avec le personnel du BMVD incitent les entreprises à s'aligner volontairement sur la législation fiscale.

Le BMVD gère actuellement 500 entreprises, acquittant 28 % de l'Impôt sur les Sociétés. Le ministère des Finances prévoit qu'il en gèrera, en 2015, plus de 1 000, acquittant 60 % de l'Impôt sur les Sociétés.

Par ailleurs, afin de permettre la création et la réalisation des activités du BMVD, il a fallu procéder à des modifications dans certaines dispositions fiscales :

- des modifications ont été apportées dans le cadre de l'article 213 du Code de Procédure Fiscale turque⁵²⁴ (VUK). En effet, le décret du 23 mars 2007, modifiant l'article 372 du VUK, donne compétence à la Commission de Conciliation du BMVD pour pouvoir aller en

⁵²³ Experts fiscaux des grandes entreprises : *Büyük Mükellefler Hesap Uzmanları*.

Inspecteurs financiers : *Maliye müfettişleri*.

Contrôleur de revenu : *Gelir kontrolörleri*.

⁵²⁴ Code de Procédure Fiscale turque (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

- conciliation et fixe à 2 millions de Nouvelles Livres Turques (YTL)⁵²⁵ le nouveau plafond au-dessus duquel la conciliation n'est pas possible ;
- le décret⁵²⁶ du 1^{er} février 2007 oblige toutes les entreprises dépendantes du BMVD à transmettre l'ensemble de leurs déclarations fiscales par voie électronique⁵²⁷ ;
 - le VUK a ajouté la Présidence du BMVD à la liste des personnes et entités ayant compétence pour saisir le Conseil d'État (*Danıştay*)⁵²⁸. L'accord préalable du GIB est toutefois obligatoire pour les litiges dépassant un certain montant s'élevant actuellement à 100 millions de Nouvelles Livres Turques⁵²⁹ ;
 - dans le cadre des conventions fiscales internationales signées par la Turquie et destinées à éviter la double imposition, la compétence pour l'établissement et de la délivrance du certificat de résident (*mukimlik belgesi*) aux personnes physiques et aux personnes morales installées en Turquie est attribuée à la Présidence du BMVD.

Aujourd'hui, selon le Professeur Adnan GERCEK, le BMVD est devenu une structure représentant un système d'administration fiscale moderne⁵³⁰. Il permet la perception d'une partie importante des impôts et assure de meilleurs services dans le cadre de la compréhension de l'administration par le contribuable (*mükellef odaklı*). Ainsi, à l'avenir, le BMVD favorisera le respect de la théorie de l'obligation fiscale à l'égard du paiement de l'impôt⁵³¹.

De même, le Professeur Adnan GERCEK constate que, lorsque les pays en voie de développement – dans lesquels l'économie souterraine est importante – créent des services fiscaux destinés aux grandes entreprises, leur objectif premier est de favoriser la perception des recettes fiscales en améliorant le contrôle et le suivi des entreprises. Cependant, appliquer

⁵²⁵ Dr. Adnan GERCEK et Dr. Kerametdin TEZCAN, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229*, p. 121 et s., (*Büyük mükellefler vergi dairesi'nin vergilemedeki yerinin değerlendirilmesi*), octobre 2007.

⁵²⁶ Décret n°376 relatif au Code de Procédure Fiscale (*VUK Genel Tebliği*), JO n°26421, 1^{er} février 2007.

⁵²⁷ Les entreprises dépendantes du BMVD devront alors déclarer conformément aux décrets n° 340 et 346 relatif au Code de Procédure Fiscale.

⁵²⁸ Le 4^{ème} et 5^{ème} alinéa de l'article 377 du VUK (Code de Procédure Fiscale) ont été modifié par la loi n° 5615, *Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 28 mars 2007, JO n°26483, 4 avril 2007.

⁵²⁹ Dr. Adnan GERCEK et Dr. Kerametdin TEZCAN, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229*, p. 122, (*Büyük mükellefler vergi dairesi'nin vergilemedeki yerinin değerlendirilmesi*), octobre 2007.

⁵³⁰ Dr. Adnan GERCEK et Dr. Kerametdin TEZCAN, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229*, p. 122, (*Büyük mükellefler vergi dairesi'nin vergilemedeki yerinin değerlendirilmesi*), 2007.

⁵³¹ *Vergiye gönüllü uyum*.

aux petites et moyennes entreprises les règles prévues pour les grandes entreprises reste excessivement coûteux. Les pays en voie de développement qui ont créé des services fiscaux destinés aux grandes entreprises ne possèdent pas forcément les structures administratives nécessaires pour proposer des services centrés sur les entreprises de taille moins importante.

En revanche, le Professeur Adnan GERCEK estime que, en Turquie, la Présidence du BMVD et les services qui en dépendent constituent une organisation administrative complète, qui a réellement l'intention d'améliorer son service auprès du contribuable. Elle y est parvenue par la mise en place de services spécialisés qui différencient les contribuables selon une classification horizontale par secteur d'activité. Il considère que le BMVD devra également améliorer ses services et accélérer le traitement des formalités⁵³².

Une réserve est néanmoins à formuler concernant l'efficacité du BMVD en matière de lutte contre les bénéfices non déclarés. En effet, le BMVD n'est pas en mesure de s'attaquer à l'économie souterraine – alors que cette mission était censée être l'un des objectifs majeurs de sa création – dans la mesure où il gère des contribuables n'appartenant pas à la catégorie de ceux qui commettent la majorité des fraudes fiscales.

Par ailleurs, dans son analyse, le Professeur Adnan GERCEK considère que les contribuables ne dépendant pas du BMVD peuvent être traités comme des contribuables de seconde classe. Quant aux contribuables liés au BMVD, ils peuvent être mauvaise foi en raison de la permanence du suivi et du contrôle dont ils font l'objet. Cette analyse est confirmée par les statistiques de la Direction du BMVD, qui font apparaître une diminution de 8 %, entre 2006 et 2007, du niveau du paiement de l'Impôt sur les Sociétés et de la Taxe sur la Valeur Ajoutée.

La création du BMVD apporte la preuve que des solutions permettant de limiter l'ampleur des dysfonctionnements du schéma n° 4 (page - 151 -) peuvent être trouvées. Il faut pour cela que, de manière durable et permanente, les trois conditions suivantes soient réunies :

- une administration plus efficiente dans le contrôle des entreprises ;
- des fonctionnaires expérimentés et compétents ;
- une collecte plus performante de l'impôt.

⁵³² Dr. Adnan GERCEK et Dr. Kerametdin TEZCAN, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229*, p. 123, (*Büyük mükellefler vergi dairesi'nin vergilemedeki yerinin değerlendirilmesi*), 2007.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

La volonté constante de la Turquie de se tourner vers l'Occident et de jouer un rôle dans la mondialisation est un facteur éminemment positif pour son évolution sur la voie du modernisme. Le Chapitre 1^{er} a montré que, sous l'Empire ottoman, l'essentiel du système fiscal turc était déjà assis mais que les mesures existantes n'étaient pas assez dissuasives et que la Turquie moderne se devait d'adopter des sanctions beaucoup plus coercitives pour recouvrer l'impôt et lutter contre la fraude et la corruption.

En favorisant une harmonisation de la législation fiscale, l'influence occidentale, tout comme celle exercée par l'Union européenne, par les organismes internationaux ainsi que les multiples conventions passées entre pays ont accéléré la modernisation et l'internationalisation du système d'imposition des entreprises en Turquie.

Ce qui n'était au départ – lors de la fin de l'Empire ottoman et de l'instauration de la République – qu'une aspiration à une occidentalisation politique et juridique est devenu aujourd'hui une « pression » politique et juridique à laquelle le système fiscal turc doit dorénavant s'adapter.

Si certaines pratiques comme la fraude fiscale et la corruption perdurent, la prise de conscience de la nécessité de les éradiquer permet déjà un début d'amélioration du système, qui devrait aller en s'intensifiant. Ainsi, à l'avenir, les entreprises ne pourront qu'être davantage motivées à s'acquitter de leurs impôts.

Les déclarations fiscales des entreprises seront d'autant plus sincères et le paiement de leur impôt sur les bénéfices sera d'autant plus régulier que les sanctions administratives seront dissuasives. Ainsi permettront-elles d'inciter les dirigeants d'entreprises, notamment ceux des petites entreprises, à modifier leur conception de la gestion d'entreprise.

Par ailleurs, le suivi des grandes entreprises par l'administration fiscale et le nouveau régime fiscal qui leur est propre est un signe de sauvegarde des recettes et d'amélioration des relations entre l'administration fiscale et le monde de l'entreprise.

Le comportement des dirigeants d'entreprises dépend également de la transparence des dépenses publiques de l'État, des exigences bancaires pour les financements d'entreprises, des ouvertures d'activités à l'international, de l'efficacité des vérifications de comptabilité, de l'organisation administrative, de l'efficacité des décisions du juge fiscal.

Le temps permettra au dirigeant turc de s'approprier la théorie selon laquelle l'obligation fiscale est liée au principe démocratique⁵³³. Cela fera de lui un contribuable moderne participant, par l'intermédiaire du paiement de l'impôt, à l'exercice du pouvoir étatique.

⁵³³ Cf. également à l'Introduction. Alexandre MANGIAVILLANO, *Le contribuable et l'État. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne – France)*, thèse de doctorat, univ. Paul Cézanne Aix-Marseille III, décembre 2011, p. 54, qui cite notamment Pierre BELTRAME, *Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe*, Rev. fr. fin. publi., n°51 (*Les principes et les règles des finances publiques en question*), 1995, p. 81.

CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE

Sous l'Empire ottoman, existait déjà un système de calcul et de recouvrement de l'impôt selon les gains des marchands et des entreprises. À la fin de l'Empire, ce système a commencé à s'inspirer des modèles des fiscalités européennes. À la volonté de s'occidentaliser manifestée par M. K. ATATÜRK au début de la République s'est ajoutée une motivation interne, indépendante de l'influence d'une colonie, à la différence de pays comme l'Inde, l'Algérie ou la Côte d'Ivoire, par exemple.

Le système d'imposition s'est donc engagé sur la voie de la modernité depuis le milieu du 20^{ème} siècle, et le juge fiscal est présent dans la culture fiscale turque pour assurer la résolution des litiges. Les faiblesses de ce système, analysées au cours de la Première Partie, perdurent depuis longtemps et des mutations sont encore nécessaires.

Au cours des vingt dernières années, la Turquie a bénéficié de forts taux de croissance, ce qui a accru ses échanges avec l'extérieur. Sa compétitivité lui permet d'affronter la crise mondiale actuelle. En effet, l'économie turque a enregistré en 2010 un taux de croissance de 8,9 %, qui la place au premier rang des pays de l'OCDE, et son déficit budgétaire n'excède pas 3,6 %. Les perspectives pour les années à venir sont encourageantes : dans son rapport sur les progrès réalisés par la Turquie au cours de l'année 2010, la Commission européenne a observé que la Turquie « *constitue une économie de marché viable [et qu'elle] devrait être à même de faire face aux pressions concurrentielles et aux forces du marché au sein de l'Union à moyen terme, pour autant qu'elle mette en œuvre son programme global de réformes visant à remédier aux faiblesses structurelles*⁵³⁴ ».

L'accroissement des échanges avec l'extérieur a amené à la signature de conventions internationales qui ont nécessairement généré des modifications dans la législation fiscale turque, en raison de l'exigence du respect de la hiérarchie des normes, conformément à l'article 90 alinéa 5 de la Constitution turque.

Quant aux difficultés du système d'imposition, elles ne sont pas seulement dues à des lacunes de la législation fiscale mais aussi à l'instabilité politique, chronique jusqu'au début des années 2000, qui a freiné les évolutions de législation dans les domaines social, pénal, civil, administratif, etc.

⁵³⁴ Jean BIZET, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, Rapport d'information, *op. cit.*

La Première Partie a permis d'analyser un certain nombre de dimensions du système d'imposition des bénéfices, comme :

- les amortissements ;
- la détermination des bénéfices ;
- les acomptes d'Impôt sur les Sociétés ;
- les retenues ;
- le rôle du juge fiscal ;
- l'organisation des contentieux fiscaux.

Il a été utile d'analyser ces points afin d'appréhender le fonctionnement du système d'imposition, préalablement à l'étude des modifications récentes dans la fiscalité turque.

En effet, il est indispensable à la fois de connaître l'existant du système d'imposition avant d'en analyser les modifications et de comprendre en quoi consiste l'imposition des entreprises d'un pays avant de formuler à son égard des critiques et des commentaires, qu'elles soient positives ou négatives. Il est également indispensable d'évaluer les lacunes du système d'imposition avant de juger si les mesures qui ont été prises ou qui ne l'ont pas été permettent de conclure à une avancée dans le modernisme et dans l'internationalisation du système d'imposition.

Les ressemblances entre la fiscalité turque et la fiscalité française ou allemande ne suffisent certes pas pour conclure à un signe évident de modernisme puisque, dans la majorité des pays, les comptes de résultat se présentent de manière quasiment identique. Néanmoins, dans le modèle turc, les règles d'imposition peuvent être qualifiées de modernes dans la mesure où elles sont le résultat de l'esprit de modernisation qui a prévalu depuis M. K. ATATÜRK et qui se poursuit, tout en s'adaptant à la conjoncture sociale et économique. Cela permet d'asseoir la théorie selon laquelle la fiscalité d'entreprise en Turquie évolue dans le sens du modernisme.

Les présents travaux ont été effectués au cours d'une période riche en modifications législatives⁵³⁵ et bouleversements internationaux. Ils ont confirmé l'avancée dans la voie du modernisme et de l'internationalisation de la fiscalité d'imposition des bénéfices des entreprises en Turquie.

⁵³⁵ Nouveau taux de l'Impôt sur les Sociétés ; loi sur les prix de transfert ; loi sur l'investissement.

Au cours de la présente recherche s'est également posée la question de savoir si le système d'imposition des bénéfices des entreprises aurait évolué de la même manière si la Turquie n'avait pas connu un fort développement économique.

C'est la raison pour laquelle il est légitime de considérer que la fiscalité turque est réellement en phase de mutation positive, objet de la Seconde Partie de la présente recherche.

Seconde Partie - Un système d'imposition en mutation

SECONDE PARTIE - UN SYSTÈME D'IMPOSITION EN MUTATION

« *Sur ces terres, avec vos impôts toutes les constructions qui s'élèvent portent votre nom. Si vous payez un impôt, vous avez un nom* ».

Accompagnées de trois illustrations – une route, le pont du Bosphore à Istanbul⁵³⁶ et un train à grande vitesse –, ces phrases ont été publiées en septembre et octobre 2010 par la Présidence de l'Administration des Revenus (GIB)⁵³⁷, accompagnées de son logo⁵³⁸, sur son site Internet. Leur publication sur Internet démontre la volonté du gouvernement de faire prendre conscience aux contribuables que les impôts ont des finalités constatables par chacun, à court ou à long terme, et que les finalités sont ou seront profitables à tous les citoyens. Ces finalités sont réalisées grâce aux recettes publiques perçues par l'administration fiscale, dont le contribuable pourra user comme d'un moyen permettant d'affecter une destination aux dépenses publiques dans des infrastructures ou des outils publics.

En effet, actuellement, la volonté du gouvernement est de faire oublier la célèbre phrase devenue dicton en Turquie « *Les biens de l'État sont une mer. Est imbécile celui qui ne les détourne pas !* »⁵³⁹. Le schéma n° 4 de la Première Partie (page - 151 -) montre que les contribuables ont longtemps considéré que les impôts étaient une source de revenus surtout pour les dirigeants de l'État. Jusque dans les années 1990, beaucoup de contribuables n'avaient pas confiance en une distribution équitable et juste des dépenses publiques à destination des biens et des services publics, ce qui incitait les entreprises à se soustraire à l'impôt par le biais de la fraude fiscale.

En 2003, les recettes fiscales provenant de l'Impôt sur les Sociétés étaient faibles puisqu'elles ne représentaient que 2,4 % du PIB et seulement 10,25 % du montant total des recettes fiscales directes du budget consolidé⁵⁴⁰. En outre, les entreprises investissant dans une zone franche étaient exonérées de l'Impôt sur les Sociétés et de la TVA. Par conséquent, il était indispensable d'augmenter les recettes, d'autant plus que, consécutivement à la crise

⁵³⁶ Actuellement, il existe deux ponts suspendus sur le Bosphore pour relier l'Europe à l'Asie. Les photos et illustrations des ponts d'Istanbul sont très souvent empruntées par différents auteurs ou organismes turcs pour illustrer les valeurs de la grandeur, de la puissance économique et de la modernité d'Istanbul et de la Turquie.

⁵³⁷ GIB (*Gelir Idaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

⁵³⁸ Site Internet www.gib.gov.tr, texte relevé le 1^{er} octobre 2010. (*Bu Topraklarda Yükselen Her Yapıda, Vergilerinizle Yazılmış Adınız Var. Verginiz Varsa Adınız Var. - Vergi İletişim Merkezi. - 444 0 189 – GIB*)

⁵³⁹ « Les biens de l'État sont mer, imbécile est celui qui ne les gruge pas » : « *Devletin Malı Deniz Yemeyen Keriz* »

⁵⁴⁰ Etudes économiques de l'OCDE : Turquie, p. 200-201.

économique de 2001, le budget devait être assaini. Le gouvernement a alors privilégié l'augmentation des impôts indirects au détriment du relèvement des impôts directs au motif que cette initiative eût pris plus de temps à être mise en place.

En 2006, avec le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*)⁵⁴¹, le système d'imposition connaît d'importantes modifications et la Turquie choisit alors d'adopter une conception moderne de la fiscalité d'entreprise.

Jusqu'alors, l'Impôt sur les Sociétés turc se caractérisait par des taux relativement élevés de taxation des bénéfices et de retenue à la source sur les dividendes distribués, qui étaient doublement imposés. Le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*) prévoit la réduction du taux de l'Impôt sur les Sociétés afin qu'il devienne attractif aussi bien pour les investisseurs turcs que pour les investisseurs étrangers.

La baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés n'a pas provoqué, en Turquie, une diminution du recouvrement de cet impôt qui a même augmenté chaque année, de 2007 à aujourd'hui. Concernant l'ensemble des recettes fiscale, malgré la crise économique qui a débuté fin 2007, non seulement elles n'ont pas diminué mais ont même augmenté en 2009, tout comme celles du Luxembourg ou de la Suisse⁵⁴².

Certes, le Code de l'Impôt sur les Sociétés a été « réformé ». Cependant, une réforme ne mérite son appellation que lorsque sont mises en place des modifications profondes dans les dispositions légales. Le terme de « réforme », fréquemment employé par les juristes et les journalistes turcs, a suscité une interrogation sur le réel niveau de profondeur des modifications apportées par le législateur fiscal. Il semblerait que la modification de certains articles du Code de l'Impôt sur les Sociétés eût été suffisante pour que soient mises en place de nouvelles règles mais le législateur a préféré modifier l'intégralité de la codification du Code de l'Impôt sur les Sociétés. Il n'est pas interdit de penser que les termes « réforme de l'Impôt sur les Sociétés » aient été employés par le parti politique AKP (islamiste modéré) afin de mettre en avant que les dispositions de ce nouveau code participent de la politique de réformes multiples depuis 2002, date de son arrivée au pouvoir.

Malgré les réserves pouvant être exprimées à propos de l'opportunité de l'emploi du mot réforme, la présente analyse continuera d'utiliser ce terme, ainsi qu'il apparaît dans tous

⁵⁴¹ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

⁵⁴² « *Les recettes fiscales ont baissé en termes d'encaissements en 2009 dans tous les pays à l'exception du Luxembourg, de la Suisse et de la Turquie.* ». Site Internet de l'OCDE http://www.oecd.org/document/49/0,3746,fr_2649_34599_46737359_1_1_1_1,00.html.

les articles juridiques ou journalistiques, commentaires, thèses ou recherches publiés en langue turque. En effet, la terminologie ne va pas à l'encontre de l'esprit de modernisation et de mondialisation que les modifications ont apporté au Code de l'Impôt sur les Sociétés.

L'analyse détaillée de cette réforme de 2006 figure dans le Premier Chapitre de la présente partie.

Le système fiscal est en mutation et tend à s'aligner de plus en plus sur les modèles européens. Le parti AKP, au pouvoir depuis 2002, n'a freiné ni l'europanisation ni l'occidentalisation de la Turquie, comme beaucoup le craignaient en raison de son caractère « islamiste modéré ». En effet, dans la mesure où la Turquie est un pays laïc depuis la proclamation de la République, en 1923, sa législation reste séparée de la religion, et le gouvernement de R. T. ERDOĞAN⁵⁴³ a multiplié les réformes et les modifications attendues par l'opinion publique dans de nombreux domaines, en particulier dans celui de la fiscalité. Ainsi, les modifications apportées au système d'imposition avancent dans le sens de l'adéquation avec les principes de l'Union européenne et de l'OCDE.

Depuis le début des années 2000, la Turquie améliore son avancée sur la voie de la modernisation et de la mondialisation de sa fiscalité d'imposition des bénéficiaires des entreprises (**Chapitre 1**). Néanmoins, des faiblesses dans le système perdurent et pourront disparaître à terme sous la réserve de certaines adaptations complémentaires dans le système d'imposition des bénéficiaires (**Chapitre 2**).

Chapitre 1 - Un système préoccupé par la modernisation et la mondialisation

Chapitre 2 - Une persistance de faiblesses dans le régime d'imposition des bénéficiaires

⁵⁴³ Recep Tayyip ERDOĞAN : Premier ministre depuis mars 2003 est actuellement toujours en poste. Son parti, l'AKP, remporte les élections parlementaires en novembre 2002 mais R.T. ERDOĞAN, interdit de politique alors, devra attendre mars 2003. En Turquie, le pouvoir exécutif est détenu par le Premier ministre à l'instar du système anglais et allemand.

CHAPITRE 1. UN SYSTÈME PRÉOCCUPÉ PAR SA MODERNISATION ET LA MONDIALISATION

Le Premier Chapitre de la Première Partie soulignait déjà certaines ressemblances entre le système fiscal turc et le système fiscal français. La Turquie ne peut prétendre à un certain modernisme et à une certaine mondialisation que si des « piliers » existent déjà dans le système fiscal. Le premier d'entre eux est un ministère des finances indépendant, structuré et possédant les compétences nécessaires pour appliquer la politique du gouvernement et les textes votés par le Parlement. Second pilier, le juge fiscal joue un rôle essentiel, et son existence, son indépendance, son impartialité constituent un soutien indispensable au modernisme et au fonctionnement cohérent de la fiscalité d'imposition des entreprises.

Les textes organisant l'imposition des bénéficiaires et représentant un acquis à améliorer, à moderniser ou à mondialiser en constituent les autres piliers.

La mondialisation, terme français considéré comme une alternative au concept anglo-saxon de *globalisation*, se traduit, sur le terrain fiscal, par une réelle concurrence entre États – ou bien, au sens international, « juridictions fiscales⁵⁴⁴ » –, destinée à attirer les investissements des entreprises par des taux d'imposition relativement bas. Cette concurrence se traduit également par le développement des « paradis fiscaux », parfois au sein même des États, la pression des entreprises ayant conduit à une tendance générale à la baisse de la pression fiscale mais non à l'harmonisation de la fiscalité pesant sur elle⁵⁴⁵.

Pour la Turquie, la modernisation et l'accès à la mondialisation sont rendus possibles du fait que le système fiscal s'est doté de multiples codes au cours du 20^{ème} siècle : en 1949 pour le Code de l'Impôt sur les sociétés (*KVK*), en 1953 pour le Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, en 1960 pour le Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK*), en 1961 pour le Code de Procédure Fiscale (*VUK*). Par conséquent, des bases codifiées et organisées existent.

Particulièrement en matière fiscale, la codification a pris, sous diverses influences, une dimension internationale particulièrement significative, étant perçue notamment comme un facteur de sécurité juridique, même si cette codification peut relever de typologies différentes⁵⁴⁶.

⁵⁴⁴ Thierry LAMBERT, *La fin des paradis fiscaux*, éd. Monschrestien, coll. Grands Colloques, novembre 2011.

⁵⁴⁵ Christophe HECKLY, *Fiscalité et mondialisation*, LGDJ, coll. Systèmes, 2006.

⁵⁴⁶ Norma Caballero GUZMAN, *Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale*, thèse de doctorat, univ. Paris 2, 2011, l'Harmattan, 2011.

La modification du Code de l'Impôt sur les Sociétés (**Section 1**) a entraîné des conséquences sur la fiscalité interne et externe de l'impôt ainsi que sur la détermination des bases imposables des entreprises. Il était inévitable que le taux de l'Impôt sur les Sociétés prévu par ce code fût modifié afin de l'actualiser en tenant compte de la conjoncture fiscale et économique.

Les avancées vers la modernité et la mondialisation du système d'imposition ne proviennent pas uniquement des modifications du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés puisque le législateur fiscal semble désormais vouloir agir sur les comportements des entreprises pour changer l'image de la fiscalité turque afin qu'elle soit perçue comme une fiscalité compétitive pour les entreprises (**Section 2**).

SECTION 1. L'INÉVITABLE RÉFORME DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

En Turquie, toutes les sociétés sont soumises à l'Impôt sur les Sociétés et, comme cela a été évoqué précédemment, l'option pour assujettissement à l'Impôt sur le Revenu n'est pas possible pour elles. En termes d'encaissements, l'Impôt sur les Sociétés représente depuis 1990 entre 8,1 % et 10,5% des recettes fiscales et, depuis la mise en place de la Nouvelle Livre Turque (TL), en 2005, il est passé de 13 milliards de TL en 2005 à 20 milliards de TL en 2011⁵⁴⁷.

Depuis 1950, l'Impôt sur les Sociétés – qui est régi par son propre code, le KVK (*Kurumlar Vergisi Kanunu*) –, a connu de multiples révisions. La volonté du gouvernement de R. T. ERDOĞAN d'entrer dans l'Union européenne et de manifester sa détermination aux changements dans de multiples domaines a conduit le législateur à réformer le Code de l'Impôt sur les Sociétés, en juin 2006.

Le législateur a également été amené à réformer le Code de l'Impôt sur les Sociétés en raison de la mondialisation, qui génère, par le biais de la pression économique des entreprises, une baisse des taux d'imposition. Celle-ci peut être considérée comme une marque de soumission à cette pression et, partant, comme une perte de souveraineté fiscale pour la Turquie. Ainsi, la baisse des taux d'imposition n'est pas, à elle seule, un signe de modernité

Joël BOUDINE, *Les systèmes fiscaux dans la Caraïbe non insulaire*, l'Harmattan, 2011.

⁵⁴⁷ Présidence de l'Administration des Revenus (GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*)), Statistiques 1988 à 2010, tableau n°56 (*GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI*). Disponible sur le site internet du GIB :

http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_56.xls.htm.

puisque d'autres facteurs ont rendu inévitable la réforme du Code de l'Impôt sur les Sociétés.

Avec ses multiples renvois au Code de l'Impôt sur le Revenu – notamment ceux concernant les catégories de bénéficiaires –, l'ancien Code de l'Impôt sur les Sociétés, organisant l'imposition des sociétés sises en Turquie, était déjà *moderne* (**paragraphe 1**). En juin 2006, des modifications y ont été apportées par le législateur fiscal, mais leur caractère réformiste n'est pas évident (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1. Un Impôt moderne sur les Sociétés

L'Impôt sur les Sociétés présentait un caractère occidental du fait de son inspiration allemande (**A**). En 2006, à la suite de divers travaux du Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi*) relatifs au nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés, l'impôt sur les gains des sociétés installées en Turquie a bénéficié d'une baisse de son taux, signe de changement (**B**).

A – Un Impôt sur les Sociétés turc déjà occidentalisé

Le second chapitre de la Première Partie a déjà rappelé l'historique de l'Impôt sur les Sociétés turc. Ainsi, l'Impôt sur les Sociétés « moderne » a été créé par la loi du 3 juin 1949 et est entré en vigueur le 1^{er} janvier 1950⁵⁴⁸. La loi a été codifiée, et 1950 représente par conséquent l'année du premier Code de l'Impôt sur les Sociétés, le *KVK (Kurumlar Vergisi Kanunu)*⁵⁴⁹, largement influencé par la fiscalité allemande⁵⁵⁰.

À titre comparatif, l'Impôt sur les Sociétés a été créé en France en 1948 et, en Allemagne, en 1920. L'inspiration délibérée par le gouvernement turc des dispositions allemandes sur l'Impôt sur les Sociétés, *Körperschaftsteuer*, représente déjà un premier pas vers l'occidentalisation et l'eupéanisation de système fiscal turc.

⁵⁴⁸ Ancien Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5422, 3 juin 1949, JO n° 7229, 10 juin 1949.

⁵⁴⁹ Le *KVK* vient en plus du *GVK (Gelir Vergisi Kanunu)* qui, lui, est le Code de l'Impôt sur le Revenu : (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.

⁵⁵⁰ Il en va de même pour le Code de l'Impôt sur le Revenu, qui prend également ses sources de la fiscalité allemande.

À l'échelle mondiale, les codes se regroupent en quatre familles : *franco-africaine, anglo-saxonne, ibéro-germanique et russo-mixte*⁵⁵¹.

Concernant la codification fiscale, un dualisme met en avant les « codes calcul » et les « codes statut ». Cette codification fiscale « *est planétaire, mais les structures des codes fiscaux ont tendance à se répéter et à se ressembler par grandes régions* »⁵⁵² : Amérique latine, Afrique, Europe de l'Est. Quant à l'Europe de l'Ouest, elle ne constitue pas, à elle seule, une aire codificatrice géographiquement homogène dans la mesure où s'y croisent trois grandes familles de codes.

Les codes fiscaux turcs, inspirés du droit allemand et appartenant donc à la famille *ibéro-germanique*, étaient initialement de type « code statut », le contenu étant ainsi statutaire avec des droits et obligations. Avec les évolutions qui ont débuté dans les années 1980 et surtout, depuis l'adoption du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés, en 2006, la codification turque relève aujourd'hui davantage du type « code calcul », dont le contenu permet le calcul de l'impôt de manière plus précise⁵⁵³. Une telle constatation peut être faite à l'égard des principaux codes que sont le Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK*), le Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*), le Code de la Taxe sur la Valeur Ajoutée (*KDVK*) et le Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*).

L'actuel Code de l'Impôt sur les Sociétés turc établi, dans son article 1^{er}, la liste des personnes entrant dans le champ d'application de l'Impôt sur les Sociétés :

- les sociétés de capitaux (*Sermaye Şirketleri*), qui comprennent les sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée ;
- les sociétés en commandite ;
- les fonds d'investissements ;
- les sociétés étrangères de toutes natures ;
- les coopératives ;
- les établissements administratifs économiques (*Iktisadi kamu müesseseleri*) ;
- les associations ;

⁵⁵¹ Norma Caballero GUZMAN, *Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale*, thèse univ. Paris 2, 2011, éd. l'Harmattan, coll. Logiques Juridiques, 2011, p. 315.

⁵⁵² Norma Caballero GUZMAN, *op. cit.*, p. 309.

⁵⁵³ Norma Caballero GUZMAN, *op. cit.*, p. 91.

- les syndicats ;
- les fondations ;
- les établissements économiques publics.

Aux termes de l'article 25 de l'ancien Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*)⁵⁵⁴, le taux de l'Impôt sur les Sociétés en Turquie était de 30 %. Il est désormais de 20 %, conformément à l'article 30-1 du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés turc instauré par la loi du 21 juin 2006⁵⁵⁵. Le nouveau taux de 20% est entré en vigueur rétroactivement le 1^{er} janvier 2006 et il s'applique donc aux bénéfices réalisés depuis cette date.

La Turquie, contrairement à la France, applique un taux unique d'Impôt sur les Sociétés. En effet, la France, hormis le taux de 33,1/3 %, connaît également un taux réduit de 15 %⁵⁵⁶, applicable aux petites et moyennes entreprises.

L'existence d'un système fiscal régi par un ou plusieurs taux d'imposition n'atteste pas du degré de modernisation de ce système. La majorité des pays européens n'ont qu'un seul taux d'Impôt sur les Sociétés⁵⁵⁷. Par conséquent, le taux d'imposition unique ne sera pas pris en compte dans la présente recherche comme un critère de modernisme.

La base d'imposition de l'Impôt sur les Sociétés des sociétés sises sur le territoire turc est représentée par le « bénéfice d'établissement » (*kurum kazanç*) réalisé pendant un exercice⁵⁵⁸. La fiscalité turque utilise le terme « bénéfice d'établissement » pour distinguer les bénéfices des différents établissements afin de faciliter l'imposition de l'entreprise lorsque celle-ci possède plusieurs établissements. La notion fiscale de « bénéfice d'établissement » est d'autant plus appréciable lorsque l'entreprise exploite des établissements dans plusieurs pays. En effet, comme cela a été indiqué dans la Première Partie, les « contribuables partiels » – les sociétés n'ayant ni leur siège social ni leur centre d'activité sur le territoire turc, et réalisant des bénéfices en Turquie par l'intermédiaire d'établissements – doivent calculer et payer leur Impôt sur les Sociétés à l'administration fiscale turque.

⁵⁵⁴ Article 13 et Article 25 du Code l'Impôt sur les Sociétés.

⁵⁵⁵ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

⁵⁵⁶ Le taux réduit de 15% est applicable aux PME dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 7 630 000 € et dont le capital entièrement libéré est détenu pour de 75% par des personnes physiques. Ce taux est applicable à hauteur de 38 120 € du bénéfice.

⁵⁵⁷ Fiscalité en Europe, 1.1.2, 31/08/2011, http://fr.wikipedia.org/wiki/Fiscalit%C3%A9_en_Europe.

⁵⁵⁸ La présente recherche utilisera la traduction « bénéfice d'établissement » au cours de l'étude pour traduire « *kurum karanci* ».

Les conventions fiscales internationales signées par la Turquie utilisent le terme « *Iş Yeri* » pour traduire le terme « établissement stable », qui ne doit pas être confondu avec le « bénéfice d'établissement ». Les conventions dans lesquelles la Turquie prend partie suivent l'article 5 du modèle de convention proposé par l'OCDE, tout comme dans la convention de non-double imposition signée avec la France, en 1987⁵⁵⁹.

L'article 2 du Code de l'Impôt sur les Sociétés turc prévoit que les éléments du « bénéfice d'établissement » sont les suivants :

- les bénéfices industriels et commerciaux (*Ticari kazanç*) ;
- les bénéfices agricoles (*Zirai kazanç*) ;
- les bénéfices des professions libérales (*Serbest meslek kazançları*) ;
- les salaires (*Ücretler*) ;
- les revenus fonciers (*Gayrimenkul sermaye iratları*) ;
- les revenus des valeurs mobilières (*Menkul sermaye iratları*) ;
- les autres bénéfices et revenus.

Ces éléments du « bénéfice d'établissement » conservent la même dénomination et la même définition que lorsqu'ils sont imposés à l'Impôt sur le Revenu. Ainsi, le « bénéfice d'établissement » est déterminé de la même manière que les bénéfices et revenus soumis à l'Impôt sur le Revenu⁵⁶⁰ et ce sont des règles particulières relatives à l'Impôt sur les Sociétés qui lui sont appliquées. Ainsi, en Turquie, la méthode de détermination du « bénéfice d'établissement » présente des similitudes avec la méthode de détermination de la base d'imposition de l'Impôt sur les Sociétés en France⁵⁶¹ ou en Allemagne. Ces similitudes témoignent de la volonté du souci constant du législateur turc d'« occidentaliser » le droit fiscal turc.

Il est utile de présenter sous la forme d'un tableau la méthode de calcul de l'Impôt sur les Sociétés en Turquie :

⁵⁵⁹ Convention entre le gouvernement de la République Française et le gouvernement de la République de Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, 18 février 1987, Paris, JO 5 janvier 1988, entrée en vigueur le 1er juillet 1989, décret n° 89-449 du 30 juin 1989, JO 6 juillet 1989.

Cf. *infra* annexe n° 4, p. - 284 -.

⁵⁶⁰ Article 13 du Code de l'Impôt sur le Revenu turc (*GVK*).

⁵⁶¹ Article 209 Code Général des Impôts.

DÉCLARATION D'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

(KURUMLAR VERGİSİ BEYANI - BEYANNAME)

Résultat comptable	300 000	Ticari bilanço karı
+ + Réintégrations (KKEG)	40 000	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
+ + Fonds de financement de l'exercice précédent	0	(Önceki Yıl Ayrılan Finansman Fonu)
= Résultat Fiscal	340 000	Kar ve ilaver toplamı
	80 000	İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası
	30 000	İştirak Kazancı İstisnası (KVK'un 8/1)
	50 000	Yurtdışı İnşaat Onarım İşi Kazancı
- - Réduction d'impôt	160 000	Zarar Dahi Olsa İnd. İstisna ve İndirimler Toplamı
Résultat	180 000	Kar
<u>Supprimé en 2006</u>	60 000	2004 Yılı Zararı ticari zarar kaynaklı
Réduction pour investissement	40 000	Yatırım İndirimi Tutarı (100 000 * %40)
<u>Bénéfice d'établissement (Base)</u>	80 000	Kurum Kazancı (Matrah)
Impôt sur les Sociétés	16 000 (20%)	Hesaplanan Kurumlar Vergisi (80 000 * %20)

Source : Muharrem UZUNOĞLU, *Vergi dünyası*, n°296, (Kurum Kazançlarının Beyanlarına İlişkin Örnekler), p.99, avril 2006.

Ce tableau fait apparaître que les méthodes de détermination de l'impôt de toutes les sociétés en Turquie sont proches de celles des modèles européens.

Il permet de constater que les réintégrations fiscales, constituées des dépenses comptables non acceptées en charges fiscales, les *KKEG* (*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler*), apparaissent dans la déclaration d'Impôt sur les Sociétés et non dans la liasse fiscale. Celle-ci ne fait donc apparaître que le résultat comptable, qui permet aux associés

d'affecter les bénéfices en réserve ou en distribution⁵⁶². Ainsi, la déclaration annuelle d'Impôt sur les Sociétés (*Beyanname*) a l'obligation de présenter en détail le calcul du résultat fiscal. Celui-ci est alors calculé à partir du résultat comptable qui ressort du compte de résultat de l'entreprise.

Ainsi, les *KKEG* viennent augmenter le résultat fiscal tout comme « les fonds de financement de l'exercice précédent ». Ceux-ci correspondent au montant de la base d'imposition de l'année précédente. En effet, la société peut reporter le paiement de l'Impôt sur les Sociétés et, en faisant glisser d'une année sur l'autre la base d'imposition, elle reporte ainsi l'impôt dû et l'exigibilité de sa dette à l'égard de l'administration fiscale. Ce report de base d'imposition n'est possible que sous certaines conditions et seulement lorsque la loi fiscale le prévoit. Par exemple, un report est possible lorsque l'entreprise renouvelle ses immobilisations et que la vente des anciennes immobilisations dégage une plus-value. Celle-ci est alors reportée, si l'entreprise en fait le choix, à l'aide de la déclaration d'Impôt sur les Sociétés. Parfois, certains avantages fiscaux prévoient la possibilité de report sur plusieurs exercices⁵⁶³.

B – Une baisse attendue du taux de l'Impôt sur les Sociétés

Selon les études de l'OCDE menées entre 1984 et 2000, les différences d'Impôt sur les Sociétés exercent une influence sur les décisions des sociétés quant au choix de leur pays d'implantation⁵⁶⁴.

En effet, les pays de l'OCDE ont constaté que si un pays maintient son taux d'Impôt sur les Sociétés à un niveau bien supérieur au taux pratiqué dans les pays concurrents, il rencontrera de multiples difficultés pour attirer des capitaux étrangers, développer de nouveaux marchés et créer des emplois⁵⁶⁵.

Convaincus par le bien fondé de cette règle, plusieurs pays ont réduit leur taux de l'Impôt sur les Sociétés : la France l'a réduit de 50 % à 45 % en 1985, et à 42 % en 1988 ; l'Allemagne, de 56 % à 50 % ; l'Australie de 49 % à 39 % en 1988 ; l'Angleterre en 1984 ; les États-Unis en 1986.

⁵⁶² Ahmet OZANSOY, *Comptabilisation des charges fiscalement non déductibles (Kanunen kabul edilmeyen giderlerin muhasebeleştirilmesi)*, *Yaklaşım Dergisi*, n°215, novembre 2010, p. 50-54.

⁵⁶³ Vefa TOROSLU, *Fonds pour renouvellement (Yenileme Fonu)*, *Lebib Yalkın*, n° 55, p. 285 et s., juillet 2008.

⁵⁶⁴ Ali R. ÖZDEMİR, *Vergi dünyası*, n° 296, (*Kurumlar Vergisi Değişikliklerinin Toplam Vergi Yükü, Gelir Dağılımı ve Bütçe Dengesine Etkileri*), p. 180, avril 2006.

⁵⁶⁵ Atkins, 2005 s.1

La seconde vague de réduction des taux de l'Impôt sur les Sociétés a eu lieu au cours des années 2000 : entre 2000 et 2005, la moyenne des taux des pays de l'OCDE a diminué de 33,6 % à 29,2 %, ce qui correspond à une baisse de 4,4 points.

Ainsi, inspiré d'une part par les études de l'OCDE sur le lien existant entre le niveau du taux de l'Impôt sur les Sociétés et sur le comportement de celles-ci, et d'autre part par les vagues de réduction des taux des pays occidentaux, le gouvernement turc a réduit, depuis début 2006, le taux de l'Impôt sur les Sociétés de 30 % à 20 % et a supprimé le dispositif de crédit d'impôt pour investissement.

En 2006, grâce à la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés, la Turquie est passée du 17^{ème} au 5^{ème} rang dans le classement des taux de l'Impôt sur les Sociétés des pays membres de l'OCDE :

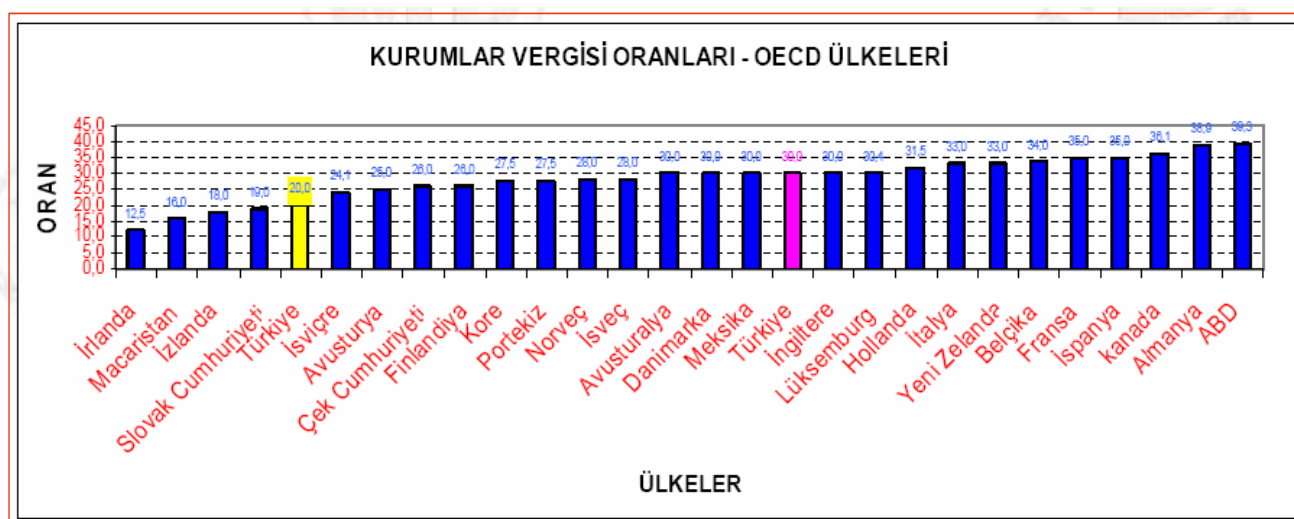


Schéma n° 5 : Source : Mürsel Ali KAPLAN (Président du Groupe de l'Administration des Revenus), *Projet de Code de l'Impôt sur les Sociétés et les impacts sur les entreprises (Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve İşletmelere Etkileri)*, GIB, 2006, p. 10.

La baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés et la suppression du crédit d'impôt a suscité une polémique parmi les fiscalistes turcs, dans la mesure où l'avantage lié à la baisse de l'Impôt sur les Sociétés risquait d'être atténué par la suppression de l'avantage du crédit fiscal du crédit d'impôt pour investissement, dont les entreprises n'allaient plus pouvoir bénéficier.

Certains fiscalistes universitaires considéraient même que les entreprises n'allaient pas bénéficier de la diminution du taux de l'Impôt sur les Sociétés ; d'autres estimaient que cette réforme aurait dû être accompagnée ou même devancée par une réforme du système de sécurité sociale.

La baisse de l'Impôt sur les Sociétés est tout de même un avantage fiscal dans la mesure où elle constitue un droit acquis tandis que le crédit d'impôt pour investissement n'a lieu d'être qu'en cas d'investissement et, donc, d'immobilisation à l'actif du bilan.

Le ministre des Finances en poste en 2006, Kemal UNAKITAN⁵⁶⁶, était convaincu que la réduction du taux de l'Impôt sur les Sociétés inciterait les entreprises à réduire la dissimulation du montant de leur chiffre d'affaires et, partant, de la fraude fiscale. La célèbre phrase d'Athur LAFFER « *trop d'impôt tue l'impôt*⁵⁶⁷ » était en quelque sorte applicable à la Turquie. Le bien fondé du principe de LAFFER a été démontré en Turquie dans la mesure où le montant de l'encaissement par l'administration fiscale de l'Impôt sur les Sociétés a baissé en 2006, année de l'entrée en vigueur de la baisse du nouveau taux d'imposition, mais a augmenté au cours des années suivantes :

Année	IS encaissé⁵⁶⁸	Variation
-2004	9 619 millions	11,27 %
-2005	13 583 millions	18,89 %
-2006	12 447 millions	-8,36 %
-2007	15 718 millions	26,28 %
-2008	18 658 millions	18,70 %
-2009	20 701 millions	10,95 %
-2010	22 854 millions	10,40 %
-2011	29 233 millions	27,91 %

Source : Tableau de la Présidence de l'Administration des Revenus (GIB) repris partiellement par l'auteur des travaux⁵⁶⁹.

⁵⁶⁶ Kemal UNAKITAN : ministre des Finances du 19 novembre 2002 à 1^{er} mai 2009.

⁵⁶⁷ Selon la courbe de LAFFER (Athur LAFFER, économiste libéral américain), le rendement d'un impôt est relativement bas au-dessous d'un certain seuil mais baisse au-delà d'un autre.

⁵⁶⁸ Impôt sur les Sociétés exprimé en Livres Turques.

Il serait possible de considérer que cette augmentation en valeur absolue de l'Impôt sur les Sociétés (IS) est quelque peu faussée par l'augmentation en parallèle du PIB de la Turquie, qui a en effet connu de forts taux de croissance. Il n'en est rien car, en 2009 par exemple, la variation de l'IS est nettement supérieure par rapport à celle du PIB : entre 2008 et 2009, le PIB de la Turquie diminue de 4,8 % et, entre 2009 et 2010, la variation de l'IS est de 10,4 % alors que celle du PIB est de 9 %⁵⁷⁰. Ainsi, le montant de l'IS progresse en valeur absolue plus rapidement que le montant du PIB.

De plus, en Turquie, les petites entreprises, souvent familiales, constituent une part importante de l'économie, mais la majorité d'entre elles n'a pas une tenue de comptabilité régulière et sincère. Par conséquent, de nombreux bénéficiaires échappent à la fiscalisation, ce qui apparaît dans le schéma n° 4 (page - 151 -) de la Première Partie.

Certes, affirmer que la baisse du taux d'imposition des bénéficiaires des sociétés en s'inspirant du « modèle » occidental est une manifestation du désir de modernité du gouvernement turc, peut être une affirmation contestable dans la mesure où l'alignement d'un pays sur le « modèle » occidental peut être considéré comme consécutif à une pression mondiale amenant ce pays à une perte partielle de sa souveraineté. Cependant, dans le cas de la Turquie, il n'en est rien : en effet, la Turquie est déterminée à participer aux évolutions internationales et à s'ouvrir sur l'extérieur – comme cela a déjà été évoqué à plusieurs reprises – et la pression économique exercée par les entreprises est une pression acceptée et voulue par elle afin d'attirer les investissements étrangers.

Pour ce faire, le gouvernement de R.T. ERDOĞAN a mis en place une baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés (IS) et a employé le terme de « réforme » pour désigner le nouveau code de l'IS, même si le choix de ce terme ne semble pas véritablement approprié.

⁵⁶⁹ Site Internet du GIB : <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=271> (*KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATININ GSYH'YA (1998 BAZLI)*).

⁵⁷⁰ INSEE, tableau, *Taux de croissance du PIB en volume dans quelques pays du monde en 2011*, Eurostat, extraction du 3 juillet 2012, (http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.asp?reg_id=98&ref_id=CMPTEF08118).

Paragraphe 2. Une « fausse » réforme

Une réforme mérite son appellation lorsque ses dispositions comportent des modifications profondes. Le terme de réforme, utilisé par le législateur et les journalistes turcs a amené à s'interroger sur l'ampleur de cette réforme et il appert d'une part que les modifications qu'elle contient ne sont pas fondamentales et, d'autre part, que la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés était inévitable (A). Quant aux effets de la baisse de taux, ils ont été atténués, la même année (2006), par la suppression du crédit d'impôt pour investissement (B).

A – Une baisse inévitable du taux même en l'absence de réforme

La baisse du taux et les modifications du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK) sont des conséquences évidentes du contexte économique et financier dans lequel se trouve la Turquie. Elle joue un rôle dans la mondialisation économique, et sa participation aux organismes internationaux, comme l'OCDE, aurait de toute manière rendu indispensable la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés (IS) pour permettre l'alignement de la fiscalité turque sur les taux occidentaux. Ainsi le gouvernement qualifie-t-il de réforme la baisse du taux de l'IS alors que, même en l'absence de réforme, cette baisse serait toute de même intervenue inévitablement. En effet, le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK) s'aligne sur la politique fiscale des pays occidentaux et de l'ODCE⁵⁷¹, qui visent, entre autres, à freiner l'évasion des capitaux à destination des pays à fiscalité privilégiée.

L'évolution de l'Impôt sur les Sociétés turc suit la logique de la politique d'ouverture à la mondialisation des échanges commerciaux menée par le gouvernement. Le taux de cet impôt doit être déterminé en tenant compte non seulement de la conjoncture économique nationale mais aussi des taux pratiqués dans les autres pays.

Il est donc permis de s'interroger sur le bien-fondé de la qualification de « réforme » employée par le gouvernement pour désigner les modifications des dispositions du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK).² Un certain nombre d'éléments – au nombre de 13 – permettent de formuler des réserves sur le caractère présenté comme réformateur du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK). Ces réserves portent sur la structure du code et sa rédaction

⁵⁷¹ OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique (*OECD: Ekonomik kalkınma ve işbirliği teşkilat*).

(1.), sur les déclarations fiscales (2.), sur l'imposition des bénéfiques (3.) ainsi que sur le plan administratif et politique (4.).

1. Des réserves portant sur la structure du code et sa rédaction

Ces réserves sont relatives à la codification du Code de l'impôt sur les Sociétés et à la turquisation du vocabulaire.

- a. *Concernant la codification du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK)* : le code a été réduit de 83 à 39 articles, ce que de nombreux juristes considèrent comme une simplification de l'ancien code. Or, les nouveaux articles sont plus longs et composés d'alinéas et de tirets, certes mieux classés et introduits par des titres. Cette simplification ne constitue pas une réelle réforme puisqu'elle n'a pas d'incidence substantielle sur le contenu du Code.
- b. *Concernant la turquisation du vocabulaire* : la turquisation de certains termes ottomans du code ne constitue pas une avancée nouvelle. En effet, elle est utilisée, depuis le début des années 2000, pour la rédaction de toute nouvelle loi, fiscale ou non.

2. Des réserves portant sur les déclarations fiscales

Ces réserves sont relatives aux valeurs mobilières et aux biens immobiliers ainsi qu'au régime fiscal de la consolidation.

- a. *Concernant les valeurs mobilières et les biens immobiliers* : le texte de juin 2006 n'est pas réformateur dans la mesure où il ne contraint pas les entreprises à faire figurer sur leur liasse fiscale les valeurs et biens immobiliers. Par conséquent, la loi du 22 novembre 2008⁵⁷² a dû apporter des éléments nouveaux qui font obligation de mentionner ces valeurs et biens immobiliers sur les bilans et les déclarations fiscales. Elle prévoit également l'imposition des biens appartenant aux entreprises, au taux de 5% s'ils se trouvent en Turquie et au taux de 2 % s'ils sont situés hors territoire. Cette loi peut paraître discriminatoire quant à l'égalité devant l'impôt mais elle a pourtant été validée par la Cour Constitutionnelle, qui a jugé que la

⁵⁷² Loi n° 5811 sur *Les biens, source de revenus pour l'économie nationale (aux finances nationales)* (*Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun*), 22 octobre 2008, JO n° 27062, 1^{er} novembre 2008.

présence de ces deux taux différents ne portait pas atteinte aux principes de la Constitution⁵⁷³ ;

- b. *Concernant le régime fiscal de la consolidation* : la réforme de 2006 n'a pas mis en place, pour les sociétés d'un même groupe, la possibilité de pratiquer l'intégration fiscale et de présenter des comptes consolidés. En Turquie, il n'existe pas de système d'intégration fiscale par lequel les sociétés d'un même groupe pourraient consolider leurs résultats fiscaux. C'est pourquoi le *Conseil fiscal (Vergi Konseyi)*, groupe de travail qui a préparé le projet pour l'élaboration du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés, avait proposé des dispositions prévoyant de mettre en place un système de consolidation. Pourtant, à la suite d'échanges avec le GIB⁵⁷⁴, ces dispositions ont été écartées et le nouveau code ne contient aucun article sur la possibilité de présenter des comptes consolidés dans un pays qui a pourtant la volonté de s'europaniser et qui doit aligner sa fiscalité sur les modèles européens. Alors que le projet du *Conseil fiscal* aurait permis de combler cette lacune dans le régime d'imposition des sociétés, il n'en a rien été en raison du non aboutissement du projet⁵⁷⁵.

3. Des réserves portant sur l'imposition des bénéficiaires

Ces réserves sont relatives à la déduction pour investissement, aux bénéficiaires implicites, aux prix de transfert, aux dividendes, aux plus-values des titres et aux États et territoires non coopératifs.

- a. *Concernant la déduction pour investissement* : la loi d'avril 2006 a mis en place la suppression de la déduction pour investissement⁵⁷⁶. Deux mois plus tard, la loi de juin 2006 a baissé le taux de l'Impôt sur les Sociétés. Par

⁵⁷³ Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*), 24 juin 2010, décision n° 2010/85 (esas n°2008/116), (*Anayasa Mahkemesi Başkanlığından*), Présidence de la Cour Constitutionnelle.

Décisions de Justice (*Yargı Kararları*), *Vergi Dünyası* n° 353, p. 195, janvier 2011.

⁵⁷⁴ GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

⁵⁷⁵ Kerem GÜNAY, Price Water House Coopers, *Les systèmes de consolidation fiscale et leur application mondiale (Vergi Konsolidasyon Sistemleri ve Dünya Uygulamaları)*, <http://www.vergiportali.com/doc/vergikonsolidasyonu.pdf>, juillet 2006, p. 63.

⁵⁷⁶ Loi n° 5479, *Loi portant Modification des Dispositions du Code de l'Impôt sur le Revenu, du Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, de la Loi sur la Taxe sur les Consommations Privées et du Code sur la Procédure Fiscale (Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 30 mars 2006, JO n° 26133, 8 avril 2006.

conséquent, cette loi a atténué la portée du nouvel avantage fiscal qu'elle accordait : l'avantage fiscal du crédit pour investissement a été en quelque sorte remplacé par la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés. La loi de juin 2006 aurait pu venir en complément de la déduction pour investissement. Il eût été judicieux qu'elle mît en place des dispositifs, étalés dans le temps, atténuant la suppression de l'avantage fiscal au titre de la déduction pour investissement.

- b. *Concernant les « bénéfices implicites » (Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı)* : l'article 13 relatif aux « bénéfices implicites » par l'intermédiaire les prix de transfert ne constitue pas en soi une nouveauté⁵⁷⁷. Il n'est qu'une réécriture des articles 16 et 17 de l'ancien Code de l'Impôt sur les Sociétés⁵⁷⁸.
- c. *Concernant les prix de transfert* : la détermination des prix de vente ou de prestations de services dans le cadre des prix de transfert reste difficile à établir dans la mesure où les *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*⁵⁷⁹ de l'OCDE – établis pour la première fois en 1995 – qui en traitent n'ont pas été traduits en turc et où la méthode de détermination avec le GIB⁵⁸⁰ est quelque peu complexe⁵⁸¹ ;
- d. *Concernant les dividendes* : le gouvernement qui a adopté la réforme de 2006 avait, en 2003, imposé les dividendes distribués par une société sous le régime du « contribuable complet » au profit d'un associé – entreprise physique sous le même régime, non imposable ou exonéré. Le Code de

⁵⁷⁷ Ramazan YAKIŞIKLI, *Distribution irrégulière de bénéfices dans le cadre des prix de transfert sous forme d'acompte de dividende (Gerçek Kişilere Avans Kâr Dağıtımında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Uygulaması, op. cit., p. 32.*

⁵⁷⁸ Ancien Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5422, 3 juin 1949, JO n° 7229, 10 juin 1949.

⁵⁷⁹ Version 2010 de l'OCDE : *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)*, éd. OCDE, 1^{er} septembre 2010.

⁵⁸⁰ GIB (*Gelir Idaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

⁵⁸¹ Rabia COBAN, *Le rôle de l'Impôt sur les Sociétés sur les recettes fiscales dans le système fiscal turc (Türk vergi sisteminde kurumlar vergisinin vergi hasılatına etkisi)*, thèse de doctorat, p. 109, Isparta 2008.

l'Impôt sur le Revenu avait alors été modifié par une loi de 2003⁵⁸², et l'article 94 disposait que, à compter du 24 avril 2003, les dividendes distribués feraient l'objet d'une retenue à la source au taux de l'Impôt sur les Sociétés en vigueur⁵⁸³. La réforme de juin 2006 n'en est donc pas une *stricto sensu* puisque le gouvernement a supprimé en 2006 une disposition fiscalement pénalisante mise en place trois ans auparavant.

- e. *Concernant les plus-values des titres* : le nouveau code n'a pas supprimé l'imposition des cessions des parts sociales et actions d'une société. En effet, cette imposition des cessions est toujours retenue à la source par la personne morale distributrice, chargée également du dépôt des déclarations à l'administration fiscale. L'imposition ne concerne pas les dividendes mais les plus-values sur les cessions des parts ou actions entre associés. C'est sur ce point qu'une première réserve peut être formulée : les cessions de titres ne devraient pas concerner fiscalement la société. La seconde réserve portant sur l'imposition de la plus-value des titres de participation est celle-ci : ce n'est en aucune façon la réforme de 2006 qui a supprimé cette imposition. En effet, c'est en novembre 2008 que l'imposition a été supprimée par l'abaissement de son taux, sans que soit supprimée pour autant sa disposition légale. En effet, c'est le Conseil des Ministres – qui a compétence pour changer le taux d'imposition et qui peut le faire varier entre 0 % et 15 %⁵⁸⁴ – qui s'est contenté de réduire ce taux à 0 % – disposition encore en vigueur actuellement⁵⁸⁵.
- f. *Concernant les États ou territoires non coopératifs* : le nouvel article 7, qui prévoit l'imposition des bénéfices des filiales réalisés dans des *États ou territoires non coopératifs* (pays à fiscalité privilégiée) n'a fait que suivre les tendances internationales – notamment les recommandations de l'OCDE dans ses rapports d'avril 1998 et de juin 2000.

⁵⁸² Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes, *Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, loi n° 4842, 9 avril 2003, JO n° 25088, 24 avril 2003. L'article 12 de cette loi a modifié le tiret 6 alinéa b) et sous alinéa i) de l'article 94 du Code de l'Impôt sur le Revenu.

⁵⁸³ Süleyman GÜCLÜ, Docteur en Droit, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 227, p. 36 et s..

⁵⁸⁴ Çağlan Ahmet GENCER, (*Son Yapılan Düzenlemeler Işığında Menkul Sermaye İratlarında Vergilendirme Sistematiği*), *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 264, septembre 2010, p. 65 et s..

⁵⁸⁵ Décision, Conseil des Ministres, BKK n° 2008/14272, *Gelir vergisi kanununun geçici 67 nci maddesine ilişkin*, JO n° 27053, 13 novembre 2008.

4. Des réserves portant sur le plan administratif et politique

Ces réserves sont relatives au BMVD, au statut particulier de Chypre et aux objectifs et intentions politiques d'Ankara.

- a. *Concernant le BMVD* : le BMVD⁵⁸⁶, Direction Administrative pour les Grandes Entreprises – l'équivalent de la Direction des Grandes Entreprises en France – a été créé le 26 juillet 2006⁵⁸⁷. Par conséquent, la réforme de juin 2006 n'est pas à l'origine de cette nouvelle direction administrative ;
- b. *Concernant le statut particulier de Chypre* : le nouveau code laisse en suspens la question du nord de l'île de Chypre. En effet, seule la Turquie reconnaît la partie septentrionale de l'île comme la *République Turque de Chypre du Nord* (RTCN ; en turc : *KKTC, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti*). Fiscalement, les entreprises de la RTCN sont soumises aux mêmes règles d'imposition que les entreprises de la République de Turquie alors que la communauté internationale entend que soient assujetties à des régimes particuliers les entreprises situées dans cette zone, qu'elle considère comme occupée par la Turquie⁵⁸⁸.
- c. *Concernant les objectifs et intentions politiques* : l'une des spécificités de la vie politique d'un pays démocratique est que, même lorsqu'un parti politique détient la majorité au Parlement, il n'a de cesse de devoir convaincre les citoyens du bien fondé de ses orientations politiques. La Turquie n'échappe pas à la règle. Ainsi, le terme réforme a été vraisemblablement utilisé par le gouvernement de R. T. ERDOĞAN essentiellement pour attester des avancées et des volontés politiques de la majorité parlementaire. Le reflet de cette spécificité de la justification continue de l'efficacité de la politique menée par le gouvernement se retrouve également, par exemple, dans l'attitude de l'actuel ministre des Finances, Mehmet ŞİMŞEK. Ainsi, en 2011, dans un entretien accordé au quotidien *HABER TÜRK*, après avoir évoqué son intention de diminuer le montant des impôts dans certains secteurs ou pour certains produits mais seulement après avoir augmenté les recettes fiscales de l'État – afin de ne

⁵⁸⁶ BMVD : *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi* : Administration Fiscale des Grandes Entreprises.

⁵⁸⁷ Conseil des Ministres, décision du 26 juillet 2006, JO <>, 5 août 2006.

⁵⁸⁸ Hüseyin GÜÇLÜ ÇİÇEK et Serdar ÇİÇEK, *Le système fiscal du RTCN (Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Vergi Sistemi)*, *Vergi dünyası*, Sayı (n°) 371, juillet 2012, p. 67 et s..

pas entraîner un déficit budgétaire – , il a jugé nécessaire d'ajouter que l'opposition promettait, quant à elle, de diminuer les impôts sans évoquer en aucune façon les risques de déficit⁵⁸⁹.

Ces multiples réserves attestent que le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés peut difficilement être considéré comme constituant une réforme. Il n'est qu'une suite logique de l'évolution du système fiscal turc dans son processus de modernisation et de mondialisation et dans l'inévitable prise en compte de la pression des entreprises multinationales (EMN) et des institutions ou des organismes internationaux.

Néanmoins, le terme réforme continuera d'être utilisé dans la présente analyse. En effet, en dépit des réserves qu'appelle l'emploi de ce terme, la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés est cependant réelle et effective et constitue une avancée importante dans la modernisation du système turc d'imposition des entreprises. Ainsi, en juin 2006, la Turquie s'est alignée sur les taux pratiqués par les pays occidentaux, qui ont tous réduit leur taux d'Impôt sur les Sociétés⁵⁹⁰. En contrepartie, le Code de l'Impôt sur les Sociétés a supprimé la déduction pour investissement.

B – La suppression de la « Déduction pour Investissement » et ses prolongements

Avant 2006, les entreprises sises sur le territoire turc pouvaient bénéficier de la déduction pour investissement, disposition prévue par le Code de l'Impôt sur le Revenu et, bien évidemment, valable également pour les sociétés, dans la mesure où le Code de l'Impôt sur les Sociétés renvoie aux règles de détermination des Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC) prévue dans le Code de l'Impôt sur le Revenu.

Cette déduction pour investissement, créée dans les années 1960⁵⁹¹ et destinée à inciter les entreprises à investir et à créer de l'emploi, avait été modifiée par la loi du 24 avril 2003⁵⁹². L'article 19 du Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK*)⁵⁹³ disposait que, pour bénéficier

⁵⁸⁹ *HABERTÜRK*, quotidien, 30 avril 2011, pages *EKONOMI*.

⁵⁹⁰ Cf. paragraphe précédent : Allemagne, Angleterre, États-Unis, Australie.

⁵⁹¹ Loi n° 933, *Kalkınma Planının Uygulanması Esaslarına Dair Kanun (Mülga)*, 28 juillet 1967, JO n° 12671, 11 août 1967.

⁵⁹² Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes, *Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, loi n° 4842, 9 avril 2003, JO n°25088, 24 avril 2003.

de cette déduction, l'entreprise devait relever – dans la catégorie des Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC) ou dans celle des Bénéfices Agricoles (BA)⁵⁹⁴ – du régime du réel normal (*bilanço esasına göre*), et l'investissement devait dépasser un certain seuil – par exemple : 6 000 TL au 1^{er} janvier 2005. En outre, le contribuable devait être en possession d'un « certificat de déduction »⁵⁹⁵.

Concernant le taux applicable à la déduction, il a été fixé par la loi du 24 avril 2003, à 40 % du montant de l'investissement et, en cas de déficit, le montant de la déduction est reportable sur les bénéfices des années suivantes. Antérieurement à cette loi, plusieurs taux étaient en vigueur selon le lieu ou le type d'investissement.

En 2006, l'article 2 de la loi du 8 avril 2006⁵⁹⁶ supprime l'article 19 du Code de l'Impôt sur le Revenu qui, rétroactivement, cesse d'être en vigueur à compter du 1^{er} janvier de la même année. Ainsi, la loi d'avril 2006, en supprimant l'avantage fiscal portant sur les investissements, pénalise les entreprises ayant planifié le bénéfice de la déduction au cours de l'exercice 2006. En effet, les investisseurs n'ont connaissance qu'en avril 2006 du caractère rétroactif de la suppression.

Désormais, les bénéfices réalisés après le 1^{er} janvier 2006 ne peuvent plus faire l'objet de déduction pour investissement. Néanmoins, le dispositif légal et comptable de la déductibilité fiscale des amortissements reste en place. Selon Kemal UNAKITAN, ministre des Finances à cette date, la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés compenserait la suppression de la déduction des investissements.

La suppression de l'avantage fiscal aurait pu être étalée progressivement – sur plusieurs années par exemple – ou bien entrer en vigueur au 1^{er} janvier de l'année suivante (1^{er} janvier 2007). Une suppression progressive ou décalée aurait donné plus de signification à la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés. En effet, les entreprises qui ont investi au cours de l'exercice 2006 n'ont pas tiré profit de la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés et ont

⁵⁹³ Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.

⁵⁹⁴ BIC : Bénéfices Industriels et Commerciaux : *Ticari Kazanç* ; BA : Bénéfices Agricoles : *Zirai Kazanç*.

⁵⁹⁵ Certificat de déduction : traduction de *Yatırım Teşvik Belgesi* (qui signifie Certificat d'Incitation à l'Investissement).

⁵⁹⁶ Loi n° 5479, *Loi portant Modification des Dispositions du Code de l'Impôt sur le Revenu, du Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, de la Loi sur la Taxe sur les Consommations Privées et du Code sur la Procédure Fiscale (Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 30 mars 2006, JO n° 26133, 8 avril 2006.

même subi une augmentation de leur base imposable, contrairement à leurs planifications d'optimisation fiscale.

Conserver un dispositif d'aide fiscale à l'investissement n'aurait pas été contraire au principe de modernisation et mondialisation. Il est vraisemblable que le législateur en a pris conscience, ce qui l'a incité à mettre en place, en 2009, un dispositif légal afin d'inciter les entreprises à investir.

En effet, pour inciter les entreprises à investir, une nouvelle loi modifiant l'article 32-partie A du Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*) est entrée en vigueur le 28 février 2009⁵⁹⁷. Cet article 32-partie A prévoit que, désormais, les bénéfices tirés des nouveaux investissements seront imposés à un taux réduit d'Impôt sur le Revenu ou d'Impôt sur les Sociétés jusqu'à ce que les bénéfices couvrent l'investissement engagé. Par conséquent, l'article 32 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*) englobe dans son champ d'application les entreprises imposées à l'Impôt sur le Revenu et à l'Impôt sur les Sociétés⁵⁹⁸. Le texte encadre le type d'investissement pour l'obtention de l'avantage fiscal et utilise les termes d'« investissement d'expansion » (*Tesvi Yatırım*), ce qui correspond à des investissements importants, qui créent de nouvelles activités ou des branches d'activités complètes. Ainsi, l'investissement doit pouvoir dégager un chiffre d'affaires qui puisse être distingué de celui d'une activité déjà existante – par exemple la création d'un nouveau bâtiment avec de nouvelles machines et de nouveaux agencements⁵⁹⁹.

L'incitation à l'investissement d'entreprise est analysée dans la section 2 du présent chapitre.

Par ailleurs, le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*) contient également des règles nouvelles d'imposition de la cession des actions cotées (*Rüçhan Hakkı Kuponu*), jusqu'ici exonérée fiscalement. Les nouvelles dispositions n'exonèrent le bénéfice dégagé de la cession qu'à hauteur de 75% ; seuls 25% des gains issus de la cession seront imposés.

⁵⁹⁷ Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes (*Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*), 18 février 2009, loi n° 5838, JO n° 27155M, 28 février 2009.

⁵⁹⁸ Selahattin GÖKMEN, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 47 et s., (*Örneklerle Yeni Yatırım İndirimi; İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması*), avril 2010.

⁵⁹⁹ Emin AKYOL, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, (*Tesvi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması*), mai 2010, p. 8 et s..

SECTION 2. LA VOLONTÉ DU LÉGISLATEUR D'AGIR SUR LES IMPOSITIONS DES ENTREPRISES

Le système fiscal de la majorité des pays occidentaux, et notamment celui des pays de l'OCDE, possède plusieurs mesures fiscales préférentielles « *permettant aux contribuables d'annuler ou de réduire leurs impôts à payer* », qui peuvent prendre la forme, entre autres, « *de crédits d'impôts, de déductions fiscales, d'exonérations du revenu, de taux réduits d'imposition, de dégrèvements, de décotes* »⁶⁰⁰. Ces mesures fiscales préférentielles sont assimilées à une aide indirecte que « *les gouvernements accordent aux contribuables par le biais de leur politique fiscale* ». Selon le Professeur Stanley SURREY, qui a introduit le concept de « dépenses fiscales », celles-ci participent d'« *un programme gouvernemental d'aide financière offert par des dispositions fiscales plutôt que par des dépenses publiques directes* »⁶⁰¹.

Afin de moderniser la fiscalité turque et de lui donner une dimension internationale, le législateur fiscal n'a pas limité son action à la modification du taux de l'Impôt sur les Sociétés. Ainsi le système d'imposition turque devient-il une fiscalité dans laquelle le gouvernement intègre le concept de « dépense fiscale » en accordant des aides indirectes aux entreprises. La fiscalité turque se met au service du développement économique (**paragraphe 1**), et le législateur fiscal entend désormais que soit protégé le recouvrement des recettes fiscales publiques (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1. Une fiscalité au service de l'économie

Le législateur fiscal turc s'efforce d'anticiper et d'agir sur le développement économique grâce à « l'outil fiscal » (**A**) et également sur l'investissement, en donnant un caractère de modernité au système d'imposition par l'intermédiaire de dispositions fiscales concernant la recherche (**B**).

⁶⁰⁰ Luc GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France*, thèse de droit, éd. Economica, 2006, p. 1.

⁶⁰¹ *Ibidem*.

A – Une fiscalité moteur du développement économique

Le système d'imposition des entreprises des pays développés est adapté au contexte économique et évolue en fonction des politiques menées par les différents gouvernements. En effet, le pouvoir exécutif détient la capacité, par le biais des « dépenses fiscales », d'agir dans différents domaines :

- les investissements des entreprises ;
- les importations et les exportations des entreprises nationales et étrangères ;
- la délocalisation des entreprises nationales et l'implantation des entreprises étrangères ;
- la création d'emplois ;
- la sauvegarde ou la création d'un maillage économique.

Concernant ces domaines, il faut de regretter que le législateur turc ait manqué, jusqu'au début des années 2000, d'une certaine pertinence. Ainsi, il n'a pas organisé de manière suffisamment efficace le maillage économique du pays, et c'est l'une des raisons pour lesquelles l'exode rural et les implantations d'entreprises se sont concentrés essentiellement sur des villes comme Istanbul, Bursa, Ankara ou Izmir. Aujourd'hui, Istanbul compte plus de 16 millions d'habitants et représente la locomotive économique de la Turquie. Les grandes villes de l'ouest du pays accueillent les entreprises de production alors que les matières premières – par exemple le coton – proviennent souvent de l'Est. Si les productions et les assemblages sont réalisés dans les grandes villes de l'Ouest, la raison en est que les entreprises n'ont pas choisi de s'installer à l'Est par manque de dispositions fiscales convaincantes et également en raison de l'instabilité des provinces de l'Est due au conflit avec les activistes kurdes, depuis le début des années 1980.

Mustafa SÖNMEZ, journaliste, écrivait déjà en 1998 que « *la situation actuelle n'est pas une fatalité mais un construit historique, le résultat de plusieurs décennies d'errements gouvernementaux et d'événements peu favorables au maintien ou tout simplement au développement d'une économie locale structurée* »⁶⁰².

Dorénavant, pour effacer ces « *errements gouvernementaux* », le législateur fiscal s'efforce de mettre en place des dispositions légales afin d'agir sur le comportement des

⁶⁰² Mustafa SÖNMEZ, Le problème du sous-développement de l'Est et du Sud-Est (*Doğu ve Güneydoğu'nun az gelişmişlik sorunu*), *Görüş Dergisi*, n° 34, mars 1998, pages 12 à 22.

dirigeants d'entreprises. Deux illustrations permettent de démontrer dans quel sens il oriente son action pour que ces dispositions légales deviennent un élément du moteur économique. Seront analysées l'action du législateur fiscal dans l'investissement (1.) et son action dans le sponsoring (2.).

1. L'action du législateur fiscal dans l'investissement

Jusqu'au début des années 2000, compte tenu du contexte économique et de l'insuffisance du maillage économique du territoire, la politique fiscale de la Turquie présentait de nombreuses carences. En effet, les provinces⁶⁰³ de l'Est étaient délaissées par les entreprises à cause d'une absence d'incitation à s'installer dans une partie du territoire dont les frontières sont partagées avec la Syrie, l'Irak, l'Iran, l'Arménie, la Géorgie et l'Azerbaïdjan, c'est-à-dire avec des pays – hormis l'Azerbaïdjan – avec lesquels les relations ne sont pas exemptes de tensions.

Trois avancées significatives ont été réalisées en faveur de l'incitation des entreprises à investir : la loi du 6 février 2004 concernant les investissements dans l'est du pays ; la loi du 28 février 2009 sur l'« Investissement d'expansion » ; la loi ÖTV du 21 juillet 2005, qui organise les taxes à payer sur les « petits véhicules utilitaires ».

1.a. La loi du 6 février 2004 concernant les investissements dans l'est du pays

La loi du 6 février 2004 concernant les investissements dans l'est du pays⁶⁰⁴, nommée « *Loi portant Modification des Dispositions Législatives par l'Encouragement à l'Investissement et à l'Emploi* », contient plusieurs « outils » permettant d'encourager les entreprises à investir, comme les avantages légaux suivants :

- la possibilité de procéder à des retenues à la source de l'Impôt sur le Revenu ;
- les allègements de certaines charges sociales ;
- les aides financières pour les dépenses d'électricité ;
- les aides financières pour l'acquisition de terrains d'implantation.

⁶⁰³ La Turquie compte actuellement au total 81 provinces administratives contre 63 à la proclamation de la République en 1923. Les provinces sont appelées « *il* » et portent le même nom que la ville qui héberge la préfecture et son préfet (*Vali*).

⁶⁰⁴ Loi n° 5084, *Loi portant Modification des Dispositions Législatives par l'Encouragement à l'Investissement et à l'Emploi (Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 29 janvier 2004, JO n° 25365, 6 février 2004.

Les dispositions de cette loi concernent 36 provinces. Par la suite, une loi de mai 2005⁶⁰⁵ est venue accroître le nombre des provinces concernées, le portant à 49⁶⁰⁶, signe de la volonté du législateur fiscal d'obtenir un maillage économique cohérent.

Conformément à la loi de février 2004, afin de bénéficier des avantages légaux cités ci-dessus, les entreprises doivent procéder à de nouveaux investissements dont la date d'achèvement doit être postérieure au 1^{er} octobre 2003. En effet, les investissements d'implantation – comme la construction d'ateliers ou de bureaux – ou bien les investissements d'installation de chaînes de production ou d'aménagements nécessitent des délais importants. Les entreprises doivent bien évidemment remplir des conditions respectives à chaque avantage qu'elles désirent obtenir.

Néanmoins, en contrepartie du respect de ces conditions, les avantages fiscaux n'étaient valables que jusqu'au 31 décembre 2008. Certains investisseurs avaient prévu des investissements à long terme. Par conséquent, le dispositif pénalisait les entreprises qui, par exemple, entamaient des travaux d'installation qui n'étaient pas encore terminés au 31 décembre 2008 car elles ne pouvaient quasiment bénéficier d'aucun avantage, hormis certaines aides pour l'acquisition du terrain. Par exemple, il existait une inégalité entre les entreprises qui achevaient leurs travaux d'investissement au 1^{er} janvier 2008, et qui bénéficiaient par conséquent des avantages légaux pendant une durée d'un an, et celles qui achevaient leurs travaux d'investissement au 1^{er} janvier 2005, et qui bénéficiaient de ces mêmes avantages pendant une durée de quatre ans.

C'est la raison pour laquelle la loi n° 5228 du 16 juillet 2004⁶⁰⁷ a précisé que toute entreprise achevant son investissement dans les deux ans suivant la date de publication de la première loi, soit le 6 février 2004, pouvait bénéficier d'aides pendant les cinq ans suivant la date d'achèvement de l'investissement.

Une loi⁶⁰⁸ de janvier 2010 – avec effet rétroactif – a repoussé au 31 décembre 2009 la date limite d'achèvement des investissements et a stipulé que les avantages légaux seraient

⁶⁰⁵ Loi n° 5350, *Loi portant Modification des Dispositions Législatives par l'Encouragement à l'Investissement et à l'Emploi (Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)*, 12 mai 2005, JO n° 25819, 12 mai 2005.

⁶⁰⁶ Tahir ERDEM, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259, Faut-il renoncer aux incitations d'investissement et d'emploi de la loi n° 5084 (5084 Sayılı kanun yatırım ve istihdam teşvikinde vazgeçilmez mi?)*, avril 2010, p. 88 et s..

⁶⁰⁷ Loi portant Modifications des Dispositions du Décret de Loi n° 178 et de certaines lois, *Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, loi n° 5228, 16 juillet 2004, JO n° 25539, 31 juillet 2004.

⁶⁰⁸ Loi n° 5951, portant Modifications de du Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques et de Certaines Lois (*Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*), 28 janvier 2010, JO n° 27484, 5 février 2010.

accordés pendant une durée de trois ans à compter de la date d'achèvement. Par conséquent, actuellement, les entreprises peuvent bénéficier d'aides jusqu'au 31 décembre 2012.

Les motivations du législateur fiscal ont pour origine la décision prise le 9 juillet 2002 par le ministère des Finances. Elle a regroupé les *Programmes Annuels (Yillik Programlar)* et les *Plans de redressements (Kalkınma Planları)* destinés à réduire les déséquilibres entre les régions, à créer de l'emploi et à accroître la capacité concurrentielle internationale de la Turquie. Tenant compte des exigences de l'Union européenne, cette décision prévoyait des exonérations et des avantages⁶⁰⁹ accordés aux contribuables investisseurs :

- l'exonération des droits de douane (*Gümrük Vergisi*) ;
- l'exonération des "droits sur les grands ensembles" (*Toplu Konut Fonu*) ;
- l'exonération de taxe sur la valeur ajoutée (*KDV*) ;
- l'exonération de droits sur les dessins (*resim*) ;
- la possibilité d'obtention de financement de projets (*finansman*).

1.b. La loi du 28 février 2009 sur l'« investissement d'expansion »

La loi sur l'« investissement d'expansion », entrée en vigueur le 28 février 2009⁶¹⁰, modifie l'article 32-partie A du Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*). Cet article prévoit que les bénéficiaires tirés des nouveaux investissements seront désormais assujettis à un taux réduit d'Impôt sur le Revenu ou d'Impôt sur les Sociétés. La durée de l'avantage fiscal dépendra de la durée pendant laquelle les bénéficiaires tirés de l'investissement couvriront l'investissement engagé⁶¹¹.

Le législateur a encadré le type d'investissement pour l'obtention de l'avantage fiscal : le texte de la loi introduit la notion d'« investissement d'expansion » (*Tesvi Yatırım*), qui concerne des investissements importants, ceux qui créent de nouvelles activités ou des branches d'activités complètes⁶¹². Ainsi, un « investissement d'expansion » doit pouvoir permettre de dégager un chiffre d'affaires pouvant être distingué de l'activité déjà existante,

⁶⁰⁹ Cem TEKİN, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 214, p. 50 et s., juin 2011.

⁶¹⁰ Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes (*Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*), 18 février 2009, loi n°5838, JO n°27155M, 28 février 2009..

⁶¹¹ Emin AKYOL, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, p. 8 et s., (*Tesvi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması*), mai 2010.

⁶¹² Selahattin GÖKMEN, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 47 et s., (*Örneklerle Yeni Yatırım İndirimi; İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması*), avril 2010.

par exemple un investissement créant un nouveau bâtiment avec de nouvelles machines et de nouveaux équipements.

Pour que la réduction du taux soit applicable, l'entreprise doit au préalable obtenir de la *Direction du Trésor*⁶¹³ un « certificat d'incitation⁶¹⁴ (d'encouragement) ». L'investissement doit être totalement terminé et l'activité concernée doit avoir commencé. Étant donné que la réduction du taux est liée au bénéfice tiré des investissements, l'entreprise doit distinguer comptablement le bénéfice assujéti au taux concerné. Si l'entreprise ne peut pas séparer les bénéfices, un prorata calculé en fonction des immobilisations inscrites à son actif est appliqué sur le bénéfice, en fin d'exercice.

La loi de février 2009 est un signe de modernisme car le législateur fiscal prend en compte la situation économique des différentes provinces et encourage les entreprises à investir dans celles qui sont les plus défavorisées. En effet, la réduction du taux d'Impôt sur le Revenu ou d'Impôt sur les Sociétés dépend du lieu d'investissement. La réduction est elle-même un pourcentage à appliquer au taux d'imposition. Ce pourcentage ainsi que la liste des provinces concernées ont été publiés le 14 juillet 2009 par une décision du gouvernement⁶¹⁵ :

⁶¹³ Direction du Trésor : *Hazine Müsteşarlığı*.

⁶¹⁴ *Teşvik Belgesi*.

⁶¹⁵ Décision du Conseil des Ministres, Décision n°2009/15199 (*Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkındaki Bakanlar Kurulu Kararı*), publié le 14 juillet 2009.

Egalement disponible sur le site Internet

http://www.alomaliye.com/2009/bkk_2009_15199_yatirimlarda.htm.

Secteurs⁶¹⁶	Pourcentage de réduction à appliquer au taux d'imposition
I Les provinces situées en bordure de la Mer de Marmara, la Mer Egée et les provinces du Nord-Ouest (et Ankara)	25 %
II Les provinces de L'Ouest et les provinces situées en bordure de la Mer Méditerranée	40 %
III Les provinces du Centre et une partie des provinces du Nord (à l'exception d'Ankara)	60 %
IV Les provinces de l'Est et une partie des provinces du Nord	80 %

Tableau: Pourcentage de réduction en fonctions des secteurs (tableau repris et simplifié par l'auteur de la recherche).

Tableau repris partiellement. Source : Emin AKYOL, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, (*Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması*), mai 2010, p. 9.

Le secteur I du tableau bénéficie du pourcentage de réduction du taux d'Impôt sur le Revenu ou d'Impôt sur les Sociétés le plus faible car il regroupe les régions industrialisées de Turquie et comprend les villes comme Istanbul, le poumon économique, Izmir, Bursa et Ankara. Le secteur IV bénéficie du taux le plus élevé car il englobe toutes les provinces de l'Est, en retard économiquement par rapport au reste de la Turquie. Ces provinces sont

⁶¹⁶ I: İstanbul, Tekirdağ, Edirne, Kırklareli, İzmir, Bursa, Eskişehir, Bilecik, Kocaeli, Sakarya, Düzce, Bolu, Yalova, Ankara,

II: Balıkesir, Çanakkale (Bozcaada, Gökçeada hariç), Aydın, Denizli, Muğla, Antalya, Isparta, Burdur, Adana ve Mersin,

III: Konya, Karaman, Hatay, Kahramanmaraş, Osmaniye, Kırıkkale, Aksaray, Niğde, Nevşehir, Kirşehir, Manisa, Afyonkarahisar, Kütahya, Uşak, Kayseri, Sivas, Yozgat, Zonguldak, Karabük, Bartın, Samsun, Tokat, Corum, Amasya, Gaziantep, Adıyaman,

IV: Kastamonu, Çankırı, Sinop, Trabzon, Ordu, Giresun, Rize, Artvin, Gümüşhane, Erzurum, Erzincan, Bayburt, Ağrı, Kars, Ardahan, Iğdır, Van, Muş, Bitlis, Hakkari, Malatya, Elazığ, Bingöl, Tunceli, Şanlıurfa, Diyarbakır, Mardin, Batman, Şırnak, Siirt, Çanakkale İli Gökçeada, Bozcaada İlçeleri.

également les régions où habite une forte communauté kurde, dont l'exode rural s'est réalisé à destination des villes de l'Ouest, principalement Istanbul.

Désormais, le législateur fiscal turc encourage le développement économique de ces provinces longtemps délaissées et, pour ce motif demeurées essentiellement rurales et sans avenir économique réel. En quelque sorte, la loi du 28 février 2009 met en place des « zones franches » à l'instar des zones franches urbaines (ZFU) permettant aux entreprises installées en France de bénéficier d'exonérations fiscales (art. 44 octies A du CGI).

De plus, l'avantage fiscal de l'entreprise qui investit est double car elle peut déduire des Bénéfices Industriels et Commerciaux (BIC) les amortissements de l'investissement immobilisé tout en bénéficiant de la réduction du montant de son impôt. Le législateur prévoit également que les terrains, les champs, les royalties, les pièces de rechange et les biens non amortissables ne bénéficient pas du pourcentage de réduction du taux d'Impôt sur le Revenu ou d'Impôt sur les Sociétés. Il en va de même pour les investissements réalisés par les entreprises appartenant au secteur des finances et au secteur des assurances⁶¹⁷.

1.c. La loi ÖTV du 21 juillet 2005 sur les « petits véhicules utilitaires »

Hormis les avantages fiscaux qu'il a accordés pour les implantations territoriales précitées, le législateur fiscal a également prévu des dispositions pour les investissements concernant les transports. En effet, les véhicules utilitaires ne bénéficiaient pas d'aménagements fiscaux particuliers antérieurement à la loi ÖTV du 21 juillet 2005, qui organise désormais les taxes à payer sur les « petits véhicules utilitaires » (*hafif ticari araçlar*).

Dorénavant, les entreprises peuvent :

- à l'achat, déduire la TVA déductible et déduire de leur bénéfice la taxe ÖTV (*Özel Tüketim Vergisi*), taxe sur les consommations privées ;
- annuellement, déduire de leur bénéfice le MTV (*Motorlu Taşıtlar Vergisi*), taxe sur les véhicules à moteur.

Les taxes ÖTV et MTV sont donc déductibles du résultat fiscal. Le texte destiné à identifier les véhicules utilitaires est si complexe – il comporte des références au poids du véhicule, à ses dimensions, à sa puissance et à son nombre de places assises – que Yusuf CUMHUR, contrôleur à la Cour des Comptes (*Sayıştay Denetçisi*), a dû établir la liste, dans un

⁶¹⁷ Selahattin GÖKMEN, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, (*Örneklerle Yeni Yatırım İndirimi; İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması*), avril 2010. p. 47 et s..

article de la revue fiscale *Vergi Dünyası*, des véhicules concernés par cette taxe : VW Caddy, Peugeot Partner, Bipper, Fiat Doblo, Opel Combo, Citroen Berlingo, Skoda Romster⁶¹⁸.

Les dispositions de la loi *ÖTV* du 21 juillet 2005 constituent un élément de modernisme, d'autant plus qu'elles prennent en compte un phénomène actuel et important : la multiplication du nombre des petits véhicules utilitaires dans le monde des entreprises et, partant, l'incitation fiscale liée à leur acquisition.

2. *L'action du législateur fiscal dans le sponsoring*

La Turquie, en constante croissance économique depuis les vingt dernières années, connaît de plus en plus de nouvelles formes d'opérations économiques qui commencent à générer des influences notables sur les comptes de résultat des entreprises. La première partie de la recherche avait présenté, entre autres, l'exemple des cautions bancaires des entreprises européennes influant sur les entreprises turques ainsi que l'exemple du principe du « troc », qui, en Turquie, existe dans le secteur du bâtiment et de l'immobilier.

Le sponsoring se développe rapidement, parallèlement au développement que connaît le sport, qui occupe une place importante dans la vie sociale et économique de la Turquie et qui n'échappe ni à la forte croissance des enjeux financiers ni à l'internationalisation des activités sportives, tout comme dans de nombreux pays industrialisés⁶¹⁹.

Le sponsoring peut se définir comme le contrat commercial par lequel un établissement (une entreprise) procède à la participation, à l'organisation et au contrôle d'activités ou d'événements d'entreprises ou d'autres établissements par le biais d'une contrepartie financière – ou d'une autre forme de soutien – versée au cocontractant afin de lui permettre d'atteindre ses objectifs de notoriété ou de présenter ses produits ou ses services⁶²⁰.

La Turquie organise de plus en plus d'événements sportifs à caractère international – courses de Formule 1, compétition de volley-ball, de basket-ball, de cyclisme, etc. – et se porte continuellement candidate pour l'obtention d'organisations de grands événements, comme les Jeux olympiques de 2020. Selon la *Direction Générale du Sport et de la Jeunesse*,

⁶¹⁸ Yusuf CUMHUR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 330, p. 58, (*Hafif Ticari Araçların Vergilendirme Sistemi*), février 2009.

⁶¹⁹ Jacques SAUREL, *Le sport face à la fiscalité*, éd. Economica, 2011.

⁶²⁰ Définition proposée par Cuma ADIBEŞ.

Cuma ADIBEŞ, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 157, (*Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancının Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri*), avril 2010.

les dépenses de sponsoring ont représenté 80 millions de Livres Turques⁶²¹ entre 2004 et 2008⁶²², dont 68 % pour les clubs, 16 % pour les fédérations, 10% pour les sportifs.

Deux principaux dispositifs aménagent les charges fiscales afférentes au sponsoring : la *Loi relative aux Devoirs et Organisation de la Direction Générale du Sport et de la Jeunesse*⁶²³ et la *Loi relative aux Devoirs et à la Création de la Fédération Turque de Football*⁶²⁴.

Le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés⁶²⁵ énonce différentes conditions de déduction des bénéficiaires des frais engagés dans le cadre du sponsoring⁶²⁶. La première condition est d'ordre déclaratif, dans la mesure où elle impose la mention des sommes engagées sur la déclaration d'Impôt sur les Sociétés.

La deuxième condition repose sur le montant de la déduction fiscale accordée. En effet, les dépenses engagées dans le cadre du sponsoring du « sport professionnel » ne sont déductibles qu'à hauteur de 50% alors que celles engagées dans le cadre « du sport amateur » le sont en totalité. La troisième condition concerne la nature des charges supportées, considérées comme sponsoring⁶²⁷, comme la prise en charge :

- des loyers de salles, de stades ou d'autres lieux ;
- des frais de déplacement, de séjour et de nourriture des sportifs ;
- des frais de matériel sportif ;
- des frais de transfert des sportifs.

Les deux dernières conditions sont les suivantes : l'entreprise qui engage les dépenses de sponsoring doit être à jour de ses dettes à l'égard de l'administration fiscale ; un contrat écrit doit être conclu entre les parties et un exemplaire doit en être transmis à l'administration fiscale, qui délivre un certificat attestant que l'entreprise est à jour de ses impôts.

⁶²¹ 80 052 203 Livres Turques.

⁶²² Dépenses engagées entre le 16 juin 2004 et le 25 mai 2008 exactement.

Cuma ADIBEŞ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259*, p. 158, (*Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancının Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri*), avril 2010.

⁶²³ Loi n° 3289, *Relative aux Devoirs et Organisation de la Direction Générale du Sport et de la Jeunesse (Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun)*, 21 mai 1986, JO n° 19120, 25 mai 1986.

⁶²⁴ Loi n° 3813: *Loi relative aux Devoirs et à la Création de la Fédération Turque de Football (3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun)*.

⁶²⁵ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi du 13.06.2006, publié au Journal Officiel n° 26205 le 21.06.2006.

⁶²⁶ Le texte parle de la déduction des « bénéficiaires d'établissement » comme décrit précédemment.

⁶²⁷ Cuma ADIBEŞ, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259*, p. 157, (*Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancının Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri*), avril 2010.

Le législateur a prévu une disposition spéciale pour Istanbul, choisie comme *capitale culturelle européenne* pour l'année 2010⁶²⁸. La loi⁶²⁹ concernant ce projet avait prévu une déduction fiscale totale des frais de sponsoring engagés pour l'agence créée pour cet événement⁶³⁰. Cette disposition spéciale pour un événement précis est un signe de la mutation positive du système d'imposition turc et de la réactivité du législateur fiscal. En effet, peu de textes fiscaux organisent l'imposition des bénéficiaires pour des périodes de courte durée.

La fixation des modalités de déduction des charges fiscales de sponsoring par le législateur atteste encore de la volonté du législateur fiscal de moderniser et de suivre les évolutions économiques dans le système d'imposition des bénéficiaires des entreprises en Turquie.

La fiscalité est mise également au service du développement économique par le biais de l'incitation à la recherche et au développement d'activités.

B – Une modernisation fondée sur la recherche et le développement

Tout pays moderne désirent jouer un rôle dans l'économie internationale se doit de prévoir des dispositifs réglementaires relatifs à la recherche.

Le législateur turc entend encourager les entreprises dans le domaine de la recherche et développement (*AR-GE*⁶³¹), et la dernière loi en la matière est celle du 1^{er} avril 2008, date d'entrée en vigueur de la *Loi relative au Soutien des Activités de Recherche et Développement*⁶³².

La déduction pour recherche et développement (*AR-GE*) est comptabilisée comme dépenses et intégrée dans les charges fiscales et, par conséquent, déductible des Bénéficiaires Industriels et Commerciaux (BIC). La déduction *AR-GE* est valable tant pour les BIC assujettis à l'Impôt sur le Revenu qu'à ceux assujettis à l'Impôt sur les Sociétés.

⁶²⁸ 2010 Avrupa Kültür Başkenti.

⁶²⁹ Loi n° 5706, relative à Istanbul Capitale Culturelle Européenne (5706 sayılı Istanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun), 2 novembre 2007, JO n° 26700, 14 novembre 2007.

⁶³⁰ Cuma ADIBEŞ, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 163, (*Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancının Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri*), avril 2010.

⁶³¹ *AR-GE (Araştırma ve Geliştirme)* : signifie Recherche et Développement. Les fiscalistes turcs utilisent très souvent le raccourci *AR-GE*.

⁶³² Loi n° 5746 : Loi relative au Soutien des Activités de Recherche et Développement (*Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun*), publiée au Journal Officiel n°<> le 12.03.2008, entrée en vigueur le 01.04.2008.

Concernant la définition des activités de Recherche et Développement, sont considérées comme charges AR-GE les activités techniques et scientifiques réalisées, dans le respect de l'environnement, pour permettre l'évolution des systèmes et des procédés liée au développement de la science⁶³³. Les charges fiscales AR-GE ne sont admises en déduction que lorsqu'une société à capital possède sur le territoire turc un service consacré spécialement à la recherche et développement et comprenant au moins 50 salariés employés à plein temps. Il est important de noter que la loi n'écarte pas les « contribuables partiels », qui n'ont ni siège social ni centre d'affaires en Turquie.

La loi de 2008 apporte des modifications au dispositif déjà existant, comme la possibilité de déduire la totalité des dépenses liées à la recherche et développement pour les entreprises installées en zone technologique. Le même principe est désormais applicable également aux entreprises publiques, aux fondations créées par des lois et aux fondations internationales. En effet, antérieurement à la loi de 2008, seule une partie exprimée en pourcentage des dépenses supportées pouvait être déduite du résultat fiscal. Les modifications de 2008 permettent également d'appliquer une déduction supplémentaire en cas de création d'emplois supplémentaires⁶³⁴.

Les nouveaux dispositifs permettent également d'appliquer le taux de déduction en vigueur, et ce au cours de l'exercice pendant lequel la déduction est appliquée, lorsqu'un report de déduction n'a pas été effectué au cours de l'exercice d'engagement des frais. Ils prévoient également que, pour les projets subventionnés, les salaires des docteurs – *i.e.* titulaires d'un doctorat – seront déductibles à hauteur de 90 % de leur montant et les salaires des autres membres du personnel à hauteur de 80 %.

Une subvention à hauteur de 100 000 Livres Turques pourra aussi être accordée, sous conditions, aux entreprises qui investissent dans la haute technologie (*teknogirişim*).

Les dispositifs de la loi n° 5746, entrée en vigueur le 1^{er} avril 2008, sont applicables du 1^{er} avril 2008 au 31 décembre 2023.

L'article 3 de la loi n° 5746 prévoit une disposition particulière : les dépenses AR-GE de l'année en cours pourront être augmentées de la moitié de la variation des dépenses engagées entre l'année précédente et l'année en cours.

⁶³³ Définition proposée par l'auteur de la recherche suite à la traduction du texte de la Loi n°5746.

⁶³⁴ Zülfiyar KÜCÜKAVCI, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 132, (5746 Sayılı AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre AR-GE İndirimi 5520 Sayılı Kanunla Karşılaştırılması), avril 2010.

Par exemple, si l'entreprise a engagé 20 unités de dépenses en 2010 et 10 unités en 2009, elle pourra alors déduire 25 unités en 2010, c'est à dire = 20 + 5 (5 représentant la moitié de la variation qui est ici de 10 = 20 - 10).

En revanche, si, en 2009, l'entreprise n'effectue pas de dépenses AR-GE, la loi prévoit qu'aucune variation ne sera prise en compte car, dans ce cas, la variation serait de 20 unités.

Les déductions non imputées à la suite d'un déficit au cours de l'année où les frais ont été engagés peuvent être reportées sur les années postérieures, à condition d'être réévaluées⁶³⁵.

Paragraphe 2. La protection du recouvrement des impôts

Le législateur marque de plus en plus sa volonté de protéger les recettes fiscales. La sauvegarde des recettes peut être assurée en sanctionnant l'évasion des bénéfices et en incitant les entreprises à investir **(A)**.

Par ailleurs, la lutte menée contre le non-respect des principes de pleine concurrence par la manipulation des prix de transfert est désormais une priorité du ministère des Finances **(B)**.

A – La lutte menée contre l'évasion des bénéfices

Tout État moderne se doit de protéger ses recettes fiscales en adoptant les dispositions nécessaires allant dans ce sens et l'une de ses principales préoccupations en matière fiscale est la lutte menée contre l'évasion des bénéfices à destination des pays à fiscalité privilégiée. Ainsi, il fait preuve de sa modernité et de sa préoccupation des conséquences internationales engendrées par cette évasion si elle n'est pas maîtrisée. En effet, l'évasion fiscale participe de l'économie illégale, dont « *le produit mondial brut [...] serait de l'ordre de 2 000 milliards de dollars, chiffre qui correspond à environ 20 % du commerce mondial* »⁶³⁶. De tels chiffres justifient la volonté des pays occidentaux de mener la lutte contre cette évasion, ce à quoi s'emploie également la Turquie par les dispositions de la loi de juin 2006.

⁶³⁵ Zülfiyar KÜCÜKAVCI, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259*, p. 135, (5746 Sayılı AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre AR-GE İndirimi 5520 Sayılı Kanunla Karşılaştırılması), avril 2010.

⁶³⁶ Christian LOPEZ (sous la direction de), *Les enquêtes fiscales*, éd. Montchrestien, coll. Grands Colloques, 2010, p. 4.

Dans son article 7, la loi de juin 2006, codifiée en Code de l'Impôt sur les Sociétés⁶³⁷, a, entre autres objectifs, la lutte contre l'évasion fiscale. En effet, le but de la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés est l'incitation à l'investissement, à l'implantation des entreprises étrangères ainsi que le frein à la délocalisation et à la sortie de capitaux à destination des pays à fiscalité privilégiée. Cette loi marque la volonté du législateur fiscal d'offrir des dispositions destinées à lutter contre la concurrence déloyale de ces pays, désignés sous l'appellation d'*États ou territoires non coopératifs* (« paradis fiscaux »). Ainsi, l'article 7 vise à combattre la « concurrence fiscale dommageable », notion constituant le titre du rapport d'avril 1998 de l'OCDE⁶³⁸.

L'article 7, dont le titre est « *bénéfice d'établissement étranger sous contrôle*⁶³⁹ » soumet à l'Impôt sur les Sociétés turc les bénéfices tirés des sociétés ou des établissements implantés à l'étranger mais contrôlés par les sociétés implantées en Turquie.

Pour entrer dans le champ d'application de l'article 7, la société mère doit remplir deux conditions. La première impose qu'elle soit soumise au régime des « contribuables complets⁶⁴⁰ », c'est-à-dire que son siège social ou son centre d'intérêt soit situé sur le territoire turc. La seconde condition impose que cette société mère détienne, directement ou indirectement, au moins 50 % des droits sur bénéfice ou au moins 50 % des droits de vote de la société sise à l'étranger. En cas de détention indirecte, cette détention doit se faire par l'intermédiaire d'une structure – établissement ou société – située hors du territoire turc. Le pourcentage de détention à prendre en compte est le pourcentage le plus élevé de l'année considérée⁶⁴¹.

Concernant les conditions d'imposition à l'impôt turc des bénéfices que tire la société mère des sociétés ou des établissements implantés à l'étranger, elles sont au nombre de trois.

La première condition est la suivante : l'entreprise sise à l'étranger qui dégage au moins 25 % de son chiffre d'affaires par l'intermédiaire « de revenus passifs⁶⁴² », verra son bénéfice assujéti à l'Impôt sur les Sociétés turc. Par conséquent, les conditions d'imposition prennent en compte le chiffre d'affaires alors que l'imposition effective prend pour base

⁶³⁷ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

⁶³⁸ Rapport, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, 18 avril 1998, Les éditions de l'ODCE, 1998.

⁶³⁹ *Kontrol edilen yabancı kurum kazancı*.

⁶⁴⁰ Étude du « contribuable complet » faite en Première Partie / Chapitre 1 / Section 1 / Paragraphe 2.

⁶⁴¹ Abdurrahman INAL, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 152 et s., (*Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulamasının Vergi Cennetleriyle Mücadele Kapsamında Değerlendirilmesi*), avril 2010.

⁶⁴² Revenus passifs : traduction du turc emprunté au cours de la recherche (*Pasif Gelirler*).

imposable le bénéfice fiscal. Sont considérés comme revenus passifs les intérêts, les dividendes, les loyers, les redevances de licence ainsi que les plus-values de cession de valeurs mobilières. Sont écartés de ces revenus passifs les bénéfices réalisés dans le cadre d'activités industrielles et commerciales, d'activités agricoles et d'activités relevant des professions libérales.

La deuxième condition fait référence aux *États ou territoires non coopératifs* (pays à fiscalité privilégiée). L'alinéa *b*) du premier tiret de l'article 7 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK) pose comme condition que l'impôt sur les bénéfices payé par l'établissement sis à l'étranger représente au plus 10 % de son bénéfice. Cet impôt sur les bénéfices concerne aussi bien l'Impôt sur le Revenu que l'Impôt sur les Sociétés. Il faut préciser que le taux de 10 % ne représente pas le taux de l'impôt mais la proportion entre le total du montant des deux impôts payés au titre des bénéfices et distributions de ces bénéfices d'une part et le montant des bénéfices d'autre part.

La troisième condition concerne le chiffre d'affaires de l'établissement étranger, qui doit être supérieur à 100 000 Livres Turques (TL). Le taux de change à prendre en compte est celui en vigueur au dernier jour de l'exercice concerné.

Ces trois conditions sont cumulatives et non alternatives. Lorsqu'elles sont remplies, la société mère – soumise alors au régime du « contribuable complet » – doit ajouter à la base imposable de l'Impôt sur les Sociétés les bénéfices dégagés par l'établissement stable sis à l'étranger, qu'il y ait ou non distribution de bénéfices.

Il est indispensable que les textes concernant la distribution ou l'absence de distribution de bénéfice soient précis afin de limiter de nombre de litiges portés devant le juge fiscal. Afin que les entreprises multinationales (EMN) ne saisissent pas abusivement les juridictions administratives turques – le Tribunal Administratif ou le Tribunal Fiscal⁶⁴³ –, le législateur fiscal, s'inspirant des modèles de l'OCDE⁶⁴⁴, a fait preuve de rigueur lors de sa rédaction des articles 7 et suivants du Code de l'Impôt sur les Sociétés. Ces articles précisent que seront pris en compte les bénéfices dégagés dans les pays à fiscalité privilégiée et correspondant aux bénéfices distribuables auxquels sont imputés les déficits antérieurs. Si, à la suite d'un déficit de l'exercice ou à la suite de reports de déficits antérieurs, aucun bénéfice

⁶⁴³ Détails sur les juridictions administratives : Cf. *supra* : 1^{ère} Partie / Chapitre 1 / Section 2

⁶⁴⁴ OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Economique (*OECD: Ekonomik kalkınma ve işbirliği teşkilat*).

n'est dégagé, la société mère installée en Turquie ne subira aucune imposition supplémentaire.

Le législateur fiscal a également mis en place un impôt sur les transactions financières afin de lutter contre la concurrence déloyale des « pays à fiscalité privilégiée ». L'article 30 tiret 7 du Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK) prévoit, comme cela a été évoqué en Première Partie, une retenue à la source de 30 % sur tous les paiements effectués à destination d'entreprises implantées dans des pays à fiscalité privilégiée. Néanmoins, dans le cas cette retenue à la source de 30 %, le taux de 10 % correspondant à la proportion entre l'impôt et les bénéficiaires, n'est pas pris en compte.

Pour dresser la liste des pays à fiscalité privilégiée, ce même article 30 donne compétence au Conseil des Ministres⁶⁴⁵. À l'heure d'aujourd'hui, il ne l'a pas encore établie⁶⁴⁶. Lorsqu'il le fera, il est hautement probable, du fait des intentions d'ouverture de la Turquie en direction des volontés de l'OCDE, qu'il s'alignera sur la liste d'États et territoires qui sera celle de l'OCDE.

En 2006, la liste suivante fut présentée :

Anguila	Grenada	Montserrat
ABD Virgin	Guernsey	Navru
Andora	Hollanda Antilleri	Nevis
Antigua	Isle of Man	Niue
Aruba	İngiliz Virgin Adaları	Panama
Bahama	Jersey	Samoa
Bahreyn	Kıbrıs Rum Kesimi	San Marino
Barbados	Labuan	Sark ve Alderney
Barbuda	Liberya	Seyşeller
Belize	Lichtenstein	St. Kitts ve Nevis
Bermuda	Maderia	St. Lucia
Cayman Adaları	Maldivler	St. Vincent
Cebelitarık	Malta	Tonga
Cook Island	Marshall	Turks ve Caicos Adaları
Costa Rica	Mauritius	Vanuatu
Dominik	Monaco	

Tableau : Liste des États ou territoires non coopératifs.

Source : Rapport préparé par la société Moore Stephens Turkey, 4 août 2006, (www.moorestephens.com.tr).

⁶⁴⁵ Abdurrahman INAL, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 156, (*Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulamasının Vergi Cennetleriyle Mücadele Kapsamında Değerlendirilmesi*), avril 2010.

⁶⁴⁶ HABER TÜRK, quotidien, *4 années de retard dans la liste des paradis fiscaux (Vergi cennetleri listesinde 4 yıllık rötar!)*, 31 mars 2011, pages *Ekonomi*.

Parmi ces pays, les uns figuraient sur une liste *noire* – ceux qui ne coopéraient pas avec les pays de l'OCDE – ; les autres sur une liste *grise* – ceux qui manifestaient leur intention de coopérer.

En 2006, la liste a connu des restrictions du point de vue du nombre des États et territoires qui la composaient. En 2010, « *la fameuse "liste noire" de l'OCDE n'existe plus. Elle a été supplantée par une "liste grise", où ne figure plus aucune juridiction européenne – à l'exception d'Andorre – ni aucune place asiatique* »⁶⁴⁷. En effet, depuis le G 20 de Londres – 2 avril 2009 –, de multiples conventions d'échange d'informations fiscales ont été signées entre les différents pays.

À l'heure actuelle, les États non coopératifs seraient les suivants : le Brunei, les Iles Marshall, Montserrat, l'île de Nauru, l'île de Niue, l'Uruguay, le Vanuatu, les Philippines.

Les critères qui déterminent le statut des « pays à fiscalité privilégiée » sont imprécis car certains pays, qui n'ont pas obligatoirement des taux d'imposition très bas, ne démontrent pas pour autant leur capacité à échanger des informations fiscales avec des pays tiers. C'est le cas de l'Antigua-et-Barbuda, de la Barbade, du Botswana, du Panama, des Seychelles, de Trinidad-et-Tobago et, dans une moindre mesure, du Liechtenstein et de la Suisse.

Concernant les retenues à la source sur les paiements, elles doivent être versées à l'administration fiscale turque, même si la société qui perçoit des fonds n'est assujettie à aucun impôt. Néanmoins, les paiements effectués au profit d'établissements financiers, comme les intérêts, les remboursements de capital, les dividendes ne font l'objet d'aucune retenue, tout comme les paiements effectués au profit des établissements d'assurances⁶⁴⁸.

Le législateur fiscal a également eu le souci d'éviter la double imposition d'un paiement effectué par une entreprise turque à destination d'une entreprise contrôlée par elle-même sise dans un « paradis fiscal ». En effet, l'article 34 tiret 3 du Code de l'Impôt sur les Sociétés dispose que l'impôt payé sur le bénéfice issu de la vente d'un bien ou d'un service à une entreprise turque au profit de l'administration fiscale du « paradis fiscal » est déductible de l'Impôt sur les Sociétés turc.

⁶⁴⁷ Alexandrine BOUILHET et Anne CHEYVIALLE, *Paradis fiscaux : les sanctions laissées aux États. L'OCDE se félicite des progrès accomplis depuis le G20 et poursuit sa traque*, 20 janvier 2010, le Figaro, p. 20.

⁶⁴⁸ Rapport préparé par la société Moore Stephens Turkey, (*VERGİ CENNETİ SAYILAN ÜLKELERE YAPILACAK HER TÜRLÜ ÖDEMELER ÜZERİNDEN STOPAJ YOLU İLE % 30 ORANINDA VERGİ KESİLECEKTİR*), 4 août 2006.

Site Internet : www.moorestephens.com.tr.

Le schéma suivant présente les diverses impositions sur les transferts de bénéfices au profit d'établissements situés à l'étranger et sur les bénéfices réalisés par leur intermédiaire :

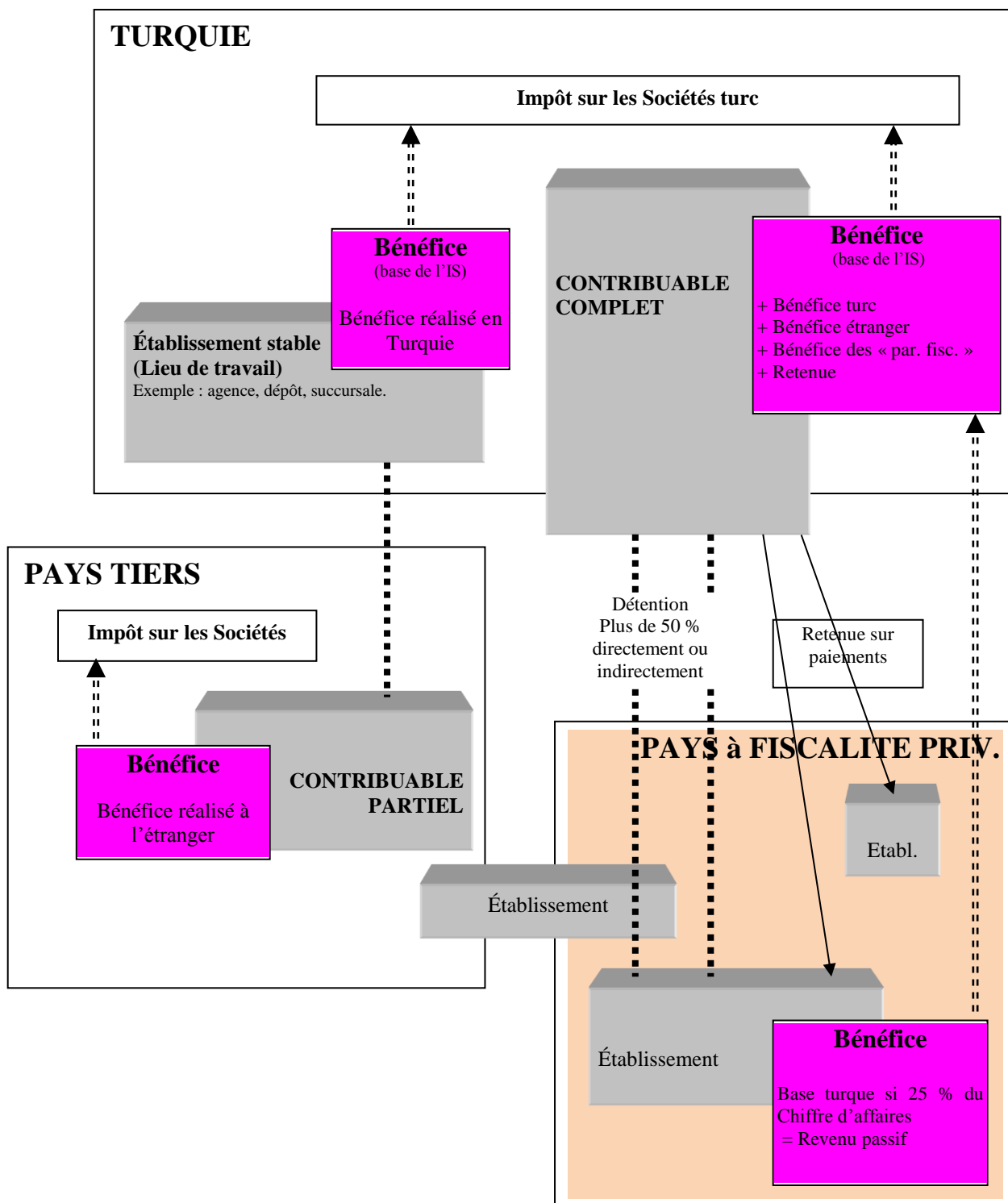


Schéma n° 6 : Évasion des bénéfices, janvier 2011, réalisé par l'auteur de la recherche.

LÉGENDE :

- Détention, prise de participations
- > Assujetissement
- Établissement stable

Le Parlement turc a ratifié, en février 2011, après qu'il eut été signé le 30 septembre 2009⁶⁴⁹, un protocole modifiant une convention d'échange de renseignements dans le cadre d'une convention de non double imposition avec le Luxembourg. Cette convention revêt un intérêt tout particulier dans la lutte contre les évasions fiscales dans la mesure où le Luxembourg est le second pays, après la Suisse, à « abriter » le plus grand nombre de comptes bancaires « secrets ». Désormais, l'administration fiscale turque peut obtenir des informations concernant les entreprises turques ayant ouvert des comptes bancaires au Luxembourg.

Signe de la motivation du législateur turc à l'égard des préoccupations internationales et de sa volonté de modernité⁶⁵⁰, la loi n° 5811 du 22 novembre 2008 renforce la protection des recettes de l'administration fiscale. Les entreprises sous le régime réel normal sont désormais dans l'obligation de comptabiliser au passif de leur bilan les valeurs mobilières détenues à l'étranger. En effet, la loi du 22 novembre 2008 exige que les entreprises portent à la connaissance de l'administration fiscale les sommes d'argent, les devises, l'or, les valeurs mobilières ainsi que les biens immobiliers détenus à l'étranger⁶⁵¹. Par le biais d'une déclaration spéciale ou d'une déclaration annexée à la liasse fiscale annuelle, sont soumises à cette obligation de déclaration aussi bien les personnes physiques que les personnes morales.

Si la loi n° 5811 est intitulée *Loi sur Les biens, source de revenus pour l'économie nationale*, c'est en raison de son objectif : l'imposition des contribuables lorsque des revenus ou des bénéfices liés aux détentions précitées entrent dans le champ d'application d'un impôt turc, après que les exigences imposées par les conventions fiscales internationales ont été, bien évidemment, prises en compte.

B – La lutte contre la manipulation des prix de transfert

La protection et la sauvegarde des droits de l'administration fiscale passent également par la lutte menée contre le non-respect des principes de pleine concurrence par la manipulation des prix de transfert. En effet, par le biais de ceux-ci, certains dirigeants

⁶⁴⁹ *Protocole et échange de lettres y relatif modifiant la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République de Turquie tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (Türkiye-Lüksemburg Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında Bilgi Değişimi Anlaşması)*, 30 septembre 2009, JO n° 27872, 12 mars 2011.

⁶⁵⁰ Barış ULUDAĞ, *Loi n° 5811 et certains problèmes d'application (5811 Sayılı Kanun ve Uygulamada Yaşanan Bazı Sorunlar)*, *Vergi Sorunları*, n°249 juin 2009, p. 64.

⁶⁵¹ Loi n° 5811 sur *Les biens, source de revenus pour l'économie nationale (aux finances nationales) (Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun)*, 22 octobre 2008, JO n° 27062, 1^{er} novembre 2008.

d'entreprises tentent de réduire le montant des impôts frappant leurs bénéficiaires. La manipulation des prix de transfert n'a pas comme seul objectif la réduction de l'impôt, « elle peut être motivée par la volonté de contourner le contrôle des changes et les réglementations restreignant le transfert direct des dividendes, la conquête d'un marché étranger ou la fuite d'un pays atteint d'une instabilité monétaire, etc. Elle peut également conduire à faire remonter plus rapidement le bénéfice vers la société mère, même si elle est située dans un pays pratiquant un niveau d'imposition proche »⁶⁵².

En droit fiscal turc, le principe des prix de transfert est prévu par l'article 13 du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK), ayant pour titre « la distribution de bénéfices implicites à travers les prix de transfert ». Certaines dispositions de ce code ont été applicables à partir du 1^{er} janvier 2006 ; d'autres l'ont été à partir du 1^{er} janvier 2007⁶⁵³ : c'est le cas de l'article 13.

L'alinéa premier de cet article définit les prix de transfert de la manière suivante : les prix de vente ou d'achat de biens ou de prestations de services contraires aux « principes de conformité des habitudes » et effectués entre les établissements et les « personnes partenaires » sont réputés comme des distributions totales ou partielles de bénéfices implicites par le biais des prix de transfert⁶⁵⁴.

Il est utile de préciser ce que le législateur fiscal turc entend par les termes de « personnes partenaires » et de « principes de conformité des habitudes ».

Les termes « les personnes partenaires » (*ilişkili kişilerle*), qui apparaissent à l'alinéa premier de l'article 13, impliquent la notion de groupe, c'est-à-dire de l'existence de liens de dépendance entre les différentes entreprises. L'alinéa 2 de l'article 13 apporte des précisions à cette notion de « personnes partenaires » : les « personnes » concernées sont autant les personnes physiques que les personnes morales, et les « partenaires » représentent les associés et les sociétés (*kurum*)⁶⁵⁵ auxquelles l'entreprise est associée ou sous l'influence

⁶⁵² Conseil des Impôts (France), *XXIIème rapport au Président de la République relatif à la concurrence fiscale et l'entreprise*, 2004, cité par El Hadji Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, thèse de doctorat, univ. Paris Est, juillet 2011.

⁶⁵³ Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK : *Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

Serkan UÇAR, *Vergi Dünyası*, n°337, *L'influence sur les sociétés de groupes des charges intra-groupes dans le cadre des distributions occultes par le biais des prix de transfert (Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Grup İçi Giderlerin Grup Şirketlerine Yansıtılması)*, septembre 2009.

⁶⁵⁴ Le texte de l'article 13 emploie les termes « principes de conformité des habitudes » et « établissements » au pluriel.

⁶⁵⁵ La traduction de « kurum » n'est pas obligatoirement limitée aux seules sociétés.

desquelles elle se trouve. La relation de partenariat (*ilişkili kişilerle*) peut être directe ou indirecte.

Quant aux termes de « *principes de conformité des habitudes* », ils renvoient au principe de pleine concurrence, défini à l’alinéa 3 de l’article 13, qui dispose que les « *principes de conformité des habitudes* » correspondent au prix de vente ou d’achat entre « *personnes partenaires* » dans une situation où la relation de partenariat n’existe pas. Par l’intermédiaire de la notion de groupe et de celle de pleine concurrence, le législateur fiscal turc manifeste sa volonté de suivre celle de l’OCDE dans sa lutte contre la manipulation des prix de transfert.

Par ailleurs, si l’article 13 ne traite pas de la notion de franchissement de frontière, c’est-à-dire du fait que le transfert doit s’effectuer entre deux entités sises dans des pays différents, c’est afin de regrouper les prix de transfert de type national et international et de les interdire en cas de non-respect du principe de pleine concurrence.

Pour mener à bien la lutte contre la manipulation des prix de transfert, le droit fiscal turc a instauré des obligations pour les Grandes Entreprises, pour lesquelles, en 2006, il a mis en place un nouveau régime, concomitamment à la création du BMVD, nouveau service administratif chargé du suivi de leur dossier fiscal⁶⁵⁶.

Afin de pouvoir disposer d’un système fiscal qui atteste de sa préoccupation à l’égard des abus commis par certaines entreprises dans le cadre de la mondialisation, la législation fiscale turque ne pouvait faire l’économie de l’organisation d’une traçabilité des opérations internationales effectuées par les Grandes Entreprises.

C’est la raison pour laquelle, depuis le 1^{er} janvier 2008, les Grandes Entreprises qui dépendent de la Présidence de l’Administration Fiscale des Grandes Entreprises (BMVD) sont dans l’obligation de tenir un *Registre des prix de transferts annuels*⁶⁵⁷. En effet, le décret de novembre 2007 énonce que soient mentionnées dans ce registre les opérations nationales et internationales réalisées avec les sociétés partenaires. Ce registre ne doit pas être déposé auprès de l’administration fiscale mais être tenu régulièrement et être à jour au plus tard dans les deux mois suivant la date limite de dépôt des déclarations de l’Impôt sur les Sociétés. Postérieurement à cette date limite, la société doit être en mesure de présenter ce registre sur

⁶⁵⁶ BMVD : *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi* : Administration Fiscale des Grandes Entreprises.

Des précisions sont données concernant le BMVD en Première Partie / Chapitre 2 / Section 2 / Paragraphe 2 / B.

⁶⁵⁷ Le registre des prix de transferts annuels : *Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu*.

Décret, n°1 sur *La distribution de bénéfices implicites par le biais des prix de transfert (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği)*, JO n° 26704, 18 novembre 2007.

réclamation de l'administration fiscale ou bien lors d'une vérification de comptabilité. Par exemple, le registre doit pouvoir être présenté dès le 25 juin pour les entreprises clôturant le 31 décembre, dans la mesure où, dans ce cas, la date limite de dépôt de la déclaration d'Impôt sur les Sociétés est le 25 avril de l'année qui suit l'exercice concerné.

Par ailleurs, il est à rappeler que les différentes dispositions légales relatives aux zones franches ne sont pas destinées à lutter contre la manipulation des prix de transfert mais à inciter les entreprises à investir. C'est pourquoi le champ d'application du *Registre des prix de transferts annuels* a été élargi aux opérations effectuées dans les zones franches.

Le décret de novembre 2007 contient les dispositions suivantes, applicables à compter du 1^{er} janvier 2008 :

- toutes les sociétés assujetties à l'Impôt sur les Sociétés et réalisant des opérations économiques avec des sociétés installées en zone franche (*Serbest Bölge*) ont l'obligation de tenue d'un *Registre des prix de transferts annuels*⁶⁵⁸ ;
- toutes les sociétés installées en zone franche doivent, elles aussi, tenir ce registre pour l'ensemble de leurs opérations nationales et être en mesure de le présenter sur demande de l'administration fiscale.

L'objectif du décret est de combattre les implantations abusives des entreprises situées dans des zones franches. En effet, il est indispensable de contrôler l'implantation dans une zone franche d'une société qui appartient à un groupe cherchant à transférer ses bénéfices dans une telle zone dans le seul but de tirer profit des allègements fiscaux qui y sont consentis.

La tenue obligatoire du *Registre des prix de transferts annuels* permet au droit fiscal turc de lutter contre l'abus de droit (*Hakkın kötüye kullanılması*) et impose aux entreprises le respect de l'esprit de la loi fiscale par un texte.

La réglementation turque a longtemps négligé la dimension internationale des prix de transfert, « outils » permettant aux entreprises l'évasion de leurs bénéfices. La lutte menée contre le non-respect du principe de pleine concurrence du fait des transferts artificiels des profits imposables a commencé avec la réforme de juin 2006 instaurant le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*).

⁶⁵⁸ Ali Haydar YILDIRIM, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 42 et s., (*Transfer Fiyatlandırması Raporu ve Sorumluluk*), avril 2010.

L'article 13 – du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés de juin 2006 – constitue l'une des réponses apportées à la préoccupation de l'actuel premier ministre, R. T. ERDOĞAN, lorsque, en prononçant la phrase : « *Ce n'est pas en faisant le tour des boutiques que l'on peut récolter l'impôt* ⁶⁵⁹ », il a fait non seulement référence à la nécessité de créer une administration telle que le BMVD⁶⁶⁰, mais également allusion, implicitement, à l'évasion fiscale. Cet article 13 dispose en effet que les prix fixés entre les établissements doivent « *protéger, sauvegarder, défendre le produit ou le service vendu* ». Il traduit le souhait du législateur fiscal de sauvegarder le principe de pleine concurrence en exigeant que les transactions des entreprises soient le reflet de leur activité économique réelle. Par cet article 13, le législateur fiscal témoigne de sa volonté de protéger la perception de l'impôt réellement dû à l'administration fiscale turque et non à celle d'une autre juridiction. Ainsi, le système fiscal turc s'est aligné sur les objectifs poursuivis par les pays membres de l'Union européenne et de l'OCDE.

Néanmoins, le texte de l'article 13 du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés ne définit pas la méthode de détermination du prix du produit ou du service proposée par l'entreprise dans le cadre des opérations d'import-export. Par exemple, il ne précise pas les moyens de comparaison entre les produits turcs et les produits similaires étrangers ou entre les différents taux de marge à appliquer⁶⁶¹. Seul le décret (*Genel Tebliğ*)⁶⁶² de 2007 propose trois méthodes pour fixer les prix. Il reprend celles préconisées par l'OCDE dans les *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (Uluslararası Şirketler ve Vergi Idareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi)*⁶⁶³.

Le schéma suivant reprend les trois possibilités offertes aux entreprises pour qu'elles puissent fixer leurs prix de vente afin que soient respectés les principes de pleine concurrence.

⁶⁵⁹ « *Öyle işportacı, bakkal dolaşmayla vergi toplama olmaz. Babalar var babalar* ».

⁶⁶⁰ Cf. *supra* : Première Partie / Chapitre 2 / Section 2 / Paragraphe 2 / B / 2. : *La création du BMVD en Turquie*.

⁶⁶¹ Eyyüp INCE, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 110, (OECD, *Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi*), avril 2010.

⁶⁶² Décret, n°1 sur *La distribution de bénéfices implicites par le biais des prix de transfert (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği)*, JO n° 26704, 18 novembre 2007.

⁶⁶³ Version 2010 du rapport de l'OCDE : *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)*, *Méthodes de prix de transfert*, éd. OCDE, 1^{er} septembre 2010, p. 66.

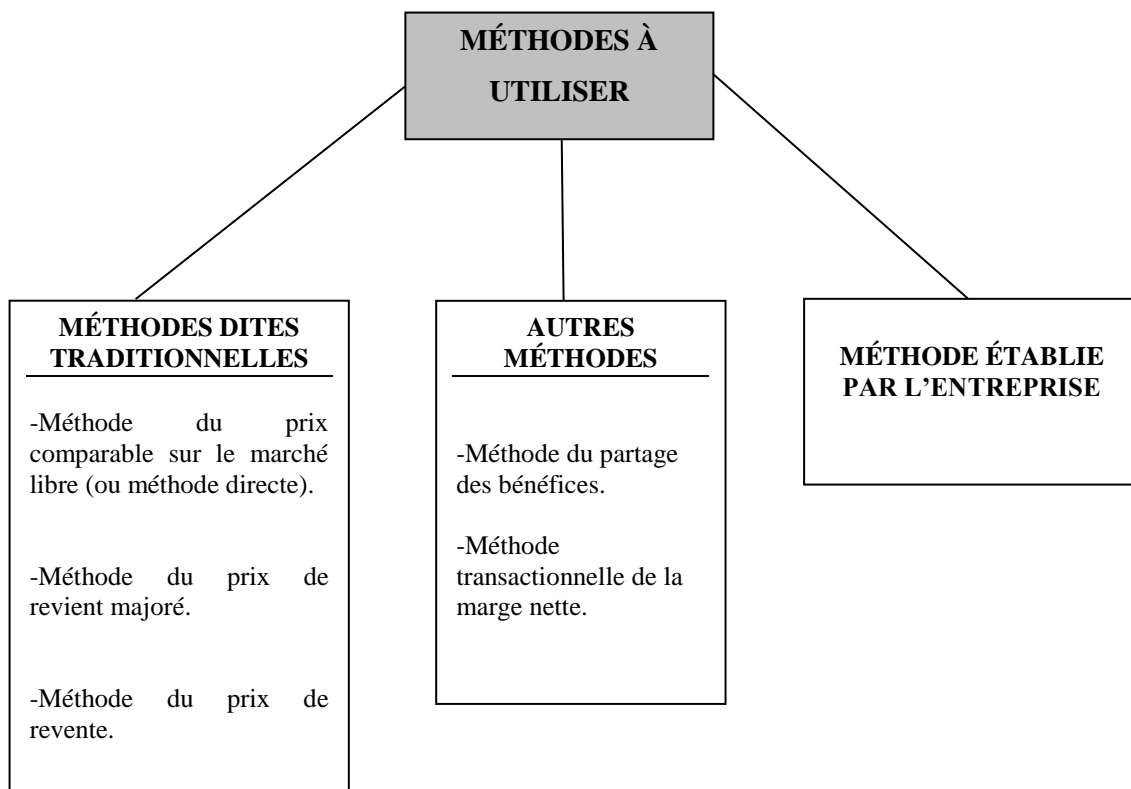


Schéma n° 7 : Source : Irfan VURAL, *Évaluations et éclaircissements de la loi sur le Code de l'Impôt sur les Sociétés (Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu)*, Ankara, 2009, 697⁶⁶⁴.

En théorie, l'OCDE privilégie l'utilisation d'une seule méthode pour une transaction donnée. Néanmoins, le 9 septembre 2009, le *Comité des Affaires Fiscales (Mali İşler Komitesi)* de l'OCDE a apporté des projets de modifications de la partie I et de la partie III des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales*. De ce fait, l'OCDE considère que « dans des cas difficiles, où aucune méthode n'est concluante, une approche souple permettra d'utiliser conjointement les données obtenues au moyen de méthodes différentes ».

Si l'entreprise décide de choisir sa propre méthode, elle doit analyser les méthodes appliquées dans d'autres pays. Celle qu'elle aura retenue sera recevable à condition qu'elle

⁶⁶⁴ Cité par Eyyüp INCE, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259, (OECD, Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi)*, avril 2010, p. 112.

soit justifiée, cohérente avec les fonctions exercées et les risques assumés et que la rémunération obtenue en contrepartie soit conforme au principe de pleine concurrence.

L'absence de traduction en langue turque des *Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert* constitue une source de difficulté pour les entreprises turques lors de la détermination des prix de transfert. Cette opération revêt en effet un caractère technique complexe, raison pour laquelle certaines entreprises européennes disposent de bases de données, comme AMADEUS.

Le Conseil d'État (*Danıştay*) n'a pas encore pris de décision quant aux prix de transfert. Seul le Tribunal Fiscal d'Istanbul en a pris une, en 2010⁶⁶⁵ : le juge a décidé que l'entreprise en litige avec l'administration fiscale ne pouvait utiliser le même coefficient de marge pour la vente de ses pièces détachées et pour la vente de véhicules à moteur. Par ailleurs, il a également rejeté la possibilité pour l'entreprise d'utiliser la base de données AMADEUS – avec les données étrangères qu'elle contient – et a privilégié la méthode de comparaison avec les marges déjà appliquées par les multiples entreprises du secteur de l'automobile sur le marché turc.

⁶⁶⁵ 11^{ème} Tribunal Fiscal, *11. Vergi Mahkemesi*, Istanbul (*Istanbul Onbirinci Vergi Mahkemesi*), décision n° (karar no) 2010/2091, *esas* n° 2009/3169.

CONCLUSION DU CHAPITRE 1

Les avancées réalisées dans de multiples domaines par le gouvernement de R. T. ERDOĞAN sont accueillies favorablement sur la scène internationale. Du point de vue de la fiscalité, il a mis en place le BMVD⁶⁶⁶, l'équivalent français de la DGE (Direction des Grandes Entreprises). Cela atteste de la volonté de son parti politique – le AKP – et, puisqu'il est majoritaire dans toutes les institutions, la volonté du législateur de percevoir l'impôt plus efficacement et de fournir un service efficient aux entreprises.

La volonté de recouvrer les créances publiques a pour objectif d'obtenir des recettes suffisantes pour que la Turquie ne devienne pas un pays dépendant d'aides ou de prêts internationaux. Ainsi, les recettes fiscales sont en augmentation depuis 1950 et, depuis 2003, elles constituent plus de 80 % du budget (*Genel bütçe*) de la Turquie⁶⁶⁷. De même, la loi de finances pour l'année 2012 n'a prévu qu'un différentiel légèrement supérieur à 20 milliards de TL entre les dépenses et les recettes fiscales (351 milliards de TL de dépenses contre 330 milliards de TL de recettes fiscales⁶⁶⁸). Par conséquent, une telle volonté de parvenir à l'équilibre budgétaire rend difficilement envisageable l'hypothèse que la Turquie soit amenée à subir une situation financière et économique semblable à celle de la Grèce.

En suivant l'évolution de la conjoncture économique, comme le font les pays occidentaux – qui conduit par exemple à l'augmentation du nombre des véhicules de transports (véhicules utilitaires), au développement du sponsoring sportif, à la recherche et développement –, la mutation du système fiscal d'imposition turc fait preuve de modernisme. En outre, comme cela a été analysé dans l'Introduction, le modernisme passe par l'adéquation de la fiscalité d'imposition turque aux valeurs démocratiques, sociales et morales de la Turquie, à son évolution économique ainsi qu'aux volontés et aux objectifs de l'OCDE et des autres organismes internationaux dont la Turquie est membre.

Par ailleurs, la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés en Turquie est certes consécutive à une pression des organismes internationaux et des entreprises multinationales (EMN). Néanmoins, cette pression est plus acceptée que subie, dans la mesure où la Turquie, depuis les années qui ont suivi la Seconde Guerre mondiale (1952, adhésion à l'OTAN ; 1961,

⁶⁶⁶ BMVD (*Büyük Mükellefler Vergi Dairesi*) : Administration Fiscale des Grandes Entreprises. Créé par le Conseil des Ministres, décision du 26 juillet 2006, JO 5 août 2006.

⁶⁶⁷ Rapport d'activité 2011 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), *Gelir Idaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011*, éd. 151, Ankara, avril 2012, p. 73 – 75.

⁶⁶⁸ *SABAH*, quotidien, 350 milliards 948 millions de dépenses contre 329 milliards 800 millions de recettes, *Ekonomi*, 27 novembre 2011, p. 13.

adhésion à l'OCDE), a toujours manifesté son désir de s'associer à la communauté internationale. Par conséquent, la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés est, dans une certaine mesure, un signe de modernisme, même s'il est possible de considérer cette baisse comme un signe de dépendance économique et de faiblesse en raison d'une certaine perte d'autonomie fiscale pour la Turquie.

Néanmoins, le système d'imposition des bénéfices des entreprises en Turquie et son application connaissent encore des faiblesses. Des progrès restent donc à réaliser en matière de fiscalité d'entreprise :

Chapitre 2 - Une persistance de faiblesses dans le régime d'imposition des bénéfices

CHAPITRE 2. UNE PERSISTANCE DE FAIBLESSES DANS LE RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES

En Turquie, le système d'imposition des bénéfices des entreprises connaît des faiblesses, présentes depuis fort longtemps ou persistantes malgré les modifications de législation. Elles proviennent de l'application des règles fiscales par les entreprises et sont également le fait du législateur. Par exemple, il n'est pas logique que le taux de l'Impôt sur les Sociétés applicable aux bénéfices réalisés en 2006 n'ait été connu par les entreprises qu'en avril de la même année.

La Turquie ne comptait qu'environ 1 000 entreprises exportatrices en 1980. Elle en compte aujourd'hui 48 000⁶⁶⁹. Cela montre, s'il en était besoin, que l'augmentation des échanges économiques entre la Turquie et le reste du monde ainsi que la présence de plus en plus importante d'entreprises étrangères sur son territoire doivent être régulées par le législateur fiscal.

Les faiblesses dans le système d'imposition créent inévitablement l'obligation de les corriger. C'est pourquoi le présent chapitre analysera les différentes insuffisances du système actuel et proposera les solutions envisageables pour que soit instauré un système plus moderne et davantage adapté à la mondialisation. Il sera possible pour la Turquie de remédier à ces faiblesses et même de les supprimer si elle adopte des choix rigoureux tant dans sa politique intérieure que dans sa politique extérieure (**Section 1**). Ces choix ainsi que le comportement des entreprises face aux impôts ne pourront que générer des améliorations nécessaires à l'obtention d'un système fiscal moderne et ouvert sur l'international (**Section 2**).

SECTION 1. LA NÉCESSITÉ DE CHOIX POLITIQUES RIGoureux EN POLITIQUE INTÉRIEURE ET EXTÉRIEURE

L'aménagement du territoire facilite l'intégration de la Turquie dans la mondialisation. Il s'agit là d'une démarche largement développée dans de nombreuses parties du monde, notamment au travers de l'instrument fiscal⁶⁷⁰. En Turquie, la création de zones franches dans

⁶⁶⁹ Dernier chiffre disponible : année 2008. Rifat HISARCIKLIOGLU, président de TOBB (*Türkiye Odalar ve Bursalar Birliği*) Union des Chambres de Commerce et des Métiers et des Bourses de Turquie, article « *Changing Turkey* » dans le rapport *Turkey The Rising Star*, établi par MÜSIAD, Istanbul, octobre 2010, p. 220.

⁶⁷⁰ Marie-Joseph AGLAÉ (sous la direction de), *Aménagement du territoire et développement*, éd. Cujas, 2009.

les provinces orientales du pays permettra leur développement sans pour autant priver le pays d'une mondialisation globale et d'une expansion économique vers l'Europe.

Dans les pays occidentaux, la fiscalité est très fréquemment le reflet et la conséquence d'objectifs politiques. Pour cette raison, si elle souhaite les rejoindre, la Turquie doit mener une politique fiscale intérieure qui prenne en compte les intérêts des entreprises mais qui soit aussi ouverte aux entreprises étrangères. Ainsi, cette politique deviendra à terme une source indispensable de recettes fiscales pour l'État (**paragraphe 1**). Le législateur doit privilégier l'investissement et le développement de son maillage économique tout en défendant les intérêts du Trésor public à l'échelle internationale (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1. La nécessité d'une politique intérieure axée sur les intérêts des entreprises

Certes, le législateur fiscal doit avoir le souci de protéger la perception des recettes fiscales mais ne doit pas négliger pour autant les conséquences pour les entreprises des dispositions adoptées (**A**) et maîtriser rigoureusement les sanctions qui s'appliquent en cas de non-respect des obligations fiscales (**B**).

A – La nécessité d'un législateur efficient

La fiscalité d'entreprise est un domaine complexe et, en matière d'imposition, tous les éléments sont interdépendants. En effet, une simple disposition fiscale entraîne des conséquences multiples : sur les dépenses comptables – donc sur les charges fiscales –, sur le résultat fiscal, sur le compte de résultat, sur l'actif et/ou le passif, sur la prescription, sur les distributions de bénéfices – donc sur la fiscalité personnelle des associés –, sur plusieurs impôts parfois, sur une vérification ultérieure, sur la trésorerie de l'entreprise, etc. C'est pourquoi le législateur est contraint d'anticiper les conséquences de ses décisions et a la possibilité, par le biais de mesures fiscales préférentielles, d'agir sur les comportements des entreprises⁶⁷¹.

⁶⁷¹ Luc GODBOUT, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France, op. cit.*

Il n'est pas interdit d'émettre certaines réserves à l'égard du travail du législateur turc, à qui il arrive parfois de manquer de recul et d'anticipation à l'égard des conséquences entraînées par ses textes de lois.

Ainsi, l'avantage fiscal de déduction de bénéfice pour investissement a été supprimé par la loi de février 2006 avant d'être à nouveau instauré par la loi de 2009⁶⁷². Point n'est besoin d'être économiste pour observer que, en 2006, les provinces de l'est du pays connaissaient un retard économique nécessitant des investissements créateurs d'emplois et que, à l'évidence, cette loi de février 2006 constituait une erreur de la part du législateur. Néanmoins, aucun fiscaliste ne l'a dénoncée.

À la suite de la suppression de l'avantage fiscal de déduction de bénéfice pour investissement, s'est posée la question de connaître les conséquences fiscales des investissements engagés antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 8 avril 2006. Celle-ci prévoyait qu'il ne serait plus possible de bénéficier de cet avantage fiscal à compter du 1^{er} janvier 2006. Par conséquent, le législateur a dû trouver une alternative pour résoudre le problème posé par les investissements réalisés antérieurement à cette date et dont la déduction n'avait pas encore été épuisée sur l'exercice précédent, à savoir 2005⁶⁷³.

En effet, lorsque le résultat fiscal du contribuable était insuffisamment élevé pour pouvoir y imputer la déduction en totalité, celle-ci était reportable sur les exercices suivants. C'est pourquoi le législateur fiscal a prévu, dans l'article 3 de la loi du 8 avril 2006, un article provisoire⁶⁷⁴, inséré dans le Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK*). Cet article disposait que les investissements réalisés en 2005 pouvaient être reportés sur les exercices 2006, 2007 et 2008. Les entreprises soumises à l'Impôt sur les Sociétés bénéficiaient également des mêmes dispositions. En outre, le taux applicable à compter du 1^{er} janvier 2006 était le nouveau taux de 20 % tandis que le taux de l'Impôt sur les Sociétés applicable en cas de report de déduction pour investissement restait l'ancien taux de 30 %.

Il pouvait paraître avantageux pour les entreprises que les déductions non encore imputées sur l'exercice 2005 le soient sur les bénéfices des trois exercices suivants, soit 2006, 2007 et 2008⁶⁷⁵. Néanmoins, les déductions non imputées sur l'exercice 2008 en raison d'un

⁶⁷² Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes (*Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*), 18 février 2009, loi n°5838, JO n° 27155M, 28 février 2009.

⁶⁷³ Ahmet AKIL, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 212, p. 43 et s..

⁶⁷⁴ Article Provisoire 69 du Code de l'Impôt sur le Revenu.

⁶⁷⁵ Article provisoire 69 b) du Code de l'Impôt sur le Revenu

bénéfice insuffisant ne pouvant pas être considérées comme une charge⁶⁷⁶, les entreprises qui avaient prévu de déduire les investissements sur plusieurs exercices – par exemple cinq ans, voire dix ans – devaient décaisser une somme d’argent correspondant à l’Impôt sur le Revenu ou à l’Impôt sur les Sociétés alors qu’elles avaient planifié une fiscalité différente et, par conséquent, une gestion de trésorerie elle aussi différente.

Le législateur avait la volonté de prévoir mais il n’a qu’imparfaitement prévu. Seul un article paru dans une revue juridique a formulé, de manière succincte, quelques commentaires : selon le fiscaliste Ahmet AKIL, réduire le nombre d’exercices de report des déductions à trois ans – alors que le contribuable bénéficiait jusqu’à la loi du 8 avril 2006 de droits différents – rendait cette dernière loi contraire aux principes de la constitution turque⁶⁷⁷. Aucun autre juriste n’a envisagé cette éventualité.

Le législateur doit également tenir compte de l’évolution de la conjoncture économique. En effet, la technologie évolue rapidement et un pays moderne doit se doter d’une industrie technologique de haut niveau. Sur le marché international, la technologie turque est de plus en plus présente⁶⁷⁸. C’est pourquoi le législateur turc a été à l’origine d’une loi adoptée en 2001 avantageant la recherche et la production technologiques⁶⁷⁹ : la *Loi Relative aux Zones de Développement Technologique*⁶⁸⁰ est destinée, entre autres, à assurer une collaboration entre les universités, les établissements et organismes de recherche d’une part, et le secteur de la production d’autre part. Cette loi précise que les objectifs de cette collaboration sont les suivants :

- l’amélioration de la compétitivité internationale de l’industrie turque ;
- l’amélioration de la qualité des produits ;
- l’amélioration de la productivité ;
- l’amélioration des marges commerciales ;
- la promotion de nouveaux produits.

⁶⁷⁶ Levent BAŞAK, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 213, p. 64.

⁶⁷⁷ Ahmet AKIL, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 212, p. 49.

⁶⁷⁸ Exemple la marque BEKO qui est dans le secteur de l’électroménager et audiovisuel et dont la production est totalement turque.

⁶⁷⁹ Mehmet SUNAR, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 142, (*Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnasının Hesaplanmasında Bazı Özellikli Durumlar*), avril 2010.

⁶⁸⁰ Loi n° 4691, *Loi Relative aux Zones de Développement Technologique (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu)*, 26 juin 2001, JO n° 24454, 6 juillet 2001.

En outre, cette loi de juillet 2001 met en place également des zones dites *Zones de Développement Technologique*, auxquelles est accordé l'avantage fiscal de l'exonération de l'Impôt sur le Revenu et de l'Impôt sur les Sociétés pour les entreprises qui y sont implantées.

Il est indispensable que le législateur fasse preuve d'une plus grande rigueur quant aux dates d'entrée en application des nouvelles dispositions fiscales. Ainsi, le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés adopté en juin 2006⁶⁸¹, mais entré en vigueur rétroactivement le 1^{er} janvier 2006, prévoyait, dans son article 13, que les dispositions relatives aux distributions occultes *via* les prix de transfert seraient applicables à compter du 1^{er} janvier 2007. Les entreprises ont donc légitimement pu considérer que les anciennes dispositions concernant les distributions occultes continueraient de s'appliquer en 2006. Or, le nouveau code, dans l'article 36, mettait fin à l'ancien code. Par conséquent, aucune disposition ne pouvait s'appliquer à ces distributions occultes⁶⁸².

B – Le besoin d'une maîtrise des sanctions

L'application d'une règle passe par la sanction du non-respect de celle-ci.

En Turquie, le manque de sanctions efficaces entraîne des conséquences sur les impositions et, partant, sur les recettes fiscales. Le schéma n° 4 (page - 151 -) met en évidence que des sanctions insuffisamment redoutées encouragent les entreprises à dissimuler tout ou partie de leurs bénéfices. Ainsi, les encaissements de recettes fiscales se font encore de manière insuffisamment rigoureuse en laissant subsister des inégalités, par exemple dans la mise en recouvrement de l'Impôt sur le Revenu : en 2007, les fonctionnaires (*memur*), dont l'imposition est prélevée à la source, s'acquittaient d'un Impôt sur le Revenu supérieur à celui des artisans (*esnaf*)⁶⁸³. De même, les données du ministère des Finances font apparaître que les artisans et les artistes payent en moyenne 18 TL d'impôt par mois et une personne percevant le « SMIC turc » (*asgari ücret*) paie 68 TL, soit davantage qu'un menuisier, un restaurateur ou un droguiste.

La Direction Générale des Politiques de Recettes du Ministère des Finances (Maliye Politikaları Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü) a diligenté une enquête sur l'Impôt sur le

⁶⁸¹ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

⁶⁸² Rabia COBAN, *Le rôle de l'Impôt sur les Sociétés sur les recettes fiscales dans le système fiscal turc (Türk vergi sisteminde kurumlar vergisinin vergi hasılatına etkisi)*, thèse de doctorat, p. 108, Isparta 2008.

⁶⁸³ Quotidien SABAH du 15 avril 2007, p. 10

Revenu acquitté par différents groupes de métiers. Cette enquête a « *mis en évidence l'injustice vécue au niveau de l'Impôt sur le Revenu* »⁶⁸⁴ : les artisans et les artistes, imposés selon la procédure simplifiée (*Basit Usul*), c'est-à-dire celle des petites entreprises, n'ont payé par mois que 7,5 TL d'Impôt sur le Revenu, en 2004 ; 13 TL en 2005 et 18 TL en 2006. Cette année-là, les personnes percevant le « SMIC turc » ont dû s'acquitter de 68,5 TL. Par conséquent, un salarié percevant le « SMIC turc » a donc payé, en 2006, un impôt 4 fois supérieur à celui d'un artisan ou d'un artiste.

La Direction Générale des Politiques de Recettes a également étudié le cas des salariés clandestins. Les secteurs de l'agriculture et du bâtiment occupent 3,9 millions de personnes et ce sont eux qui emploient le plus grand nombre de salariés non déclarés (*kayıtdışı*). L'administration fiscale a ainsi perdu, en 2006, entre 1,7 et 2 milliards de TL d'impôt⁶⁸⁵, soit plus de la moitié du déficit de la Turquie, qui s'élevait à près de 4 milliards de TL⁶⁸⁶.

À l'égard de la législation fiscale, des différences notables existent entre les comportements des entreprises de l'ouest de la Turquie et celles de l'est. Dans l'Introduction, avaient déjà été évoquées les disparités culturelles entre les provinces orientales et occidentales de la Turquie, qui ont une incidence sur la gestion et la gouvernance d'entreprise⁶⁸⁷. D'un point de vue fiscal, elles n'ont jamais fait l'objet d'une étude spécifique. Néanmoins, une étude de 2007 – derniers chiffres disponibles – relative aux revenus fonciers permet d'en présenter une approche : selon la *Présidence Générale des Politiques des Recettes Publiques (Maliye Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü)*, sur 3 766 000 habitations mises en location, seuls 857 717 propriétaires – soit 22,8 % – déclarent le revenu foncier afférent⁶⁸⁸.

Du point de vue de la déclaration des revenus fonciers par les propriétaires, des variations considérables existent selon les villes. Les trois villes dans lesquelles les propriétaires sont les plus nombreux à déclarer ces revenus sont Istanbul, à l'ouest du pays, dont 41,4 % des habitations louées sont déclarées ; 31,9 % le sont à Ankara, au centre, et

⁶⁸⁴ *Ibidem*.

⁶⁸⁵ *Ibidem*.

⁶⁸⁶ 3 milliards 995 millions.

⁶⁸⁷ Benoît MONTABONE, *La cohésion territoriale en périphérie de l'Union européenne : les enjeux du développement régional en Turquie*, thèse de doctorat, univ. Haute-Bretagne Rennes 2, novembre 2011, page 91.

⁶⁸⁸ SABAH, quotidien, (*Ev sahipleri, kiracıya aslan Maliye'ye süt dökmüş kedi*), pages *Ekonomi*, 26 mars 2007. Il y a 16 969 000 habitations dont 68 % sont en propriété, 24 % en location et 2 % en logement. 5 % ne vivent pas chez eux et ne paient pas de loyer.

30,5 % à Bartın, au nord. À l'inverse, les trois villes dans lesquelles les propriétaires sont les moins nombreux à déclarer ces revenus sont Adiyaman, au sud-est du pays, dont 1,3 % des habitations louées sont déclarées ; 1,2 % le sont à Ağrı, à l'est, à la frontière avec l'Arménie, et 0,3 % seulement à Bitlis, le sud-est.

Ces pourcentages témoignent des disparités culturelles existant entre les différentes parties géographiques de la Turquie et elles sont renforcées par les inégalités d'intervention de l'administration fiscale du point de vue des sanctions administratives infligées en cas de non-respect de la législation.

Les sanctions fiscales revêtent plusieurs formes. Certaines, indirectes, permettent au législateur d'atteindre ses objectifs. En effet, la non-déductibilité d'une dépense du résultat fiscal peut, d'une part, inciter les contribuables à réaliser telle ou telle opération économique – par exemple, élargir le champ d'application des dépenses fiscalement non déductibles, les *KKEG*⁶⁸⁹ – et, d'autre part, dissuader, voire empêcher une entreprise de réaliser des opérations économiques. En 2008, le législateur turc a ajouté à l'article 41 du Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK*)⁶⁹⁰ l'alinéa 7, qui interdit de déduire, à hauteur de 50 %, toutes les dépenses d'annonces et publicités relatives « *aux tabacs et produits du tabac* », selon les termes de la *Loi Préventive des Préjudices Causés par les Produits du Tabac*⁶⁹¹, du 19 janvier 2008. Depuis cette date, les entreprises ne peuvent déduire de leurs bénéfices industriels et commerciaux (*BIC*, *ticari kazanç*) que la moitié des dépenses d'annonces et de publicités relatives au tabac. Un tel ajout au code témoigne de la volonté du législateur d'agir de manière moderne sur les opérations économiques des entreprises, tout en respectant les exigences de la santé publique, comme cela est le cas dans les pays occidentaux, qui prévoient une fiscalité spécifique sur le tabac ou l'alcool. En France, par exemple, la fiscalité tente de diminuer la consommation de boissons contenant une forte quantité de sucres ou d'édulcorants de synthèse.

Afin de limiter le nombre et l'ampleur des sanctions frappant le contribuable, le gouvernement peut avoir recours à une autre solution indirecte : s'efforcer de changer la

⁶⁸⁹ La fiscalité turque utilise les abréviations *KKEG* (*Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler*) lorsqu'elle parle des « Charges non acceptées par la loi », c'est-à-dire des dépenses comptables qui ne sont pas acceptées en déduction fiscale des bénéfices.

⁶⁹⁰ Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.

⁶⁹¹ Article 5 de la Loi n° 5727, *Loi portant Modifications de la Loi Préventive des Préjudices Causés par les Produits du Tabac (Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 3 janvier 2008, JO n° 26761, 9 janvier 2008.

conscience fiscale (*vergi bilinci*). Celle-ci peut être définie comme « *la capacité du contribuable de savoir, de se rappeler et de prendre conscience que, conformément aux procédures, aux principes et aux taux énoncés par la loi, il doit, par ses revenus et par ses biens, contribuer à ce que l'État puisse satisfaire à ses obligations d'assurer les services publics* »⁶⁹². Dans une enquête de 2007, Nuri ÖMÜRBEK, docteur en droit, considère que l'éducation, notamment celle reçue à l'université, influe sur la conscience fiscale. En effet, les étudiants peuvent connaître de manière précise l'affectation des recettes fiscales⁶⁹³ et acquièrent de ce fait une conscience fiscale. Nuri ÖMÜRBEK précise que, en 2005, la Turquie comptait 1 942 995 d'étudiants et que 288 819 avaient terminé leurs études cette année-là. Considérant que ces derniers étaient entrés dans la vie professionnelle en intégrant, pour la majorité d'entre eux, des entreprises, il estime qu'ils ont pu influencer par là même sur l'évolution de la conscience fiscale générale.

Étant donné que, de 2003 à 2011, ont été créées en Turquie 102 universités et que leur nombre a atteint 210 en 2011 – ce qui représente un effectif de 3 529 334 d'étudiants⁶⁹⁴ –, la prise de conscience fiscale bénéficie d'une conjoncture favorable.

Paragraphe 2. La nécessité d'une protection des droits fiscaux turcs contre les effets préjudiciables extérieurs au pays

Pont important entre l'Europe et l'Asie, la Turquie occupe une position géographique stratégique. Le nord, l'ouest et le sud de la Turquie sont des régions côtières et le seul passage entre la mer Noire et la mer Méditerranée et la mer Egée est le détroit du Bosphore, qui sépare en deux Istanbul, le poumon économique du pays. À la notion d'économie, et particulièrement d'économie florissante, répond la notion de perception de recettes fiscales. La Turquie doit défendre ses droits au niveau international en participant aux décisions prises par les organismes internationaux **(A)** sans pour autant discriminer les entreprises étrangères afin de ne pas les dissuader d'investir sur son territoire **(B)**.

⁶⁹² Nuri ÖMÜRBEK, Hüseyin Güçlü ÇİÇEK, Serdar ÇİÇEK, *Une analyse sur la conscience fiscale : résultat d'enquête sur les étudiants universitaires (Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme : Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları)*, Maliye Dergisi, Sayı (n°) 153, juillet-décembre 2007.

« *Bu kapsamda vergi bilinci, devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi için bireylerin elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden kanunlarda belirtilen usul, esas ve oranlara göre katkıda bulunmaları gerektiğini fark etme, bilme ve hatırlama yeteneğine sahip olmalarını ifade etmektedir* ».

⁶⁹³ *Ibidem.* (Ödenilen vergilerin çok açık ve net olarak nerelerde kullanıldığının bilinmesi, daha şeffaf ve hesap verebilir devlet yönetimi...).

⁶⁹⁴ *Gazete 5, Cinq pour cent de la Turquie est universitaire (Türkiye'nin yüzde 5'i üniversiteli)*, 26 mars 2011.

A – Le besoin d’une participation active à l’échelle internationale

Comme tout pays moderne, la Turquie est aujourd’hui dans l’impossibilité de penser la fiscalité d’entreprise dans un système clos.

Le premier but d’une participation active de la Turquie aux organisations ou aux conventions internationales est la lutte contre l’évasion fiscale, qui passe par des ententes internationales.

En utilisant les lacunes des conventions internationales, les sociétés multinationales (*çok uluslu*) peuvent aisément réaliser des transferts de prix, créer des boîtes aux lettres fictives, réaliser des stratégies fiscales, commettre des fraudes fiscales. Pour éviter cela, les administrations fiscales nationales ne peuvent intervenir qu’au niveau national, par l’intermédiaire des vérifications de comptabilité. Pour réaliser des opérations économiques d’exportation et d’importation, les frontières se sont totalement ouvertes ; en revanche, les administrations fiscales ne sont pas parvenues à dépasser efficacement les frontières politiques de leur pays, dans la mesure où chaque pays souhaite conserver son droit à la souveraineté fiscale (*vergisel egemenlik hakkı*)⁶⁹⁵.

Vouloir conserver ce droit est préjudiciable aux recettes fiscales des pays, dans la mesure où celles-ci diminuent et où se développe la concurrence déloyale (*haksız rekabet*). Il n’est pas possible d’imposer totalement et correctement une entreprise qui exerce des activités dans plusieurs pays en se fondant uniquement sur les informations recueillies dans un seul d’entre eux. Les administrations fiscales ne pouvant exercer leurs compétences de contrôle et d’exécution sur les entreprises que dans la limite de leurs frontières, l’établissement et le recouvrement de l’impôt ne se font ni régulièrement ni correctement puisque les administrations fiscales ne peuvent ni contraindre les entreprises à répondre à leurs questions ni envoyer leurs inspecteurs dans un pays étranger.

Pour tenter d’apporter une solution au problème de l’évasion fiscale, l’ONU, l’OCDE, et l’Union européenne œuvrent pour la mise en place d’une coopération internationale, ce que font également la plupart des administrations fiscales des pays qui souhaitent lutter contre cette évasion.

En Turquie, l’intérêt du recouvrement international des recettes ayant échappé au Trésor public par l’évasion fiscale s’est manifesté surtout lorsque ont éclaté les affaires

⁶⁹⁵ Ramazan KILIC, *Vergi Dünyası*, n° 302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir Idareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), p. 106, octobre 2006.

YIMPAŞ, JETPA et KOMBASSAN, noms des sociétés qui avaient démarché des ressortissants turcs habitant en Europe – principalement en Allemagne, aux Pays-Bas, en Belgique, en Autriche et en France – afin de rassembler des capitaux en contrepartie d’actions leur donnant droit à des dividendes et en leur promettant des investissements dans divers secteurs créateurs emplois. Ces sociétés ont encaissé des millions d’euro, pour la plupart investis en Turquie. Bien évidemment, toutes les sommes n’ont pas été affectées à des investissements et, parfois même, certaines sociétés n’en ont fait aucun. De plus, les actionnaires « européens » ignoraient que les contrats signés n’avaient aucun lien juridique avec des entreprises turques. Par exemple, la société JETPA était sise au Lichtenstein⁶⁹⁶. Aucune de ces sociétés n’a distribué de dividendes, sauf immédiatement après la signature des contrats et afin de séduire de nouveaux actionnaires. Quant aux affectations des fonds, elles n’ont jamais été dévoilées.

Par ailleurs, l’administration fiscale turque n’a perçu aucun impôt, hormis ceux relatifs aux bénéficiaires de quelques entreprises turques, mais qui sont dérisoires par rapport aux transactions réalisées. Des millions d’euro ont ainsi été détournés aux actionnaires et aux administrations fiscales des pays concernés et les pays dans lesquels les fonds étaient encaissés n’ont été connus qu’ultérieurement. De plus, la plupart des encaissements de cession d’actions se faisaient en espèces, lorsque les représentants des sociétés se déplaçaient chez les actionnaires.

La communication d’informations entre les administrations fiscales peut freiner voire supprimer de tels détournements. Les rencontres des fonctionnaires des administrations fiscales prévues par les liens constructifs (*yapıcı bağlantılar*)⁶⁹⁷ favorisent les échanges diplomatiques et culturels et permettent l’avancée des entraides. Désormais, les administrations peuvent établir des liens de communication et prendre connaissance des différences du système fiscal qu’elles appliquent chacune dans leur pays. Les fonctionnaires peuvent alors défendre leurs avantages fiscal-économiques et garantir les règles de la libre concurrence ainsi que l’investissement. Ces rencontres peuvent également se révéler très utiles lors de l’établissement de conventions bilatérales⁶⁹⁸.

⁶⁹⁶ L’auteur des travaux doctrinaux a rédigé un mémoire à l’issue d’un stage en cabinet d’avocat en Allemagne en 2001.

⁶⁹⁷ Ramazan KILIC, *Vergi Dünyası*, n° 302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir Idareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), p. 106, octobre 2006.

⁶⁹⁸ L’ADETEF (Association pour le Développement des Echanges en Technologies Economiques et Financière – *Ekonomik ve mali teknolojik gelişim derneği*) et le CREDAF (Centre de rencontres et d’études des dirigeants des administrations fiscales – *Vergi Idaresi yöneticileri toplantı ve eğitim merkezi*) (CIAT pour les pays d’Amérique du Sud) (IOTO pour les pays d’Europe) sont aussi des plateformes organisant des rencontres entre les dirigeants des administrations.

Pour pouvoir établir les impôts, l'administration fiscale requiert nécessairement des informations. Hormis les déclarations des contribuables, elle possède d'autres sources, comme les statistiques du secteur, différents rapports, et bénéficie d'informations secrètes publiques ou privées qu'elle se procure du fait de ses compétences légales. Elle peut analyser les pièces du contribuable ou bien encore les documents d'un tiers qui est en relation avec le contribuable concerné, conformément au droit de communication.

Des articles du Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*) prévoient un certain nombre de compétences que l'administration fiscale peut utiliser en situation de contrôle. Ce sont les articles :

- 127, qui autorise la fouille des personnes (*yoklama*) ;
- 142, qui permet la perquisition (*arama*) ;
- 144, qui donne la possibilité d'ouvrir une enquête (*inceleme*) ;
- 148, qui rend possibles les échanges d'informations (*bilgi verme*) – l'équivalent turc du droit de communication français – ;
- 152, qui ouvre l'accès aux archives des services de renseignement (*istihbarat arşivi*).

Toutefois, il n'est pas aisé de rassembler des informations concernant les revenus étrangers d'un contribuable. En effet, aucun pays n'accepte qu'une administration fiscale étrangère n'intervienne dans le cadre de sa souveraineté⁶⁹⁹.

Il s'agit là d'une difficulté que l'administration fiscale turque peut écarter en coopérant avec l'administration fiscale du pays concerné, ce qui permet d'imposer le contribuable, de découvrir les revenus non imposés, les fraudes commises et les revenus doublement imposés.

La convention permet toutes formes de coopération administrative entre États pour l'établissement et la collecte des impôts et la lutte contre l'évasion et la fraude fiscale (*vergi kayıp ve kaçağı*). Le champ de cette coopération s'étend de l'échange de renseignements au recouvrement des créances d'impôts étrangers.

Les pays qui souhaitent échanger des renseignements disposent de plusieurs bases juridiques, par exemple les conventions fiscales internationales, les conventions

⁶⁹⁹ Ramazan KILIC, *Vergi Dünyası*, n° 302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir Idareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), p. 107, octobre 2006.

Ramazan KILIC, « *La coopération administrative internationale en matière fiscale, superposition et mise en œuvre des traités dans l'espace européen* », thèse en doctorat, univ. Jean-Moulin Lyon 3, septembre 2009.

multinationales (*çok taraflı anlaşması*) et, pour les membres de l'Union européenne, la législation européenne.

Les conventions fiscales sont les outils les plus fréquemment utilisés. L'article 26 du modèle de convention de l'OCDE définit le cadre juridique de la coopération fiscale internationale. L'assistance en matière de recouvrement de l'impôt dans le cadre de la coopération administrative figure à l'article 27. La convention de non double imposition, signée en 1987 entre la Turquie et la France, prévoit un échange de renseignements dans son article 26 mais ne prévoit pas d'assistance en matière de recouvrement (cf. annexe n° 4, convention franco-turque, p. - 287 -).

L'autre outil dont disposent les administrations fiscales est le modèle de convention fiscale bilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale⁷⁰⁰, élaborée par le Conseil de l'Europe et l'OCDE, et ouverte à la signature des pays membres des deux organisations, le 25 janvier 1988⁷⁰¹. Par la suite, un protocole d'amendement a été adopté pour, entre autres objectifs, l'ouvrir à tous les pays. Lors du sommet du G 20 de novembre 2011, qui s'est tenu en France, tous les pays membres ont signé la Convention amendée. Au nom de la Turquie, Mehmet ŞİMŞEK, ministre des Finances, a signé cette convention, le 3 novembre 2011. Les impôts turcs concernés sont l'Impôt sur le Revenu, l'Impôt sur les Sociétés et la Taxe sur la Valeur ajoutée. Actuellement, la convention attend la ratification de la Grande Assemblée (*TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi*) pour son application en droit interne turc.

Concernant la législation européenne, le Conseil de l'Union européenne a accepté pour la première fois, le 19 décembre 1977, la directive⁷⁰² prévoyant l'assistance administrative dans le cadre des impôts directs. Le 6 décembre 1979, une autre directive⁷⁰³ a étendu son domaine d'application aux impôts indirects.

⁷⁰⁰ En turc : *Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi*.

⁷⁰¹ Ramazan KILIC, *Vergi Dünyası*, n°302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir Idareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), *op. cit.*.

⁷⁰² Directive 77/799/CEE du Conseil, concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs.

Ramazan KILIC, « *La coopération administrative internationale en matière fiscale, superposition et mise en œuvre des traités dans l'espace européen* », thèse en doctorat, *op. cit.*.

⁷⁰³ Directive 79/1070/CEE du Conseil du 6 décembre 1979, modifiant la directive 77/799/CEE concernant l'assistance mutuelle des autorités compétentes des États membres dans le domaine des impôts directs.

En 2003, le Conseil a également prévu une assistance pour les revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts⁷⁰⁴ (*faiz gelirlerin tasarruflarin vergilendirilmesi*). Ne faisant pas partie de l'Union européenne, la Turquie n'entre donc pas dans le champ d'application des directives de cette assistance. Néanmoins, elle est concernée par ces directives dans la mesure où elle est candidate à l'adhésion à l'Union européenne et où, même si cette adhésion ne devient pas effective, il est vraisemblable qu'elle bénéficiera d'un statut spécial. Ainsi, comme cela a été évoqué dans l'Introduction, la Turquie – avec la Principauté d'Andorre et la République de Saint Marin – est l'un des trois seuls pays à bénéficier d'une union douanière⁷⁰⁵ avec l'Union européenne alors qu'elle n'en est pas adhérente.

En Turquie, le service administratif chargé d'analyser les problèmes juridiques et d'organiser les échanges de renseignements avec les administrations étrangères est l'*Administration des Revenus Centralisée (Merkezi Gelir Idaresi)*, service centralisé lié au GIB⁷⁰⁶.

B – La nécessité d'une attention renforcée à l'égard des investisseurs en Turquie

La localisation géographique des investissements des sociétés multinationales obéit prioritairement à des considérations non fiscales, telles que l'état du marché du pays concerné, le coût et la qualification de sa main d'œuvre, sa stabilité politique, sa sécurité juridique, ses infrastructures et son degré de liberté des mouvements de capitaux⁷⁰⁷. Concernant la Turquie, le taux des impositions et la proximité de la législation avec celle des systèmes occidentaux facilitent les décisions des investisseurs.

Prendre en compte les exigences des investisseurs est un signe fort de la préoccupation internationale mais également de la volonté de modernisme de la Turquie. Organiser fiscalement l'investissement étranger atteste le souci d'intégrer les modalités de cet

⁷⁰⁴ Directive 2003/48/CE du Conseil du 3 juin 2003 en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts.

⁷⁰⁵ Décision n° 1/95 du Conseil d'association CE-Turquie, du 22 décembre 1995, relative à la mise en place de la phase définitive de l'union douanière, dans Journal officiel des Communautés européennes (JOCE). 13.02.1996, n° L 35, p. 1 - 47.

⁷⁰⁶ GIB (*Gelir Idaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

⁷⁰⁷ B. CASTAGNEDE et S. TOLEDANO, Fiscalité internationale de l'entreprise, Paris, PUF, 1987, p. 39; cité par El Hadji Dialigué BA, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la réglementation des prix de transfert au Sénégal*, thèse de doctorat, univ. Paris Est, juillet 2011, p. 7.

investissement. L'imposition des bénéficiaires des entreprises ne peut négliger l'adaptation aux investisseurs étrangers des règles d'imposition en vigueur en Turquie.

Depuis le début des années 2000, s'intensifie la volonté du gouvernement turc d'apporter la preuve de la crédibilité et de la stabilité du système économique et juridique. En octobre 2004, le Premier ministre, R. T. ERDOĞAN, a souligné que « *le pouvoir en place en Turquie est extrêmement solide. Cela favorise la confiance et la stabilité sur la scène intérieure et extérieure. La hausse des investissements étrangers et intérieurs - 20 milliards de dollars ces six derniers mois, un record dans l'histoire de la République ! - en est la preuve*⁷⁰⁸ ».

Au cours des vingt dernières années, des investisseurs se sont dirigés vers certains pays européens, comme la République Tchèque – qui a su les attirer en instaurant une exonération d'impôt pendant 10 ans – ou encore la Roumanie ou la Bulgarie⁷⁰⁹. Afin de les attirer également, la législation turque intensifie ses efforts et c'est l'une des raisons pour lesquelles le taux de l'Impôt sur les Sociétés est passé, à partir de 2006, de 30 % à 20 %. « *La Turquie continue d'attirer les investissements étrangers, même si la crise financière internationale a porté un coup d'arrêt à la croissance spectaculaire des IDE*⁷¹⁰ *qu'avait enregistrée le pays entre 2005 et 2008*⁷¹¹ ».

Quelles autres dispositions légales le législateur turc a-t-il mis en place pour rendre attractifs les investissements étrangers ?

En complément à la loi du 13 juin 2006, qui réduit le taux de l'Impôt sur les Sociétés, est adoptée, le 21 juin 2006, la loi qui crée l'agence ISPAT⁷¹². En effet, le Premier ministre, R. T. ERDOĞAN, a tenu à manifester sa volonté d'attirer les investisseurs en Turquie en prenant l'initiative de la création de l'Agence turque pour la promotion et le soutien à

⁷⁰⁸ Marie JÉGO et Babette STERN, Le Monde, article, *M. ERDOĞAN : "Ce que la Turquie apporte à la famille européenne"*, entretien du 21 octobre 2004, propos recueillis du Premier ministre Recep Tayyip ERDOĞAN.

⁷⁰⁹ Ramazan KILIC, *Vergi Diiynyası*, n° 302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), p. 105, octobre 2006.

⁷¹⁰ IDE : Investissement Direct à l'Étranger.

⁷¹¹ Jean BIZET, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, Rapport d'information, rédigé dans le cadre de la Commission des Affaires Européennes, n° 677 (2010-2011), page 29, 28 juin 2011.

⁷¹² Loi n° 5523, *Loi portant de Agence Turque pour la Promotion et le Soutien à l'Investissement (Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı Kurulması Hakkında Kanun)*, 21 juin 2006, JO n° 26218, 4 juillet 2006.

l'investissement (ISPAT) – directement placée sous ses directives⁷¹³ –, qui assure une large diffusion de son logo *Invest in Turkey* (*Investir en Turquie*).

Par ailleurs, le décret du 23 juillet 2006⁷¹⁴ prévoit que les fonds d'investissements, les fonds de financements immobiliers et les fonds d'investissements d'actions des investisseurs turcs feront l'objet d'une imposition au taux de 10 % et que les investisseurs étrangers en seront exonérés⁷¹⁵.

Comme c'est le cas dans de nombreux de pays, il existe désormais en Turquie une différence entre contribuable résident et non résident : le gouvernement a usé de la compétence – qui lui est attribuée par le Parlement – de déterminer les taux d'impôt dans le domaine des fonds d'investissement et de financement.

Le volume des transferts de fonds effectués par des personnes d'origine turque, notamment entre la Turquie et l'Allemagne, est considérable : l'OCDE a relevé que, entre 1980 et 1998, les fonds transférés d'Allemagne à destination de la Turquie ont représenté chaque année entre 2 400 et 3 100 millions de marks allemands⁷¹⁶. Certains résident turcs à l'étranger – désignés sous l'appellation d'« *étrangers moustachus* » (*biyıklı yabancı*)⁷¹⁷ – réalisent des opérations par l'intermédiaire de pays étrangers afin d'échapper à la fiscalité turque. En 2006, le ministère des Finances a rappelé que la Turquie a signé des conventions internationales et qu'il s'est engagé à lutter contre de tels types d'opérations, réalisées sous couvert d'un investissement étranger, qui ne reflètent pas la réalité économique mais sont seulement destinées à échapper aux impositions fiscales⁷¹⁸.

⁷¹³ « *La mission de l'agence est de promouvoir les opportunités d'investissement en Turquie auprès des membres de la communauté d'affaires internationale et d'apporter aux investisseurs le soutien nécessaire avant, pendant et après leur arrivée en Turquie* ».

« *Active à l'échelle mondiale, l'ISPAT remplit sa mission par le biais d'un réseau de représentants locaux en Allemagne, en Arabie saoudite, en Belgique, au Canada, en Chine, en Espagne, aux États-Unis, dans les pays du Golfe (Bahreïn, Émirats arabes unis, Koweït, Oman et Qatar), en Inde, au Japon, au Luxembourg, au Royaume-Uni et en Fédération de Russie, proposant aux investisseurs, au sein d'une même structure, un large éventail de services les aidant à optimiser leurs résultats en Turquie.* »

Agence turque pour la promotion et le soutien à l'investissement (ISPAT), *Invest in Turkey*, site Internet : <http://www.invest.gov.tr/fr-FR/theagency/Pages/OurServices.aspx>.

⁷¹⁴ Décret, BKK n°2006/10731, *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu Maddelerinde Yer Alan Bazı Tevkifat Nispetlerinin Yeniden Belirlenmesi*, JO n° 26237, 23 juillet 2006.

⁷¹⁵ Ramazan KILIC, *Vergi Dünyası*, n° 302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir Idareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), p. 105, octobre 2006.

⁷¹⁶ Rapport, OCDE, *Migrations, transferts de fonds et développement - Principaux canaux et coûts des transferts de fonds : Le cas de la Turquie*, 15 novembre 2005, chapitre 6, p. 109.

⁷¹⁷ Semi OKUMUŞ et Mehmet Akif GÜLDALI, *Dernière pente avant le pont pour les « étrangers moustachus » (« Biyıklı yabancılar » için köprüden önceki son çıkış)*, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 245, p. 34.

⁷¹⁸ Ali AĞAOĞLU, quotidien *Vatan Gazetesi*, *C'est le moment de devenir étranger moustachu ! (Biyıklı yabancı olmanın tam zamanı !)*, 23 juin 2006.

Par l'intermédiaire du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), le ministère peut s'appuyer sur les possibilités accordées par l'OCDE aux administrations fiscales nationales de s'entraider *via* l'échange de renseignements (*bilgi değişimi*), prévu dans l'article 26 des modèles de conventions préparés par l'OCDE.

La coopération administrative a deux dimensions : l'échange de renseignements afin que la base d'imposition soit déterminée convenablement et la coopération pour le recouvrement de l'impôt.

Concernant l'encouragement des investissements dans l'est de la Turquie, le législateur a tardé à mettre en vigueur la « *Loi portant Modification des Dispositions Législatives par l'Encouragement à l'Investissement et à l'Emploi* »⁷¹⁹. Il ne l'a fait qu'en 2004. Cette loi a été modifiée par la suite pour que les entreprises désirant investir dans les provinces de l'est du pays puissent continuer à bénéficier d'avantages fiscaux. Les dispositions d'aides fiscales ont été développées au Chapitre 1 Section 2 de la présente Partie. Le maillage économique trop tardivement « géré » par le législateur n'a fait qu'accentuer les déséquilibres économiques entre l'ouest et l'est du pays, comme l'attestent les écarts concernant le paiement de l'Impôt sur le Revenu : ainsi, en 2010, l'administration fiscale d'Istanbul a recouvré à elle seule 42,47 % du montant national de cet impôt⁷²⁰.

SECTION 2. LES AMÉLIORATIONS À APPORTER DANS LE SYSTÈME D'IMPOSITION

En Turquie, en période électorale, les discours politiques n'abordent que rarement les problèmes liés à la fiscalité, auxquels les électeurs ne portent souvent qu'un intérêt secondaire. Au lieu de présenter un programme de gouvernement, certains candidats ont pour stratégie de prononcer des discours qui contiennent des allusions à la vie privée de leurs adversaires, afin de les discréditer. Ainsi, lors de la campagne électorale pour les élections législatives de 2011, une série de vidéos a circulé sur Internet montrant les relations entretenues par certains hommes politiques avec des prostituées. De même, le leader du principal parti de gauche⁷²¹ a été contraint à la démission à la suite de la diffusion de vidéos révélant ses relations extra-conjugales. En Turquie, prévalent encore des conceptions *ad*

⁷¹⁹ Loi n° 5084, *Loi portant Modification des Dispositions Législatives par l'Encouragement à l'Investissement et à l'Emploi (Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 29 janvier 2004, JO n° 25365, 6 février 2004.

⁷²⁰ SABAH, quotidien, *Ekonomi En işe yarayan sayfalar - 100 zenginden 400 milyon TL vergi*, 15 avril 2011, p. 11.

⁷²¹ Deniz BAYKAL a démissionné de son parti CHP (Parti Populaire Républicain) courant 2010.

nominam, accordant la primauté à la personnalité des dirigeants au détriment des conceptions *ad valorem*, accordant la primauté aux travaux qu'ils effectuent. De ce fait, un regard extérieur pourrait juger irresponsables certains hommes politiques turcs en raison de leur désintérêt à l'égard de la gestion des finances publiques et de la fiscalité.

Le gouvernement de R. T. ERDOĞAN fait continûment l'objet d'affrontements politiques et de critiques : « *Chaque décision que prend le gouvernement, chaque déclaration qu'il fait suscitent un flot de réactions outrées* »⁷²². Quel que puisse être le bien-fondé de certaines de ces critiques, il faut cependant lui concéder qu'il fait montre de pertinence lorsqu'il assume les responsabilités qui s'imposent et qu'il apporte à la fiscalité d'entreprise les indispensables mutations permettant de parvenir à un équilibre entre les garanties du contribuable et les exigences de l'administration fiscale. Certaines améliorations en matière fiscale s'inscrivent dans un projet à long terme (**paragraphe 1**) ; d'autres portent sur le système de déclaration fiscale et la responsabilité des entreprises, trop longtemps négligés (**paragraphe 2**).

Paragraphe 1. Les améliorations à apporter sur le long terme en matière d'imposition des bénéficiaires

En fiscalité, comme dans beaucoup d'autres domaines, corriger certaines faiblesses exige du temps, celui nécessaire pour que soient adoptés de nouveaux textes, et celui nécessaire aux entreprises pour qu'elles les appliquent et modifient leurs habitudes fiscales et comptables, en intégrant progressivement une certaine conscience fiscale. L'une des faiblesses qui persistent et qui portent préjudice directement à la modernité et au caractère mondial de la fiscalité d'imposition est l'absence d'intégration fiscale (**A**). C'est pourquoi, le législateur turc doit entrer dans une dynamique de prise de dispositions à long terme, tout en tenant compte des retombées éventuelles du contenu de ses textes (**B**).

A – Une intégration fiscale inexistante

L'économie turque s'ouvre de plus en plus au-delà de ses frontières, ce qui entraîne nécessairement des prises de participations entre sociétés de différentes nationalités afin de former des groupes de sociétés.

⁷²² Etyen MAHCUPYAN, quotidien ZAMAN, *Gül constitue-t-il une alternative ?*, p. 15.

Dans les pays occidentaux, les groupes de sociétés ont la possibilité de consolider leurs comptes fiscaux ; à l'inverse, l'intégration fiscale n'existe pas dans la législation fiscale turque. C'est au groupe de travail nommé *Conseil Fiscal (Vergi Konseyi)* qu'a été confiée, entre autres missions, celle de mettre en place la consolidation fiscale. Créé en 1992, il a réalisé, jusqu'en 2003, des travaux qu'il juge lui-même, en substance, inefficaces, irréguliers et discontinus⁷²³. À partir de 2003, il sera beaucoup plus efficient et il obtiendra un statut juridique deux ans plus tard⁷²⁴.

Le *Conseil Fiscal* est composé du sous-secrétaire des Finances (*Maliye Müsteşarı*), du président du GIB (*Gelir İdaresi Başkanı*), du directeur général des politiques financières (*Gelir Politikaları Genel Müdürü*), du secrétaire général du Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi Genel Sekreteri*), de représentants des groupes de sociétés civiles et publiques (*Sivil Toplum Grupları ve Kamu Kesimi Temsilcileri*), d'académiciens et d'experts en économie et fiscalité (*Ekonomi ve vergi ile ilgili alanda uzmanlık ve kariyer sahibi akademisyen ve uzmanlar*).

En collaborant avec de multiples organismes, associations, administrations, entreprises, chambres professionnelles, universitaires, experts – même si un grand nombre d'entre eux ne possédaient qu'une voix consultative –, le *Conseil Fiscal* a joué un rôle essentiel dans l'élaboration du projet du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*)⁷²⁵, qui prévoyait la mise en place de la consolidation. Néanmoins, à la suite d'échanges avec le GIB⁷²⁶, les dispositions relatives à la consolidation ont été écartées dans la dernière version du projet, en décembre 2005⁷²⁷, et, aujourd'hui, le nouveau code ne contient aucun article sur la consolidation et l'intégration fiscale.

Le projet élaboré par le *Conseil Fiscal* prévoyait qu'une société détenant directement ou indirectement au minimum 90 % du capital d'une autre société pouvait présenter des comptes consolidés avec elle et avoir le même exercice comptable à condition que les deux sociétés soient imposables selon le régime du « contribuable complet ». Ce projet envisageait également des règles de déclaration ainsi que le principe de responsabilité solidaire des

⁷²³ Site Internet du Conseil Fiscal :

<http://www.vergikonseyi.org.tr/hakimizda.php?baslik=c4ca4238a0b923820dcc509a6f75849b>

⁷²⁴ Règlement du Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi Yönetmeliği*), 22 mars 2005, JO n° 25763, 22 mars 2005.

⁷²⁵ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

⁷²⁶ GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

⁷²⁷ Avant-projet du projet de loi sur l'Impôt sur les Sociétés (*Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı Taslağı*), Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi*), Ankara, 12 décembre 2005.

sociétés du même groupe devant l'impôt⁷²⁸. Les sociétés souhaitant bénéficier de l'intégration fiscale devaient notifier par écrit à l'administration fiscale leur intention dans les trois mois à compter du début de l'exercice pour lequel elles voulaient consolider leurs comptes. Lorsque les sociétés présentaient des comptes consolidés, elles s'engageaient à le faire pendant une durée d'au moins cinq exercices.

Le projet prévoyait également la mise en place d'un certain nombre d'avantages pour les entreprises, entre autres :

- certaines opérations considérées comme distribution occulte n'auraient plus été contraires à la législation fiscale ;
- les dispositions concernant les prix de transfert n'auraient plus été valables pour les sociétés d'un même groupe présentant des comptes consolidés ;
- les déclarations fiscales du groupe auraient été simplifiées et en moins grand nombre. Ainsi, les sociétés tout comme l'administration fiscale auraient consacré moins de temps à ces déclarations⁷²⁹.

Aujourd'hui, le texte n'est pas publié et ne figure donc pas dans le Code de l'Impôt sur les Sociétés.

Kerem GÜNAY, avocat fiscaliste, émet des réserves concernant certains points du projet. Par exemple, celui-ci prévoyait que la société mère serait imposée selon le régime du « contribuable complet ». Cela signifie donc qu'une société sise à l'étranger et possédant des établissements ou bien même des filiales en Turquie n'aurait pas pu bénéficier de l'intégration fiscale, même si la société mère avait son siège social dans un pays signataire d'une convention fiscale avec la Turquie.

Corollairement, le problème se posait à la société filiale, car le projet exigeait que cette dernière fût placée sous le régime du « contribuable complet ». Par conséquent, une société mère sise en Turquie n'aurait pas pu consolider ses comptes avec une filiale étrangère ayant des agences en Turquie, c'est-à-dire avec une filiale imposée en Turquie selon le régime du « contribuable partiel ».

⁷²⁸ Kerem GÜNAY, *Les systèmes de consolidation fiscale et leur application mondiale (Vergi Konsolidasyon Sistemleri ve Dünya Uygulamaları)*, op.cit. p. 63.

⁷²⁹ *Ibidem*.

Kerem GÜNAY émet également des réserves sur le taux de 90 % de détention⁷³⁰ de participation – qu’il juge trop élevé –, sur l’absence d’obligation d’établir un contrat écrit entre la société mère et sa fille et également sur le fait qu’une filiale n’aurait pas pu intégrer ses déficits fiscaux antérieurs au premier exercice consolidé.

La réserve essentielle exprimée par Kerem GÜNAY est la suivante : si le projet de texte était entré en vigueur, le législateur aurait écarté les dispositions sur les distributions occultes et sur les prix de transferts. Par voie de conséquence, les bénéfices seraient restés dans le même groupe et auraient été imposés communément en Turquie, sous les mêmes conditions et à un taux unique d’Impôt sur les Sociétés⁷³¹.

Effectivement, le texte élaboré par le Conseil Fiscal aurait ouvert la porte à plusieurs difficultés. Par exemple, une filiale A déficitaire et une filiale B bénéficiaire auraient pu réaliser entre elles des opérations avant même d’entrer dans le régime fiscal de la consolidation. En effet, la société B aurait pu transférer ses bénéfices à la société A, qui aurait pu les imputer sur ses déficits avant d’entrer en consolidation. La société A n’aurait pas perdu l’avantage du report de déficit étant donné que, lors de la première année de consolidation, les sociétés entrant dans la consolidation n’auraient pas pu imputer leur déficit antérieur. Dans ce cas, la société A aurait alors été bénéficiaire ou n’aurait présenté qu’un faible déficit.

Dans l’éventualité où le projet de texte entre en vigueur, le législateur fiscal ne devra donc pas écarter les sociétés consolidées du champ d’application des distributions occultes et des prix de transfert.

Aujourd’hui, le régime de la consolidation et de l’intégration fiscale n’existant pas encore, les sociétés turques d’un même groupe doivent déterminer leur bénéfice imposable, le déclarer et payer l’impôt dû indépendamment et isolément. Un tel état de fait ne convient pas à un pays qui se veut moderne et tourné vers l’Europe et constitue un handicap pour les groupes de sociétés souhaitant bénéficier des avantages de l’intégration fiscale.

La Turquie fait preuve ici d’un retard manifeste dans la mise à jour dans le système d’imposition des bénéfices alors que la réforme de 2006 aurait pu constituer une réelle

⁷³⁰ Détention de la société mère directement ou indirectement par détention au capital ou au droit de vote de la filiale à 90%.

⁷³¹ Kerem GÜNAY, Price Water House Coopers, (*Vergi Konsolidasyon Sistemleri ve Dünya Uygulamaları*), *op.cit.*, p. 66.

opportunité pour intégrer les dispositions de la consolidation dans le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés⁷³².

Aujourd'hui, le retard de la Turquie lui est d'autant plus préjudiciable que l'Union européenne envisage de mettre en place une *Assiette Commune Consolidée pour l'Impôt sur les Sociétés* (ACCIS), proposée par la Commission européenne le 16 mars 2011, qui « permettrait aux entreprises de recourir de manière facultative à un système de guichet unique pour remplir leurs déclarations fiscales et de consolider les profits et les pertes qu'elles enregistrent dans toute l'Union⁷³³ ».

B – Une politique fiscale lacunaire et inaboutie

Il est dommageable que les politiques fiscales qui ont une incidence non seulement fiscale mais aussi économique sur le comportement des entreprises, soient parfois lacunaires et non abouties. Cela se vérifie à différents niveaux : la non-publication par le gouvernement de la liste des paradis fiscaux (1.) ; l'insuffisance des garanties apportées au contribuable (2.) ; l'absence d'adaptation de la fiscalité à la pratique du « troc » immobilier (3.) ; la persistance du poids de la tradition dans la fiscalité turque (4.).

1. Les inconvénients de la non publication par le gouvernement de la liste des paradis fiscaux

Par sa réforme de juin 2006, le législateur turc a souhaité, entre autres, lutter contre l'évasion de fonds à destination des pays à fiscalité privilégiée. En effet, l'article 30 du Code de l'Impôt sur les Sociétés⁷³⁴ intègre dans le champ d'application de l'Impôt sur les Sociétés – au taux de 30 % au lieu de 20 %, nouveau taux général en vigueur – l'ensemble des paiements en faveur des « paradis fiscaux ». Rétroactivement, cet article est entré en application le 1^{er} janvier 2006.

Le schéma n° 6 (page - 219 -) met en évidence cette retenue valable pour tout paiement en faveur des entreprises, intragroupes ou non, sises dans des pays à fiscalité privilégiée. L'article 30 donne compétence au Conseil des Ministres pour fixer la liste de ces pays, pour lesquels les entreprises turques se verront retenir 30 % des paiements qu'elles y

⁷³² Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

⁷³³ <http://www.europaforum.public.lu/fr/actualites/2011/03/comm-accis/index.html>.

⁷³⁴ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

effectuent. Le GIB⁷³⁵ a préparé une liste de ces pays – empruntée à la liste établie par l'OCDE – mais elle n'a jamais été transmise au Conseil des Ministres⁷³⁶. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2006, aucune retenue n'a encore été perçue par l'administration fiscale turque.

Dans cette occurrence de l'entrée en vigueur d'une loi non suivie de son application, la volonté du législateur n'est pas respectée.

Il s'agit là de l'un des plus sérieux problèmes témoignant de l'absence de modernité de la fiscalité turque sur les impositions. Pourtant, aucun article juridique, aucune instruction, aucune circulaire n'ont été publiés traitant de l'absence de la liste des « paradis fiscaux ». Seul le journal *HABER TÜRK* a dénoncé, le 31 mars 2011, le retard de plus de 4 ans (à l'époque) pris par le Conseil des Ministres⁷³⁷.

La première conséquence de l'absence de cette liste concerne les sommes très importantes qui s'évadent de Turquie et échappent ainsi au recouvrement des dettes fiscales par l'administration fiscale. Ainsi, entre 100 et 150 milliards de dollars de fonds non déclarés se seraient accumulés en dehors de la Turquie depuis 1990⁷³⁸. La seconde conséquence touche les conventions internationales d'échanges de renseignements : la Turquie a proposé un projet de convention d'échanges de renseignements à Jersey, qui l'a accepté. Parallèlement, elle a annoncé que les pays qui seraient partie pour conclure des conventions identiques seraient retirés de la liste des pays à fiscalité privilégiée, pour lesquels – il est utile de le rappeler – la retenue de 30 % serait applicable.

Bien évidemment, un tel projet intéressait plus d'un pays à fiscalité privilégiée. Néanmoins, constatant l'absence de publication de la liste des pays à fiscalité privilégiée, ceux qui étaient susceptibles d'en faire partie ont mis un terme aux rencontres entre le gouvernement turc et le leur, qui visaient à signer un accord semblable à celui qui a lié Jersey et la Turquie.

L'absence de publication par le Conseil des Ministres de la liste des *États ou territoires non coopératifs* a donc profité à ces derniers. Le journal *HABER TÜRK* écrit même

⁷³⁵ GIB (*Gelir Idaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

⁷³⁶ La liste dressée par le GIB est reproduite en p. - 222 -.

⁷³⁷ *HABER TÜRK*, quotidien, 4 années de retard dans la liste des paradis fiscaux (*Vergi cennetleri listesinde 4 yıllık rötar!*), 31 mars 2011, pages *Ekonomi*.

⁷³⁸ Hazal ATEŞ, *SABAH*, quotidien, *Il va au paradis fiscal (Maliye cennete gidiyor)*, *Ekonomi*, 2 janvier 2012, pages *Ekonomi*.

que « *les paradis fiscaux ont planté [sic] la Turquie*⁷³⁹ ». Un membre du gouvernement, qui a souhaité conserver l'anonymat, a également confié à ce journal que « *les paradis fiscaux se présentent même avec des projets de convention fiscale de non double imposition ! Cela ne sert à rien vu que ces pays n'ont pratiquement pas d'impôt ! Le jour où la liste sera publiée, tous ces pays vont frapper à notre porte pour signer des conventions d'échanges de renseignements* ». En effet, ces conventions leur donneront l'éventualité de sortir de la liste des pays pour lesquels la retenue sera applicable.

Concernant l'approche française, le législateur a publié la liste des *États ou territoires non coopératifs* dans le cadre de l'article 238-0-A du Code Général des Impôts. Cet article, s'appuyant sur la liste établie par l'OCDE, donne compétence au gouvernement français pour actualiser cette liste par arrêté ministériel, au 1^{er} janvier de chaque année à compter du 1^{er} janvier 2011. L'actualisation sera faite en fonction du changement éventuel de « *la situation au regard de la transparence et de l'échange d'informations en matière fiscale* »⁷⁴⁰ du pays ou du territoire concernés. La situation peut par exemple changer lorsque la signature d'une convention a lieu entre ces pays et la France. L'arrêté du 4 avril 2012 a, par exemple, retiré 11 pays de la liste (Anguilla, Belize, Costa Rica, Dominique, Grenade, Iles Cook, Iles Turques-et-Caïques, Liberia, Oman, Panama, Saint-Vincent et les Grenadines) et en ajouté un (le Botswana) à compter du 1^{er} janvier 2012⁷⁴¹.

Le caractère inabouti et non applicable du texte entraîne des conséquences néfastes pour l'administration fiscale turque, portant préjudice à une lutte efficace contre l'évasion fiscale. En outre, il constitue un frein au souhait des pays occidentaux que la Turquie modernise son système d'imposition et lui donne une dimension internationale : dans le cadre des négociations d'adhésion entre l'Union européenne et la Turquie, le Conseil de l'Union européenne, dans sa décision du 18 février 2008, exige de la part du gouvernement d'Ankara

⁷³⁹ *HABER TÜRK*, quotidien, 4 années de retard dans la liste des paradis fiscaux (*Vergi cennetleri listesinde 4 yıllık rötar!*), *op. cit.*.

⁷⁴⁰ Article 238-0 du Code Général des Impôts. Loi de finances rectificative pour 2009 (1), n° 2009-1674, 30 décembre 2009, JORF n° 0303, 31 décembre 2009, p. 22940.

⁷⁴¹ Arrêté pris en application du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts, 4 avril 2012, JORF n° 0087, 12 avril 2012, p. 6731, texte n° 21.

« *Parfois cela peut donc conduire à certaines contradictions, comme dans le cas du Costa-Rica qui est sorti de la liste française, alors même que le Forum mondial a rappelé la semaine dernière que "son droit interne risquait de faire obstacle à l'efficacité de l'échange de renseignements"* », *Les Paradis fiscaux, une espèce en voie de disparition?*, L'Expansion, L'Expansion.com, 13 avril 2012.
Cf. également p. - 229 -.

« de réduire l'économie parallèle »⁷⁴² en Turquie. Ouvert aux négociations sous la présidence tchèque, le 13 juin 2009, le chapitre 16 des négociations d'adhésion, intitulé *Fiscalité*, n'est toujours pas clos à l'heure actuelle.

2. L'insuffisance des garanties apportées au contribuable

L'insuffisance des garanties apportées au contribuable constitue un autre exemple de lacunes à combler pour que la Turquie possède une fiscalité d'imposition moderne. Selon Bekir BAYKARA⁷⁴³ aucune amélioration n'a eu lieu depuis 1949 en matière de protection des garanties du contribuable, en dépit des nombreuses modifications qu'a connues la Constitution de 1982⁷⁴⁴.

Certes, un progrès a cependant été effectué concernant les garanties et les droits du contribuable par la loi du 16 mai 2005 sur la *Création de l'Administration des Revenus*⁷⁴⁵, qui énonce, parmi ses objectifs, les droits du contribuable. C'est dans ce contexte que la Présidence de l'Administration des Revenus (GIB)⁷⁴⁶ a publié, à partir de février 2006, la « *Charte des Droits du Contribuable*⁷⁴⁷ ». Néanmoins, ce progrès est insuffisant et, afin de doter la Turquie d'un système non lacunaire et inabouti en matière de fiscalité d'entreprise, le législateur doit impérativement procéder à la coordination entre les textes et les objectifs souhaités.

Une telle coordination n'a pas été réalisée lorsque, en 2003, le législateur fiscal modifia l'article 94 du Code de l'Impôt sur le Revenu⁷⁴⁸. Il créa une retenue à la source supplémentaire, à compter du 24 avril 2003, payable par toutes les sociétés – sous le régime du « contribuable complet » – distribuant des dividendes aux associés. Cette retenue à la source était applicable d'une part lorsque l'associé possédait la qualité d'entreprise

⁷⁴² 2008/157/CE: Décision du Conseil de l'Union européenne du 18 février 2008 relative aux principes, aux priorités et aux conditions du partenariat pour l'adhésion de la République de Turquie et abrogeant la décision 2006/35/CE. JO n° L 051, 26 février 2008, p. 4 – 18.

⁷⁴³ Bekir BAYKARA, *Droit du contribuable au cours de la procédure de contrôle fiscal (Vergi Incelemesi Strasında Mükellefin Hakları)*, op. cit., p. 12.

⁷⁴⁴ Modifications de la Constitution de 1982 : 1993, 1995, 1999, 2001 (modifications de 27 articles et de l'introduction), 2002, 2004, 2005 et 2008.

⁷⁴⁵ Loi n°5345 du 16 mai 2005, loi sur la Création de l'Administration des Revenus (*Gelir dairesi Kuruluş Kanunu*).

⁷⁴⁶ GIB (*Gelir İdaresi Başkanlığı*) : Présidence de l'Administration des Revenus, sous la direction du ministère des Finances.

⁷⁴⁷ Traduction proposée par l'auteur pour faire allusion à la charte du contribuable que l'on retrouve dans la fiscalité française. Charte des Droits du Contribuable (*Mükellef hakları bildirgesi*).

⁷⁴⁸ Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes, *Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, loi n° 4842, 9 avril 2003, JO n° 25088, 24 avril 2003. L'article 12 de cette loi a modifié le tiret 6 alinéa b) et sous alinéa i) de l'article 94 du Code de l'Impôt sur le Revenu (r111).

individuelle sous le régime « du contribuable complet » et, d'autre part, lorsque cette dernière était non imposable ou exonérée d'impôt sur les bénéfices. Le taux applicable à la retenue était celui du taux de l'Impôt sur les Sociétés en vigueur⁷⁴⁹. La disposition de l'article 94 disparut ensuite avec la réforme de 2006, qui mit en place le nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés⁷⁵⁰.

L'article 94 présentait une certaine incohérence dans la mesure où, si l'associé bénéficiaire de distributions de dividendes n'était pas imposable ou bien s'il était exonéré d'impôt, l'absence d'imposition ou l'exonération dont il bénéficiait étaient justifiées soit par manque de résultat fiscal soit par un avantage fiscal légal. La mise en place d'une retenue à la source pénalise à la fois la société distributrice et l'entreprise bénéficiaire alors que, lorsqu'une législation fiscale prévoit des exonérations, elle cherche, entre autres, à favoriser l'incitation à l'investissement. Ainsi, dans le cas de la loi de 2003, le législateur est allé à l'encontre de ses propres intentions car il pénalisait les distributions de dividendes et décourageait donc les entreprises exonérées d'impôt sur les bénéfices à détenir des titres de participation.

Cette loi ne constituait pas non plus une forme de lutte contre l'évasion fiscale internationale puisque les deux entreprises – aussi bien la société distributrice de dividendes que l'entreprise individuelle associée – devaient être soumises au régime du « contribuable complet », régime dont le champ d'application englobe les entreprises sises en Turquie ou ayant en Turquie leur activité principale.

3. La nécessaire adaptation de la fiscalité à la pratique du « troc » immobilier

En Turquie, certaines dispositions prises par le législateur présentent parfois un caractère incompatible avec la cohérence indispensable à toute législation fiscale.

Ainsi, une entreprise locataire d'un terrain peut immobiliser à son actif les dépenses effectuées pour un bien immobilier ne lui appartenant pas. Par exemple, une entreprise peut porter à son actif les dépenses pour la construction ou la rénovation d'un bien immobilier qu'elle va remettre au bailleur à l'expiration du bail.

En effet, la pratique du « troc » immobilier est fréquente en Turquie. Deux exemples l'illustrent : le propriétaire peut céder son terrain à un promoteur à la condition que ce dernier

⁷⁴⁹ Süleyman GÜCLÜ, Docteur en Droit, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 227, p. 36 et s..

⁷⁵⁰ Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.

lui attribue, en fin du chantier, un(e) ou plusieurs appartement(s) ou maison(s). De même, une entreprise peut ne pas payer de loyer pendant toute la durée du bail mais, en contrepartie, doit agrandir le bien immobilier, par exemple en construisant des étages supplémentaires ou en édifiant un nouveau bien immobilier.

Dans ce deuxième cas de figure, l'entreprise locataire peut porter à son actif les dépenses de constructions ou d'améliorations. Apparaît alors une situation manquant de cohérence : en effet, le législateur accorde la possibilité d'immobiliser ces dépenses alors que l'entreprise n'est même pas propriétaire du bien. Il eût été logique que la libération des locaux en fin de bail eût été assujettie, par exemple, à une imposition au titre des plus-values⁷⁵¹. En effet, il eût été possible au législateur d'estimer que les constructions emportaient propriété, donc immobilisation à l'actif. La cession au bailleur eût alors été considérée comme une sortie d'immobilisation imposée au titre des plus-values.

Dans la réalité, le législateur considère fiscalement l'opération comme une « propriété fiscale », dans la mesure où il admet l'immobilisation et la déductibilité des amortissements de cette immobilisation. En outre, la cession n'est pas imposée⁷⁵² puisqu'elle n'est qu'une forme de troc, sans transfert de fonds de compte à compte. Il eût été possible au législateur d'admettre les dépenses en charges fiscalement déductibles, ce qui eût évité la création d'un compte fiscal et comptable au bilan.

Certes, la volonté d'adaptation du législateur aux nécessités de la conjoncture économique atteste de la modernité de son action. Pour autant, celle-ci est entachée par le manque de cohérence dont il fait preuve dans certaines des dispositions qu'il prend. En effet, dans les pays occidentaux, les immobilisations sont prévues pour l'ensemble des biens appartenant définitivement à l'entreprise, ce qui n'est bien évidemment pas le cas pour des constructions remises en échange de la gratuité de loyer pendant toute la durée d'un bail commercial.

4. La persistance du poids de la tradition dans la fiscalité turque

Si le présent paragraphe concerne les « améliorations à apporter sur le long terme », c'est en raison du temps nécessaire au système fiscal pour accéder au niveau de modernité des pays occidentaux. En effet, l'esprit du législateur fiscal turc est encore aujourd'hui parfois

⁷⁵¹ Les articles 258, 272, 327 du VUK, Code de Procédure Fiscale turque (VUK : *Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

⁷⁵² Yakup AKALP – Hüseyin DINCER, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 345, Questions réponses, droit fiscal (Sorular ve yanitlar, A- Vergi hukuku)*, mai 2010.

marqué par une certaine conformité aux pratiques de la tradition, alors qu'il serait judicieux qu'il prenne parfois ses distances avec elle. Un exemple en est fourni par le Code de l'Impôt sur le Revenu qui, en son article 41, dispose que ne sont pas admises en charges déductibles du bénéfice fiscal les mensualités, les rémunérations, les commissions et les dommages et intérêts alloués au chef d'entreprise, à son épouse et à ses enfants de moins de 18 ans. Il s'agit là d'une disposition qui ne serait pas envisageable en France, par exemple, dans la mesure où l'épouse ou les enfants d'un exploitant peuvent bien évidemment bénéficier du statut de salarié, ce qui permet donc la déductibilité fiscale des revenus versés dans le cadre du salariat.

Cet article 41 atteste de la persistance, en Turquie, d'une mentalité fondée sur la tradition, dans laquelle l'épouse et les enfants mineurs ne sont pas de réels salariés. Le maintien d'une telle mentalité est confirmé par le Code de l'Impôt sur le Revenu, qui prévoit que l'âge de 18 ans est porté à 25 pour les enfants qui poursuivent leurs études. Il faut préciser que cette disposition est sans rapport avec les dépenses affectées au chef d'entreprise et à sa famille, qui font l'objet d'un tiret séparé dans l'article 41 du Code de l'Impôt sur le Revenu⁷⁵³.

En Turquie, les liens familiaux sont intenses et il y a déjà été fait allusion à propos du caractère sommaire des comptes rendus au sein des sociétés détenues souvent par des sociétaires membres d'une même famille (schéma n° 4, page - 151 -). Cependant, à long terme, même si le caractère familial des sociétés présente un avantage pour la protection de l'entreprise contre certaines dérives – des dérives ultra-libérales par exemple – possiblement provoquées par l'introduction de capitaux étrangers, il n'en reste pas moins que le législateur devra s'employer à faire évoluer les mentalités en ce qu'elles ont d'excessivement attaché à la tradition. Dans tous les cas de figure, il serait judicieux d'envisager la déduction fiscale d'un salaire lorsqu'il représente une dépense ayant pour objectif d'assurer un chiffre d'affaires, qu'il y ait ou non une relation familiale entre le dirigeant d'entreprise et le salarié.

⁷⁵³ Okan NETEK, *Vergi Dünyası*, n° 364, (*GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER*), p. 51, décembre 2011.

Paragraphe 2. Les améliorations portant sur l'adaptation du système déclaratif et la responsabilité fiscale

La remédiation des faiblesses et des freins portant préjudice à la modernité de la fiscalité d'imposition exige des efforts de la part du législateur. Il serait opportun que le ministère des Finances prenne l'initiative d'améliorer le fonctionnement du système de déclaration fiscale (A) et des règles de responsabilité pénale (B).

A – La modernisation du système de déclaration des bénéficiaires et du système de preuve

En droit fiscal des entreprises, en Turquie tout comme en France, le système d'imposition « *est déclaratif car fondé sur la confiance et la bonne foi du contribuable. Le contrôle fiscal est donc la contrepartie de l'obligation faite au contribuable des déclarations exactes et sincères de la matière imposable* ⁷⁵⁴ ».

De même, comme dans beaucoup de pays occidentaux, l'impôt est recouvré par voie de rôle ou bien sur déclaration du contribuable lui-même. Le principe du fait générateur existe également *via* l'article 19 du Code de Procédure Fiscale turque (VUK), qui dispose qu'un impôt ne peut être réclamé à une personne que lorsqu'un fait générateur crée l'impôt ou qu'une « *situation juridique est consommée* »⁷⁵⁵.

L'impôt calculé par voie de rôle (*tarh*, article 20 du VUK), est notifié (*tebliğ*, article 21), mis en recouvrement (*tahakkuk*, article 22) et perçu (*tahsil*). Pour les impositions sans voie de rôle, le contribuable calcule son impôt et ne peut former de recours contre l'avis d'imposition⁷⁵⁶. Pour les impositions en matière de bénéfice, l'Impôt sur les Sociétés et l'Impôt sur le Revenu sont calculés par le contribuable. Ce sont par conséquent des impositions sans voie de rôle.

Les déclarations fiscales transmises en retard font l'objet d'une forte pénalité. En effet, l'article 344 du VUK dispose que toute déclaration déposée à l'administration fiscale après le délai légal fait l'objet d'une pénalité de 50 % (*ceza*)⁷⁵⁷, avant même tout contrôle fiscal et

⁷⁵⁴ Christian LOPEZ, *Droit pénal fiscal*, éd. LGDJ, coll. Systèmes, 2012, p. 153.

⁷⁵⁵ Code de Procédure Fiscale turque (VUK : *Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.

⁷⁵⁶ Cf. à ce sujet Première Partie.

⁷⁵⁷ Cuma ADIBEŞ, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 158, (*Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancının Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri*), avril 2010.

toute saisine de la Commission d'Appréciation⁷⁵⁸. Selon l'article 371 du VUK, une demande de remise de pénalités peut être déposée⁷⁵⁹, nommée « demande de regret ». Les conditions de dépôt de cette demande ont été modifiées en 2008⁷⁶⁰, ce qui a accru son efficacité par l'amélioration des relations entre l'administration fiscale et les entreprises.

Des progrès sont encore à réaliser dans le domaine de l'informatisation de la déclaration des résultats fiscaux (1.), de la tenue de la comptabilité des entreprises (2.) et dans celui du système de preuve (3.)

1. L'informatisation de la déclaration des résultats fiscaux

C'est également la recherche de l'amélioration entre administration et administrés qui a conduit le ministère des Finances, par un décret (*Genel Tebliğ*) en date du 2 mars 2006, à instaurer la déclaration des résultats par transmission électronique (téléprocédure)⁷⁶¹ : désormais, les entreprises dont le total de l'actif dépasse 100 000 TL ou dont le chiffre d'affaires dépasse 200 000 TL⁷⁶² doivent souscrire leur déclaration de bénéfice annuelle par transmission électronique. Ainsi, la Turquie a appliqué sans tarder les recommandations du Conseil de l'Union européenne d'adopter un système d'informatisation et de déclaration électronique, datant de janvier 2006⁷⁶³.

Le décret précise que les entreprises concernées sont celles qui sont imposées à l'Impôt sur les Sociétés et à l'Impôt sur le Revenu dans trois catégories différentes :

- catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux (BIC, *Ticari Kazançlar*) ;
- catégorie des bénéficiaires agricoles (BA, *Zirai Kazançlar*) ;
- catégorie des bénéficiaires professionnels (BNC, *Mesleki*).

⁷⁵⁸ La Commission d'Appréciation est le TK (*Takdir Komisyonu*) dont il a été fait l'objet d'une étude en Première Partie, Chapitre 1, Section 2.

⁷⁵⁹ « Demande de regret » (*Pişmanlık Dilekçesi*). Cette demande de regret doit aussi accompagner les déclarations rectificatives qui viennent ajouter des impositions non mentionnés dans la première déclaration. La déclaration rectificative doit bien évidemment être déposée avant que l'administration ne prenne connaissance des bénéficiaires non déclarés, donc, avant un contrôle de comptabilité et avant la saisine de la Commission d'Appréciation.

⁷⁶⁰ Loi portant modifications des Codes et Lois afin de les Harmoniser avec les Principes des Lois Pénales (*Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*), loi n° 5728, 23 janvier 2008, JO n° 26781, 8 février 2008.

⁷⁶¹ Décret, n° 357 de la Loi de Procédure Fiscale (357 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği), JO n° 26096, 2 mars 2006.

⁷⁶² Représente environ 100 000 €.

⁷⁶³ 2006/35/CE: Décision du Conseil de l'Union européenne du 23 janvier 2006 relative aux principes, aux priorités et aux conditions figurant dans le partenariat pour l'adhésion de la Turquie. JO n° L 22/34, 26/01/2006, p.9.

L'obligation de la téléprocédure concerne les entreprises imposées selon le régime du réel (*gercek usul*). La nouveauté du décret de mars 2006 réside dans le fait qu'un système de paiement électronique devient obligatoire, ce qui constitue un pas en direction de la modernisation de la fiscalité des entreprises en Turquie.

Dans un système fiscal comme celui de la France, la déclaration électronique n'est obligatoire qu'à partir d'un certain seuil, plus élevé que celui imposé en Turquie par le décret de mars 2006. En effet, les entreprises françaises imposées à l'Impôt sur les Sociétés étaient tenues de déclarer leur bénéfice par transmission électronique lorsque leur chiffre d'affaires hors taxes excédait 15 millions d'euro (art. 1649 quater B et 1740 undecies du CGI). Sont aussi tenues à la même obligation les entreprises qui relèvent de la compétence de la Direction des Grandes Entreprises. Actuellement, le montant du chiffre d'affaires au-delà duquel la téléprocédure est obligatoire est en révision progressive en France pour contraindre également les petites entreprises à télédéclarer.

La Présidence de l'Administration des Revenus (*GIB Gelir Idaresi Başkanlığı*), dans son rapport d'activité de 2011 concernant l'année 2010, s'est félicitée de l'efficacité de ce mode de transmission et de celles de ses services Internet : en 2011, 8 972 652 accès Internet ont été effectués⁷⁶⁴.

Néanmoins, dans sa décision de février 2008, le Conseil de l'Union européenne a précisé que la Turquie devait « *continuer à renforcer et à moderniser l'administration fiscale, et notamment son secteur informatique, afin d'améliorer le respect de la législation par le contribuable ainsi que la perception du produit de l'imposition et de réduire l'économie parallèle* »⁷⁶⁵. Par conséquent, l'administration fiscale turque doit encore fournir des efforts en matière de modernisation du système déclaratif et du système du recouvrement de l'impôt.

2. *L'informatisation de la tenue de la comptabilité des entreprises*

Concernant la tenue de la comptabilité des entreprises, le législateur turc doit également fournir des efforts dans le sens de son informatisation. Le Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi*), qui a élaboré le projet⁷⁶⁶ du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (*KVK*), avait

⁷⁶⁴ Rapport d'activité 2010 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), *Gelir Idaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2010*, éd. 132, Ankara, avril 2011, introduction, p. 8.

⁷⁶⁵ 2008/157/CE: Décision du Conseil de l'Union européenne 18 février 2008 relative aux principes, aux priorités et aux conditions du partenariat pour l'adhésion de la République de Turquie et abrogeant la décision 2006/35/CE. JO n° L 051, 26 février 2008, p. 4 – 18.

⁷⁶⁶ Avant-projet du projet de loi sur l'Impôt sur les Sociétés (*Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı Taslağı*), Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi*), Ankara, 12 décembre 2005.

prévu que les contribuables soumis au régime du réel normal (*bilanço usulüne göre*) devraient tenir leur comptabilité à l'aide d'un logiciel informatique reconnu par le ministère des Finances. Le projet énonçait que les entreprises utilisant leur propre logiciel informatique devraient conformer leur logiciel selon les critères définis par un futur décret. De même, les entreprises faisant appel à un expert-comptable ou à un commissaire aux comptes devraient se conformer à ce décret.

Les dispositions du projet du Conseil Fiscal n'ont pas abouti. Par conséquent, le droit fiscal turc actuel ne contient aucune disposition faisant obligation de tenir une comptabilité à l'aide d'un logiciel informatique.

3. *Le système de preuve en droit fiscal turc*

Concernant le système de preuve, des progrès restent encore à réaliser en Turquie, où les normes fiscales peuvent organiser les règles de preuves afin d'éviter des procédures devant le juge fiscal. Une décision du Conseil d'État, en date de 2008, a permis aux inspecteurs de contrôle de retenir comme éléments de preuve les pièces comptables et juridiques présentées au début de la procédure de contrôle⁷⁶⁷. Ainsi, une entreprise avait remis aux inspecteurs de contrôle ses cahiers de recettes. Au cours de leur vérification de comptabilité, ceux-ci ont décelé que certaines recettes n'avaient pas été comptabilisées et n'apparaissaient donc pas dans le résultat fiscal. S'en est ensuivie une procédure contentieuse, au cours de laquelle l'entreprise a modifié les explications fournies lors de la procédure de vérification de comptabilité relatives au cahier des recettes et elle en a avancé d'autres, différentes, refusées par le Conseil d'État, qui a rejeté son recours. Par conséquent, le Conseil d'État considère qu'une entreprise ne peut pas modifier les éléments de preuve avancés entre le moment des opérations de vérification de comptabilité et celui de la procédure devant les juridictions.

D'autre part, concernant la question de savoir si la détermination de la charge de la preuve incombe à l'administration fiscale ou à l'entreprise, il est regrettable qu'en 2007, en Turquie, cette question se soit posée au Conseil d'État à propos des distributions irrégulières d'une société. Ainsi, en mars 2007, le Conseil d'État a dû trancher la question de savoir à qui incombait la charge de la preuve⁷⁶⁸. Il a été saisi à propos d'éditions de fausses factures déduites en tant que charges du résultat imposable. L'administration fiscale a estimé que les

⁷⁶⁷ Conseil d'État (*Danıştay*), Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), 26 décembre 2008, décision n° (*karar no*) 2008/754, *esas* n° 2007/493.

⁷⁶⁸ Conseil d'État (*Danıştay*), Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), 30 mars 2007, décision n° (*karar no*) 2007/120, *esas* n° 2006/364. *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 264, p. 223, septembre 2010.

fausses factures sorties de la trésorerie de l'entreprise correspondaient à des distributions irrégulières. La société contrôlée a contesté cette analyse. Le Conseil d'État a estimé que c'était au contribuable d'apporter la preuve que les distributions étaient restées dans la société et que, dans ce cas, la société n'était pas en situation de distribution irrégulière. Par conséquent, selon la décision du Conseil d'État, la seule constatation par l'administration fiscale de l'existence de fausses factures suffit à celle-ci pour réputer distributions occultes au profit des associés les sommes dont font l'objet les fausses factures.

Dans le cas de la décision du Conseil d'État prise dans l'affaire précitée, la question de la charge de la preuve a été laissée à l'entreprise. Par conséquent, l'arrêt du Conseil d'État porte à croire que cette question n'avait jamais été soulevée auparavant, alors qu'il est aisé de trouver, dans l'historique du système fiscal turc, nombre de normes légales et de décisions jurisprudentielles. Il s'agit là d'une lacune dans le système de preuve en droit fiscal turc et d'une absence de modernisme de celui-ci.

En effet, dans un système fiscal moderne, le cadre juridique prévoit des réponses appropriées aux litiges et, aussi bien en droit commun qu'en droit fiscal, la preuve est un élément essentiel⁷⁶⁹ et il existe des circulaires ou des décrets pour encadrer les règles de preuves devant le juge fiscal.

B – La responsabilité fiscale et le droit pénal fiscal

D'une façon générale, l'administration fiscale a pour interlocuteur une personne morale ou bien une entreprise individuelle. Le représentant légal de la personne morale est le dirigeant ; celui de l'entreprise individuelle est la personne physique elle-même.

En France, l'administration fiscale détient différents outils afin de collecter l'information lui « *permettant de cibler les contrôles* », comme le droit de communication, le contrôle de facturation ainsi que le droit de visite et de saisie⁷⁷⁰ et de relever les éventuelles infractions et leurs auteurs.

En Turquie, l'administration fiscale peut rencontrer des difficultés quant à la détermination d'un responsable fiscal. Il est complexe d'identifier le représentant légal

⁷⁶⁹ Christophe DE LA MARDIERE, *La preuve en droit fiscal*, éd. Lexis Nexis, 2009.

⁷⁷⁰ Christian LOPEZ (sous la direction de), *Les enquêtes fiscales*, éd. Montchrestien, coll. Grands Colloques, 2010. p. 19.

lorsque l'administration fiscale soumet à l'imposition un « contribuable partiel⁷⁷¹ », c'est-à-dire une société qui possède son siège social et son centre d'activités à l'extérieur du territoire turc, tout en réalisant des bénéfices en Turquie ou en provenance de Turquie. Les recettes sont alors réalisées, par exemple, par l'intermédiaire d'une succursale ou d'une agence. À l'inverse, si une activité économique est exploitée par une société sise en Turquie, le siège social est alors soumis aux règles du régime du « contribuable complet ». Ce régime est applicable lorsque le siège social d'une société est situé en Turquie ou bien lorsque la majorité de son activité y est exercée ou bien encore lorsque l'administration de sa gestion y est prépondérante⁷⁷².

Concernant le régime du « contribuable partiel », il est nécessaire de se reporter à l'article 42 tiret 4 du Code de Commerce Turc⁷⁷³, qui dispose qu'un représentant doit être déclaré pour toute succursale située sur le territoire turc et dépendant d'une société de droit étranger. En outre, un décret du Registre du Commerce⁷⁷⁴ impose à tout établissement installé en Turquie de posséder un capital social propre. Jusqu'en 1995, aucune disposition légale ne prévoyait ni le montant ni les modalités du dépôt du capital social. À cette date, le *décret portant Décision sur le Cadre des Capitaux Étrangers*⁷⁷⁵ a imposé aux établissements installés en Turquie de posséder un capital de 50 000 dollars.

Les établissements qui dépendent de la responsabilité d'une société sise à l'étranger et à laquelle ils appartiennent ne jouissent pas d'une personnalité juridique distincte de celle de cette société⁷⁷⁶. C'est pourquoi ils ne sont pas dans l'obligation d'immatriculation au registre des sociétés en Turquie, qui leur conférerait la personnalité juridique, tout comme en France, où les sociétés sont immatriculées à un registre tenu par le greffe du Tribunal de Commerce⁷⁷⁷.

⁷⁷¹ Contribuable partiel (*Dar Mükellef*), cf. également p. - 80 -.

⁷⁷² Burak YÜCEL, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259, (Dar Mükellef Kurumlarda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları ve Tarhiyatın Muhatabı)*, avril 2010, p. 178.

⁷⁷³ Code de Commerce Turc (*TTK : Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6762, loi du 29 juin 1956, JO n° 9353, 9 juillet 1956.

⁷⁷⁴ Article 52 du Décret du Registre du Commerce (*Ticaret Sicili Tüzüğü*), Conseil des Ministres, BKK, JO n°8604, 2 février 1957. Modifié par le Décret du Registre du Commerce (*Ticaret Sicili Tüzüğü*), Conseil des Ministres, BKK n° 98-11548, JO n° 23447, 28 août 1998.

⁷⁷⁵ Décret portant Décision sur le Cadre des Capitaux Etrangers (*Yabancı Sermaye Çerçeve Kararı Hakkında Tebliği*), publié le 24.08.1995, Journal Officiel n° 22384.

⁷⁷⁶ Burak YÜCEL, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259, (Dar Mükellef Kurumlarda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları ve Tarhiyatın Muhatabı)*, avril 2010, p. 178.

⁷⁷⁷ Article 301 du Code de Commerce Turc.

Ancien code : Code de Commerce Turc (*TTK : Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6762, loi du 29 juin 1956, JO n° 9353, 9 juillet 1956.

Une disposition de l'article 35 de la Loi sur la Procédure de Recouvrement des Créances Publiques⁷⁷⁸ prévoit que le représentant de l'établissement peut être contraint de payer les dettes fiscales à l'administration fiscale turque si le siège social auquel l'établissement est rattaché hors territoire ne s'en acquitte pas. Il semblerait opportun de modifier cette disposition, dans la mesure où l'administration fiscale n'engage que très peu de poursuites contre le représentant de l'établissement lorsque celui-ci est de nationalité étrangère et qu'il retourne dans son pays d'origine après avoir accumulé des dettes fiscales à l'égard du Trésor public turc.

L'administration fiscale turque rencontre également des difficultés lorsqu'elle est confrontée à l'écran juridique de la personne morale (*tüzel kişiliğin perdesi*), derrière lequel peuvent s'abriter les membres d'une société. En effet, une société est une personne morale dotée d'une personnalité juridique indépendante de celle des membres associés – personnes physiques ou morales – qui la constituent. La personnalité statutaire (*tüzel kişilik*) de la société doit respecter l'objet pour lequel les associés l'ont constituée. Par le « principe de séparation⁷⁷⁹ », il est possible d'écarter cet écran juridique lorsqu'il appert que les associés ont créé la personne morale pour un motif autre que celui explicitement défini dans les statuts constitutifs de la société. Cette possibilité est prévue par l'article 2 du Code Civil Turc⁷⁸⁰ (*TMK*), lorsque les associés se dissimulent derrière une personne morale dans le but d'effectuer des opérations illicites. Ainsi, en 2007, un arrêt du Conseil d'État a écarté l'écran afin de distinguer la responsabilité de la personne morale de celle de la personne physique⁷⁸¹ : cet arrêt a permis d'engager la responsabilité des associés car ils appartenaient à la même famille et les objectifs et les décisions de celle-ci transparaissaient dans la société.

Cependant, la possibilité d'engager directement la responsabilité individuelle des associés n'est prévue par aucun texte fiscal. L'administration fiscale ne peut rechercher la responsabilité du dirigeant seul qu'en cas de liquidation judiciaire de la société et elle n'a le

Nouveau code : Code de Commerce Turc (*TTK : Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6102, loi du 13 janvier 2011, JO n° 27846, 14 février 2011

⁷⁷⁸ Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, *AATUHK (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)*, loi n° 6183, 21 juillet 1953, JO n° 8469, 28 juillet 1953.

⁷⁷⁹ « Principe de séparation » traduction du terme « Ayrılık İlkesi » utilisé par Malik GÜNDAY. Malik GÜNDAY, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259, Faut-il lever le rideau juridique de la personne morale du fait des dettes fiscales des sociétés (Şirketlerde Vergi Borcu Nedeniyle Tüzel Kişilik Perdesi Kaldırılabilir Mi?)*, avril 2010, p. 25.

⁷⁸⁰ Code Civil Turc (*TMK : Türk Medeni Kanunu*), code n° 4721, loi du 22 novembre 2001, JO n° 24607, 8 décembre 2001.

⁷⁸¹ Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), décision n° (karar no) 2004/1479, *esas* n° 2004/178.

pouvoir d'engager la responsabilité des associés que lorsque le dirigeant est insolvable. Ce n'est qu'en engageant la responsabilité de la société « complice » – par exemple d'une pratique de prix de transfert – qu'elle peut réclamer sa créance fiscale⁷⁸².

L'abus de droit (*hakkın kötüye kullanılması*) n'est pas explicitement défini par la législation fiscale. Néanmoins, l'article 3 / B du Code de Procédure Fiscale turque (*VUK*) en pose le principe, en imposant au contribuable le respect de l'esprit de la loi fiscale. En effet, cet article permet à l'administration fiscale de contester les contrats ou montages juridiques qui, en usant de l'esprit de la loi, déguisent ou dissimulent la nature juridique véritable de certaines opérations afin de réaliser l'économie totale ou partielle de l'impôt. Hormis le principe de l'abus de droit, aucune disposition fiscale ne permet d'éviter certaines pratiques, comme les cessions d'actions ou de parts sociales entre associés, qui ont pour but d'éviter à la société de fortes impositions. Le cas se présente, par exemple, lorsqu'une société propriétaire de biens immobiliers désire les céder sans en subir les conséquences fiscales.

Concernant l'aspect pénal du droit fiscal, le nouveau Code Pénal Turc⁷⁸³ (*TCK*) d'octobre 2004 a apporté des modifications en matière de fraude fiscale⁷⁸⁴. Elles ont eu pour conséquence de modifier également certains articles de Code de Procédure Fiscale (*VUK*), entre autres l'article 359, relatif aux modalités d'exécution des peines : cet article distingue deux groupes d'infractions fiscales, selon leur gravité. Le Chapitre 2 de la Première Partie présente l'analyse de ces infractions, synthétisées comme suit :

⁷⁸² Malik GÜNDAY, *Faut-il lever le rideau juridique de la personne morale du fait des dettes fiscales des sociétés (Şirketlerde Vergi Borcu Nedeniyle Tüzel Kişilik Perdesi Kaldırılabilir Mi?)*, op. cit., p. 25.

⁷⁸³ Nouveau Code Pénal Turc : Code Pénal Turc (*Türk Ceza Kanunu TCK*), loi n° 5237, 26 septembre 2004, JO n° 25611, 12 octobre 2004.

⁷⁸⁴ Erhan GÜMÜS, *Le report et la conversion dans l'infraction de fraude fiscale (Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme)*, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 296, p. 209, avril 2006.

	PEINES	CONVERSION	REPORT « <i>ajournement</i> »
Article 359 a	Emprisonnement de 6 mois à 3 ans	Possible	<u>Ancien code pénal</u> : Impossible si conversion <u>Nouveau code pénal</u> : Possible si conversion
Article 359 b	Emprisonnement de 18 mois à 3 ans	Impossible	Impossible Mais depuis le 1 ^{er} juin 2005 : report possible si emprisonnement de 2 ans ou au plus

Schéma n° 8 : Source: Erhan GÜMÜŞ⁷⁸⁵

Jusqu'en 2005, les infractions les plus graves étaient passibles de la peine de la réclusion criminelle à perpétuité. C'est seulement à partir de cette date que le nouveau Code Pénal Turc a écarté cette peine pour les infractions fiscales tout en conservant la peine d'emprisonnement. Dans la pratique, cette sanction lourde était certes peu appliquée ; il n'empêche que son maintien dans le dispositif légal turc était un signe du retard de la Turquie sur la voie du modernisme.

En droit pénal fiscal turc, tout comme en France, l'une des conditions pour que soit engagée la responsabilité du gérant repose sur l'élément moral, c'est-à-dire sur l'intention délictuelle⁷⁸⁶. Néanmoins, l'élément intentionnel quant à la fraude fiscale n'est pas précisé par le législateur. La constatation par l'administration fiscale d'une consommation d'une infraction pénale limite ses propres perspectives de recouvrement. En effet, à la suite de redressements assortis de majorations, de pénalités et d'intérêts de retard, le contribuable doit, de surcroît, faire face à des amendes pénales, qui rendent plus difficile encore le paiement des sanctions fiscales et pénales. Pour éviter une pléthore de jurisprudences, il serait souhaitable que le législateur apporte toutes les précisions nécessaires au renforcement du droit fiscal pénal turc, qui prendrait alors toute sa place dans le système d'imposition des entreprises.

Il a été fait référence à plusieurs reprises à la corrélation existant entre la fraude fiscale et l'efficacité des sanctions qui lui sont appliquées. Le droit pénal fiscal turc a un rôle important à jouer pour que le Trésor public turc recouvre pleinement les impôts correspondant

⁷⁸⁵ Erhan GÜMÜŞ, *Le report et la conversion dans l'infraction de fraude fiscale (Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme)*, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 296, p. 209, avril 2006.

⁷⁸⁶ Thierry LAMBERT (sous la direction de), *Les sanctions pénales fiscales*, éd. l'Harmattan, finances publiques, 2012, p. 161.

aux activités économiques réelles car les bénéfices échappant à la fiscalité d'imposition engendrent un décalage entre la production de valeur ajoutée et les impôts payés par les entreprises. La raison en est, entre autres, que, depuis le début des années 2000, la Turquie possède un taux de paiement d'impôt sur les bénéfices des sociétés inférieur, en pourcentage du PIB, à celui de la moyenne des pays membres de l'OCDE :

Impôts sur les bénéfices des sociétés en pourcentage du produit intérieur brut

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Turquie	2.1	1.7	1.7	1.5	1.6	1.8	1.9	1.9
OCDE moyenne	3.1	3.3	3.6	3.8	3.8	3.5	2.8	--

Source : OCDE (2011), Recettes fiscales : Tableaux comparatifs, Statistiques fiscales de l'OCDE (database) 30 novembre 2011. Tableau traduit et repris partiellement par l'auteur des travaux.

CONCLUSION DU CHAPITRE 2

En Turquie, le système d'imposition des sociétés présente certaines lacunes, qui pourront progressivement être comblées.

Le Chapitre 2 a permis de mettre en évidence les principales difficultés rencontrées dans la fiscalité d'imposition turque des entreprises, par exemple, l'absence d'une liste des « pays à fiscalité privilégiée », que le Conseil des Ministres n'a pas encore établie.

Concernant la consolidation fiscale, il est vraisemblable que l'Union européenne et l'OCDE pointeront du doigt l'absence de possibilité pour les entreprises d'y avoir recours si le droit fiscal turc n'adopte pas les textes nécessaires à sa mise en place. La consolidation fiscale permettra de réserver un meilleur « accueil fiscal » aux Entreprises multinationales (EMN), qui en bénéficient dans les autres pays. L'Agence turque pour la promotion et le soutien à l'investissement (ISPAT) – créée par R. T. ERDOĞAN et directement placée sous ses directives – pourrait être à l'origine du texte instaurant cette consolidation fiscale.

Quant au système de sanctions fiscales et « à propos de l'évasion fiscale et de l'exportation de capitaux, Gaston JÈZE écrivait : " une situation financière ne se règle pas à coup de loi pénale " ⁷⁸⁷ ». De plus, étant donné que les opérations délictueuses de grande envergure ont une dimension internationale, il est nécessaire que la Turquie continue à joindre sa volonté à celle des pays occidentaux de lutter contre l'évasion fiscale, et ce au moins à l'échelle européenne, dans la mesure où l'Union européenne est le premier partenaire économique de la Turquie. Par conséquent, la phrase du Professeur Thierry LAMBERT : « c'est dans ce cadre de l'Union européenne qu'il faut réfléchir à l'harmonisation des procédures, à la définition des incriminations et aux traitements administratif et pénal qu'elles doivent recevoir ⁷⁸⁸ », qui a une valeur générale, s'applique également et en particulier à la Turquie.

⁷⁸⁷ Thierry LAMBERT (sous la direction de), *Les sanctions pénales fiscales*, op. cit., p. 173.

⁷⁸⁸ Thierry LAMBERT (sous la direction de), *Les sanctions pénales fiscales*, op. cit., p. 189.

CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE

Dans le but d'accroître et surtout de préserver les recettes fiscales, le législateur fiscal se préoccupe de plus en plus de légiférer en aménageant les sanctions aux infractions fiscales. Désormais, le nouveau Code Pénal d'octobre 2004 prend en compte la fraude fiscale et prévoit des sanctions à l'encontre des contribuables délinquants, comme le remplacement d'une peine privative de liberté par une peine pécuniaire. Le législateur se préoccupe également d'améliorer les relations entre contribuables et administration fiscale en aménageant les dispositions concernant le conciliateur fiscal (modifications de 1998).

Le travail du législateur fiscal est facilité dans la mesure où la Turquie connaît depuis les années 2000 la stabilité politique. Le Parlement a devant lui la durée pour légiférer à long terme en matière fiscale.

Pour atteindre ses objectifs économiques, le gouvernement turc doit tenir compte de la dette publique et du budget de l'État. Afin d'éviter que la baisse du taux de l'Impôt sur les Sociétés n'entraîne un déficit budgétaire, le gouvernement a su évaluer les diminutions de recettes provoquées par cette baisse, qui n'ont été effectives que sur un exercice. Le Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi*), dont les compétences ont réellement vu le jour en 2003, a joué notamment un rôle essentiel. En effet, ses membres actifs ou consultatifs ont permis d'adopter un Code de l'Impôt sur les Sociétés après avis, conseils ou décisions de professionnels du droit fiscal, d'universitaires, d'hommes politiques, d'industriels et d'associations. Ainsi, la parole est donnée aux associations d'entreprises et aux groupes d'intérêt particulier, qui peuvent exercer une certaine action de lobbying sur les pouvoirs publics. Le Conseil Fiscal affiche nettement sa mission : « *À la lumière des évolutions nationales et internationales, en harmonie avec l'économie, rendre service conformément à une "mentalité associative" et de compromis pour créer un système fiscal contemporain efficace et fondé sur la supériorité du droit dans le souci de soutenir la croissance, de garantir les droits du contribuable et la justice*⁷⁸⁹ ».

La Turquie doit se moderniser par des politiques cohérentes et conduites sur le long terme. Elle se dégage progressivement d'une situation dans laquelle les insuffisances de recettes fiscales de l'Impôt sur le Revenu, de l'Impôt sur les Sociétés ou encore des impôts

⁷⁸⁹ Site Internet du Conseil Fiscal : <http://www.vergikonseyi.org.tr>. (*Ulusal ve uluslararası gelişmeler ışığında; ekonomi ile uyumlu, büyümeyi destekleyen, mükellef haklarını gözetken, adil, etkin ve hukukun üstünlüğüne dayalı çağdaş bir vergi sisteminin oluşturulmasına, "ortak akıl" ve uzlaşmaya dayalı katılımcılık anlayışıyla hizmet etmektedir.*)

fonciers sont couvertes par les impôts indirects : le prix des carburants est très élevé en Turquie en raison de la forte taxe dite *ÖTV*⁷⁹⁰ dont ils sont l'objet, tout comme le prix du tabac et de l'alcool. C'est pourquoi, dans le cadre des négociations d'adhésion de la Turquie à l'Union européenne, le Conseil de l'Union européenne recommande, au chapitre 16 intitulé *Fiscalité*, que soient réduits ces taux d'imposition discriminatoires⁷⁹¹.

En raison des fraudes, de sanctions insuffisamment dissuasives, de la corruption et des recours administratifs abusifs, l'administration fiscale rencontre de multiples difficultés pour recouvrer les impôts.

De tels dysfonctionnements sont les conséquences de l'effet pervers présenté dans le schéma n° 4 (page - 151 -), à savoir une relation de type cercle vicieux existant entre les entreprises et l'administration fiscale.

Le manque de sanctions administratives efficaces a longtemps entraîné des conséquences sur les impositions des bénéfices des entreprises. L'accroissement du nombre des contrôleurs fiscaux et les nouvelles dispositions relatives au droit fiscal pénal du législateur devraient, à long terme, permettre la réduction du volume des bénéfices dissimulés au sein des entreprises.

Une autre lacune dans le système d'imposition des entreprises réside dans l'absence d'intégration fiscale et, partant, l'absence de possibilité pour les sociétés d'un même groupe de pouvoir consolider leurs résultats fiscaux. La législation fiscale turque se doit de combler rapidement ce manque⁷⁹².

Le 1^{er} octobre 2011, une commission de 12 députés composés de trois membres de chacun des partis politiques AKP (ismalistes modérés), CHP (sociaux-démocrates), MHP (nationalistes) et BDP (indépendantistes) – critiquée en raison du faible nombre des députés qui la composent – a été créée au sein du Parlement⁷⁹³ et chargée de rédiger une nouvelle constitution⁷⁹⁴.

⁷⁹⁰ *ÖTV* : *Özel Tüketim Vergisi*, Taxe sur les consommations privées.

⁷⁹¹ 2008/157/CE : Décision du Conseil de l'Union européenne du 18 février 2008 relative aux principes, aux priorités et aux conditions du partenariat pour l'adhésion de la République de Turquie et abrogeant la décision 2006/35/CE. JO n° L 051, 26 février 2008, p. 4 – 18.

⁷⁹² Kerem GÜNAY, *Les systèmes de consolidation fiscale et leur application mondiale (Vergi Konsolidasyon Sistemleri ve Dünya Uygulamaları)*, *op.cit.* p. 63.

⁷⁹³ Le Parlement turc n'est composé que de la Grande Assemblée (*TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi*).

⁷⁹⁴ Dr. Adnan KÜCÜK, Université de Kirikkale, Quotidien Zaman (*Anayasa Sürecinden Kaçmanın Bedeli*), 24 novembre 2011, p. 24.

Quant les travaux de cette commission auront abouti, la nouvelle constitution contiendra vraisemblablement des éléments nouveaux en matière fiscale.

CONCLUSION GÉNÉRALE

L'une des difficultés majeures rencontrées lors de l'élaboration de la présente recherche fut le manque de ressources en matière d'écrits doctrinaux. Néanmoins, le résultat des investigations peut être jugé satisfaisant dans la mesure où il permet d'apporter une réponse à une problématique qui est de savoir comment, depuis les années 1980, le législateur turc a organisé le système fiscal d'imposition des bénéficiaires pour accompagner les entreprises sises en Turquie dans leur développement économique à l'échelle nationale et internationale.

Souvent, les décisions politiques ne sont prises que pour réparer des erreurs et non pas pour les éviter par anticipation. Ainsi, après la crise de 2001, les impôts indirects ont été augmentés en urgence car il était impératif de combler le manque de recettes publiques. Pourtant, maintenir continuellement élevée la taxe sur les carburants (ÖTV) ne devrait pas être la conséquence des difficultés de recouvrement par l'administration fiscale de l'Impôt sur les Sociétés ou de l'Impôt sur le Revenu.

Les politiques de finances publiques, les politiques économiques tout comme les politiques sociales devraient être harmonisées pour davantage de cohérence, par exemple du point de vue des avantages fiscaux dont bénéficient les zones franches. Elles relèvent à la fois du droit fiscal, du droit des sociétés et du droit du travail.

La stabilité économique et politique est le premier facteur de cette nécessaire cohérence. Les hommes politiques en ont désormais conscience. Ainsi, en 2007, le ministre de l'Industrie et du Commerce⁷⁹⁵ a critiqué la politique en matière d'impôts sur la consommation (ÖTV : *Özel Tüketim Vergisi*) menée par le ministre des Finances, en soulignant qu' « *il fallait que le ministre des Finances s'efface* » pour lui laisser prendre les décisions nécessaires⁷⁹⁶. De même, le ministre du Tourisme et de la Culture⁷⁹⁷ a déclaré que, « *pour que le taux de la TVA et de l'ÖTV baisse, certaines personnes doivent démissionner* »⁷⁹⁸.

⁷⁹⁵ Ali COŞKUN, en 2007.

⁷⁹⁶ SABAH, quotidien, 7 avril 2007, p. 10.

Le ministre de l'Industrie et du Commerce a annoncé au *Symposium de Enerji Güvenliği, Enerji Tarımı Kuresel Isinma BioYakitlar* que « *le gouvernement, au lieu de supprimer les obstacles et de lui accorder [son] soutien [le] freine car le débat sur l'ÖTV s'éternise depuis deux ans. Bien sûr, si l'on considère le problème du point de vue des finances, cela est justifié, mais à long terme cela est une erreur* ».

⁷⁹⁷ Atilla KOC, en 2007.

⁷⁹⁸ L'objectif majeur du ministère des Finances est principalement d'augmenter les recettes fiscales. Comme analysé, l'administration lutte désormais sérieusement contre la fraude et l'évasion fiscale des entreprises. Le ministre des Finances, Mehmet ŞİMŞEK, veut par exemple augmenter les recettes publiques de 800 millions de Livres Turques par le recouvrement de l'impôt frappant les cigarettes (ÖTV)⁷⁹⁸. En effet, le tabac vendu

Il est regrettable que des impôts soient mis en place pour pallier la conséquence d'une insuffisance de recettes fiscales au lieu de constituer un outil permettant au gouvernement tout à la fois d'inciter les entreprises à investir, de les dissuader à dissimuler leurs résultats et de gagner leur confiance.

L'efficacité d'une politique publique correspond à un rapport entre les résultats et les moyens mis en oeuvre. Elle se distingue de l'efficacité, dans la mesure où elle ne concerne pas les objectifs mais les affectations de moyens humains ou matériels pour son accomplissement. L'efficacité d'une politique permet de vérifier si l'administration fiscale a géré de façon optimale les moyens dont elle dispose.

La Turquie bénéficie aujourd'hui de la stabilité politique d'un pays dans lequel les principes de la démocratie sont respectés et qui la met à l'abri des crises politiques et économiques que connaissent d'autres pays, notamment certains pays arabes.

L'administration fiscale turque repose sur des bases de plus en plus solides, à la fois par l'informatisation de ses services, conforme aux volontés de l'OCDE, par la création du BMVD⁷⁹⁹, service destinés aux grandes entreprises, et par le recours à des avocats spécialisés pour le suivi des contentieux. Le nouveau règlement d'août 2011 du ministère de Finances⁸⁰⁰ ne pourra qu'aller dans le sens de l'amélioration de la gestion des dossiers devant le juge fiscal. Il est vraisemblable que la présence d'avocats au sein de l'administration fiscale contribuera à dissuader les entreprises d'aller au contentieux pour « gagner du temps » dans une intention purement stratégique. En effet, le but des voies de recours n'est évidemment pas d'abuser de celles-ci pour obtenir des résultats autres qu'un arbitrage entre administration fiscale et entreprises.

Au terme de cette recherche, plusieurs interrogations méritent cependant d'être soulevées.

clandestinement représente un manque d'impôt important également dans la mesure où l'administration recouvre moins d'ÖTV et également moins d'impôt sur les bénéfices car le chiffre d'affaires des entreprises vendant du tabac se trouve faussé.

Le budget de la Turquie a été longtemps déséquilibré. Trop de dépenses étaient affectées à la défense et à la sécurité. Le poids économique de la lutte anti-terroriste a été évalué à 200 milliards de dollars entre 1984 et 2007.

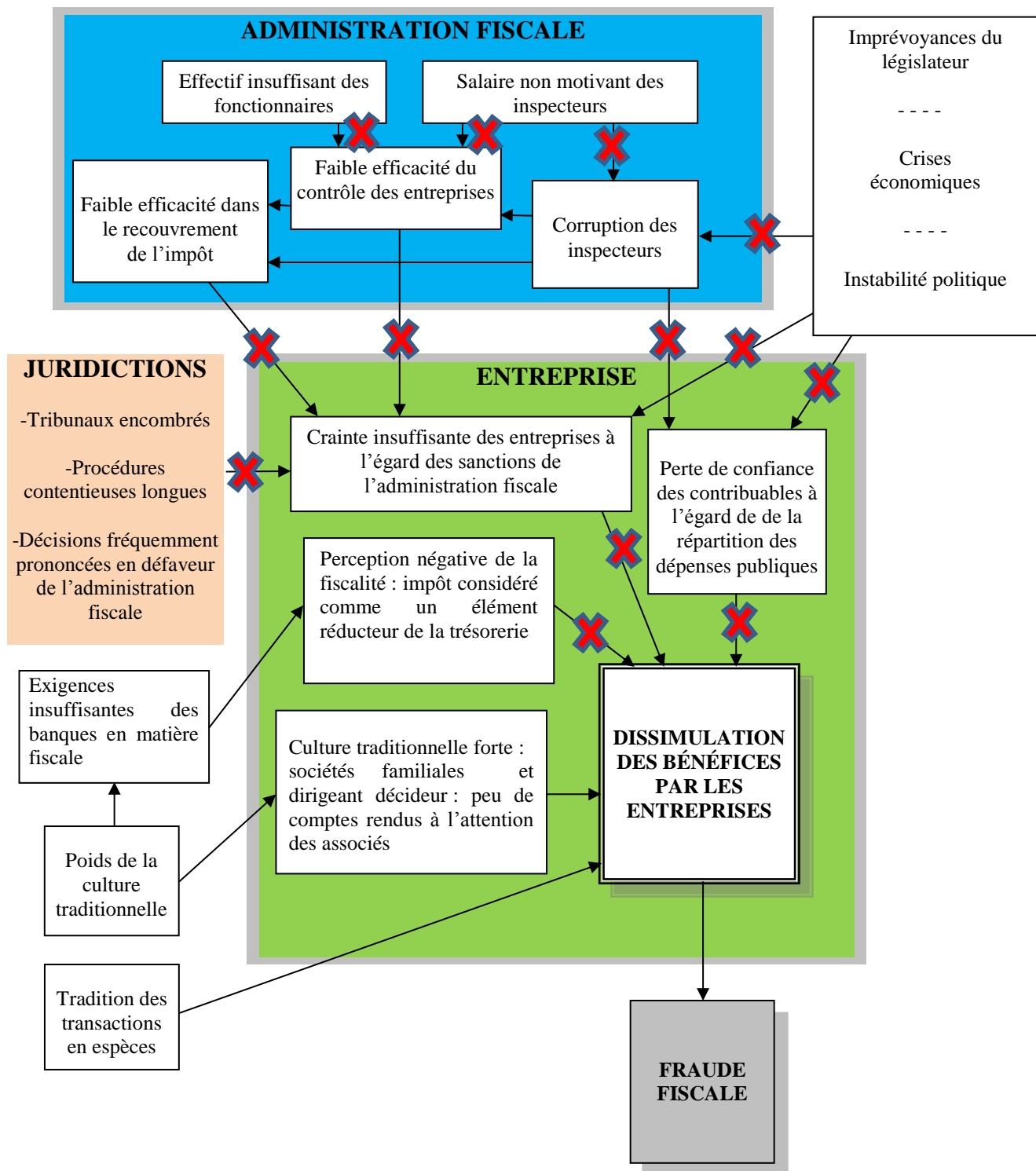
⁷⁹⁹ BMVD : *Büyük Mükellefler Vergi Dairesi*, Administration Fiscale des Grandes Entreprises, Créée en juillet 2006.

⁸⁰⁰ Règlement portant Embauche des Commissaires et Avocats à la Présidence de l'Administration des Revenus, des Procédures de Suivies des Contentieux et des Méthodes de Travail (*Gelir İdaresi Başkanlığı Hukuk Müşavirleri İle Avukatların Mesleğe Alınmaları, Davaların Takip Usulü ve Çalışmaları Hakkında Yönetmelik*), JO n°28031, 20 août 2011.

La première interrogation est la suivante : une éventuelle crise politique peut-elle mettre à mal le système fiscal et, par voie de conséquence, amener à nouveau le système d'imposition des entreprises dans la configuration du schéma n° 4 (page - 151 -) ?

En effet, le système fiscal d'imposition des entreprises était naguère fortement perturbé dans son efficacité par les crises politiques. Elles engendraient des difficultés de perception des impôts par l'administration fiscale, aggravaient la corruption des fonctionnaires et des inspecteurs de contrôle et provoquaient également la perte de confiance des entreprises à l'égard de l'État en raison de sa gestion des finances publiques, perçue comme incohérente.

Le schéma n° 4 est reproduit ci-dessous. Les croix qui y ont été intégrées par rapport au schéma d'origine indiquent que les effets induits sur la fiscalité d'entreprise par l'instabilité politique ou bien par les dysfonctionnements de l'administration fiscale et des juridictions ont en grande grande partie disparu ou bien sont en voie de disparition.



Reprise du Schéma n° 4 (page - 151 -) :

(Le système fiscal turc avant sa modernisation, novembre 2009 (réalisé par l'auteur de la recherche).)

Il faut rappeler que la Turquie a connu trois coups d'État depuis sa fondation, le dernier datant de 1980⁸⁰¹. Elle a également connu une crise économique, en 2000, suivie d'une année de récession, en 2001, ainsi qu'une autre crise, en 1994. Les crises économiques ont toujours été suivies de crises politiques qui affectaient tous les ministères et notamment le ministère des Finances, qui rencontrait alors des difficultés dans la collecte des recettes fiscales.

Un début de réponse peut être apporté à cette première interrogation. En effet, les hommes politiques turcs mettent en avant que la Turquie a été l'un des pays à supporter le mieux la crise mondiale de 2008, ce que le Premier ministre R. T. ERDOĞAN souligne fréquemment dans ses discours. Cela est confirmé par les chiffres avancés par l'Organisation Internationale du Travail (OIT), qui font apparaître que la Turquie a été, parmi les pays du G 20, celui qui a créé le plus grand nombre d'emplois entre le début de la grande crise de 2008 et le premier trimestre 2011⁸⁰².

La deuxième interrogation est la suivante : « *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?* »⁸⁰³. Ce titre, emprunté au rapport d'information déposé au Sénat français en juin 2011, mérite réflexion. En effet, la lente progression des négociations risque d'entamer la motivation de la Turquie pour adhérer à l'Union européenne.

Cependant, il est vraisemblable que, même si la Turquie retire d'elle-même sa candidature, elle ne cessera pas pour autant de conserver les pays européens comme référence et s'efforcera de remplir les critères de l'Union européenne. En effet, comme l'a annoncé le ministre turc des affaires de l'Union européenne et négociateur en chef, Egemen BAĞIŞ, au début de l'année 2011, les négociations ont toujours constitué « *le plus important projet de modernisation de la Turquie depuis la création de la République en 1923* ».

La troisième interrogation est la suivante : quand la législation fiscale turque prévoira-t-elle l'intégration fiscale et la possibilité de consolider les comptes dans un même groupe ?

⁸⁰¹ Le coup d'État du 12 septembre 1980, dirigé par le général Kenan EVREN, fut le 3^{ème} réalisé sous la République Turque.

⁸⁰² Rapport de l'Organisation Internationale du Travail (OIT), cité par le quotidien HABERTÜRK, *La Turquie est première dans l'embauche (Türkiye istihdamda birinci)*, 26 septembre 2011, pages *EKONOMI*.

⁸⁰³ Jean BIZET, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, Rapport d'information, rédigé dans le cadre de la Commission des Affaires Européennes, n° 677 (2010-2011), page 29, 28 juin 2011.

Il y a tout lieu de penser que de telles dispositions ne sauraient tarder à être prises et pourraient constituer le point de départ d'une recherche doctrinale.

En dépit des interrogations qui viennent d'être formulées et en dépit des faiblesses, des lacunes et des lenteurs analysées dans la présente recherche, le système d'imposition des bénéficiaires en Turquie a profondément évolué dans un contexte de plus en plus internationalisé. Il peut par conséquent être considéré comme possédant un caractère de moderne et international.

Les dépenses de l'État sont désormais d'une autre ampleur et motivées par d'autres objectifs – par exemple celui des « dépenses fiscales » – que ceux recherchés dans un passé récent. Par exemple, entre les années 1980 et 2000, l'une des grandes priorités des dépenses publiques était de faire face à des conflits ponctuels dans l'est du pays, provoqués la « question kurde », et le combat continu mené par l'État contre les organisations terroristes engendrait des dépenses considérables. Dorénavant, comme le souligne le ministre des Finances, Mehmet ŞİMŞEK, les priorités de 2012 sont la santé, l'éducation et les doubles voies routières⁸⁰⁴.

À l'avenir, le système fiscal turc pourrait même devenir un modèle pour d'autres pays, notamment les pays arabes. Dans un article intitulé « *Le système bancaire et fiscal de la Libye sera construit par la Turquie* »⁸⁰⁵, le journaliste Hüseyin ÖZAY explique que, lors de sa visite en Libye en août 2011, les responsables libyens ont fait part au Ministre des Affaires Étrangères turc⁸⁰⁶ de leur intention de s'inspirer de la modernité d'un pays musulman comme la Turquie, entre autres en prenant comme modèle le système bancaire et fiscal turc. Des groupes de travail turcs et libyens vont être mis en place afin de construire une fiscalité stable, qui permettrait à la Libye de recouvrer les impôts de façon régulière et efficace.

La Turquie est en effet de plus en plus fréquemment considérée comme un pays modèle, notamment par les pays arabes. Selon une enquête menée par l'Université du Maryland, aux États-Unis, en réponse à la question : « *À quel pays souhaiteriez-vous que*

⁸⁰⁴ SABAH, quotidien, 28 octobre 2011, *Finans*, *Kaçak sigaraya 800 milyonluk darbe, Bütçe hedefinde sıkıntı yok*, p. 18.

⁸⁰⁵ Hüseyin ÖZAY, journal STAR EKONOMI, *Le système bancaire et fiscal de la Libye sera construit par la Turquie (Libya'nın bankacılık ve vergi sistemini Türkiye kuracak)*, 28 août 2011. (article disponible sur Internet : <http://www.stargazete.com/ekonomi/libya-nin-bankacilik-ve-vergi-sistemini-turkiye-kuracak-haber-377968.html>).

⁸⁰⁶ Ahmet DAVUTOĞLU, ministre des Affaires Étrangères.

vosre pays ressemble », la Turquie est, devant la France, les États-Unis et la Chine, le premier pays cité.

Cette enquête⁸⁰⁷ permet-elle à elle seule de conclure que la Turquie est désormais un modèle de pays moderne et mondialisé à l'instar des pays occidentaux ?

La question demeure posée.

⁸⁰⁷ *Türkiye*, quotidien, *Actualité Mondiale (Dünya Gündemi - Erdoğan'lı Türkiye Araçlarının göz Bebeği)*, 24 novembre 2011, p. 20.

ANNEXES

- Annexe 1 : Enquête - Ramazan KILIC
- Annexe 2 : Enquête anonyme
- Annexe 3 : Chronologie générale Turquie
- Annexe 4 : Convention fiscale France-Turquie

Annexe 1 - ENQUÊTE KILIC

Questions posées le 14 avril 2009 à Monsieur Ramazan KILIC

Ramazan KILIC⁸⁰⁸ : Professeur de Droit fiscal à l'Université de Nazilli en Turquie.

Question : Aux cours de mes recherches, je suis amené à analyser des articles qui traitent de la législation fiscale turque. Les auteurs citent toujours les textes en vigueur mais très rarement la jurisprudence. Pourquoi ?

Réponse : Tout d'abord, en fiscalité turque, il n'y a pas de culture de critique des textes ou de la jurisprudence et donc les auteurs ne citent pas la jurisprudence.

En Turquie, l'éducation de la fiscalité possède 2 sources :
-faculté de droit,
-faculté de science économique et administrative dans laquelle il y a une section finance publique

Au ministère des Finances, les inspecteurs et les contrôleurs sont issus des facultés de science économique. Même les professeurs qui enseignent les finances publiques en faculté de science économique ont fait leurs études dans ces mêmes facultés. Donc la majorité des fiscalistes n'ont pas suivi un parcours juridique, c'est pourquoi leurs articles ne sont pas jurisprudentiels.

En Turquie, à ma connaissance il n'y a pas de revue jurisprudentielle sur la fiscalité.

⁸⁰⁸ Yrd. Doç. Dr. Ramazan KILIC, Université Adnan Menderes, Faculté des Sciences Economiques et Administratives, Maître de Conférence en Finances Publiques et Fiscalité, Responsable de la section Droit Fiscal.

Je pense que ce phénomène est un grand manque en Turquie. Il n'y a pas de critique des textes ou de la jurisprudence en Turquie.

Question : Néanmoins, la jurisprudence a-t-elle une valeur dans la législation, valeur qui lie les contribuables ? Par exemple, les avocats des entreprises plaident-ils et citent-ils les jurisprudences au cours des contentieux ?

Réponse : Oui, les avocats font référence aux jurisprudences, c'est peut-être la raison pour laquelle les entreprises gagnent 80 % des litiges contre l'administration fiscale. Les décisions des juridictions ont bien évidemment des valeurs importantes. Les décisions du Conseil d'État (*Danıştay*) ont plus de valeur que les décisions des juridictions des degrés inférieurs.

Question : La jurisprudence suit-elle toujours à la lettre l'esprit de la loi ?

Réponse : Non, pas forcément. C'est pourquoi les décisions des tribunaux ont toute leur valeur dans la législation en Turquie.

Annexe 2 - ENQUÊTE ANONYME

Questions posées le jeudi 23 juillet 2009 à M.T (personne désirant gardée l'anonymat)

M.T. : Juge Rapporteur au ministère de la Justice au sein de la Direction Générale des Lois.

Question : Aux cours de mes recherches, je suis amené à analyser des articles qui traitent de différents points sur la législation fiscale turque. Les auteurs citent toujours les textes en vigueur mais jamais les jurisprudences. Pourquoi ?

Réponse résumée⁸⁰⁹ : J'ai écrit des articles en matière de droit pénal, droit civil, droit constitutionnelle et en droit administratif. Au cours de mes écrits, je prends toujours position et suis amené à critiquer positivement ou négativement les décisions des juridictions, et cela en toute liberté.

En fiscalité turque, les normes comme les lois, décrets, règlements et circulaires sont élaborés de manière détaillé et casuistique. Cette situation ne laisse pas beaucoup de marge d'interprétation aux juges. Ce doit être la raison pour laquelle il n'y a pas beaucoup de critiques concernant les décisions de justice.

Par ailleurs, le législateur ne laisse pas des dispositions discutables ou contraires légalement en prenant vite en compte les décisions des juges et en modifiant rapidement les textes. Les réactions du législateur laissent peu de place à la critique.

Aussi, les articles et ouvrages des fiscalistes turcs sont très souvent axés sur l'application des textes et ne contiennent pas d'aspects théoriques et critiques.

⁸⁰⁹ -*Türk vergi hukukunda kanun, tuzuk, yönetmelik, genelge sirkuler gibi normlarla çok detaylı ve kazustik bir düzenleme yapılmaktadır. Bu durum ise hakime fazla takdir hakkı bırakmamaktadır. Bu nedenle mahkeme kararları üzerinde fazla kritik yapılmıyor olabilir.*

-*Diger bir husus mali sistemde hukuki bosluk olusturmamak amaciyla maliyenin uygulamalarini yanlis bulan mahkeme kararları dikkate alinarak derhal mevzuatta gerekli degisiklikler yapılmakta ve ortada tartismali bir alan bırakılmamaktadır. İhtimal ki bu durum da ictihat kritiklerinin fazla olmamasina neden olabilir.*

-*Bir diger husus ta incelenen makaleler ve kitaplar daha ziyade uygulamayi anlatan calismalar olabilir. Uygulamayla ilgili yazanlarda fazla detay ve teorik tartismalara yer verilmemekte ve sonuclar kisa ve ozet olarak yazılmaktadır. Akademik calismalarda az da olsa kritik olabilecegini sanıyorum.*

Il y a deux sortes de revues : certaines ne font que constater la législation fiscale et d'autres sont plus doctrinales et plus académiques. Mais ces dernières sont bien moins nombreuses.

Question : La jurisprudence suit-elle toujours à la règle la loi, pourquoi ?

Réponse : En Turquie, le Conseil d'État interprète la loi en toute indépendance et les constats que vous faites concernant le droit fiscal ne sont valables que pour ce domaine.

Par ailleurs, le Conseil d'État (*Daniştay*) et la Cour de Cassation turque (*Yargıtay*) ne veulent pas perdre leur compétence et contrôler toutes les décisions en s'impliquant.

Ces deux juridictions sont très encombrées et, si on fait un calcul, les juges n'ont qu'une minute par dossier par rapport aux dossiers traités sur une année. Le traitement des dossiers n'est par conséquent pas efficace.

Question : Comment les entreprises vivent-elles alors ces procédures?

Réponse : Les entreprises en profitent ! Les procédures sont longues et souvent les entreprises vont en litige pour gagner du temps. Le chef d'entreprise se dit souvent que, même si l'entreprise qu'il dirige va en litige contre l'administration fiscale, d'ici que le jugement soit rendu, « beaucoup d'eau aura coulé sous les ponts » (« *kim öle kim kala* »).

Question : N'y a-t-il pas d'évolution positive depuis les nouvelles procédures de 1982, ou bien depuis le processus d'eupéanisation ?

Réponse : Evidemment. Ce phénomène existe de moins en moins. Mais il est encore présent dans la mentalité des dirigeants. Il est vrai que les litiges abusifs sont moins fréquents depuis 1982. Et avant 1982, les dirigeants stoppaient même tous paiements à l'administration fiscale, c'est-à-dire même les montants qui ne font même pas l'objet de litige et qui étaient postérieurs aux requêtes. Tout cela sous le seul prétexte que l'entreprise était fâchée avec l'administration.

Annexe 3 - CHRONOLOGIE GÉNÉRALE - TURQUIE

- 1299 : Fondation de l'Empire ottoman.
- 1877 : Formation du premier Parlement de l'Empire.
- 1923 : (24 juillet) Traité de Lausanne.
- 1923 : Proclamation de la République de Turquie par Mustafa Kemal ATATÜRK.
- 1938 : Décès de Mustafa Kemal ATATÜRK.
- 1949 : Adoption du Code de l'Impôt sur les sociétés (*KVK*).
- 1952 : Entrée dans l'OTAN.
- 1953 : Adoption du Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques.
- 1960 : Adoption du Code de l'Impôt sur le Revenu (*GVK*).
- 1961 : Adhésion à l'OCDE – membre fondateur.
- 1961 : Adoption du Code de Procédure Fiscale (*VUK*).
- 1963 : Accord d'Ankara : accord d'association pour les réductions des droits de douanes
- 1970 : Protocole Additionnel à l'accord d'Ankara.
- 1971 : Coup d'État.
- 1980 : Coup d'État.
- 1982 : Adoption du Code de Procédure Administrative (*IYUK*).
- 1982 : Nouvelle Constitution de la République de Turquie, ratifiée par référendum populaire le 7 novembre 1982.
- 1983 : Turgut ÖZAL, 19^{ème} premier ministre de 1983 à 1989 et 8^{ème} Président de la République de Turquie de 1989 à 1993 (décès).
- 1992 (25 juin) : création de l'Organisation de Coopération Économique de la Mer Noire (OCEMN).
- 1995 (22 décembre) : Union Douanière entre la Turquie et l'Union européenne.
- 1999 (11-12 décembre) : Reconnaissance du statut de candidat à l'Union Douanière (Sommet d'Helsinki).
- 1999 (juin) : Bülent ECEVIT devient Premier ministre (socialiste) du 9 juin 1999 au 3 novembre 2002 (élections anticipées suite à son état de santé).
- 2002 (26 février) : Accord-cadre entre l'Union Européenne et la Turquie.

- 2002 (novembre) : Recep Tayyip ERDOĞAN et son parti, l'AKP, gagnent les élections parlementaires (Islamistes modérés).
- 2003 (23 janvier) : Adhésion à l'Agence Européenne pour l'Environnement.
- 2005 (1^{er} janvier) : Nouvelle Livre Turque (YTL : *Yeni Türk Lirası*).
- 2005 (3 octobre) : Début des négociations d'adhésion entre la Turquie et l'Union Européenne.
- 2006 (21 juin) : Entrée en vigueur du nouveau Code de l'Impôt sur les Sociétés (KVK). Nouveaux taux d'IS (20%).

Annexe 4 - CONVENTION FISCALE FRANCE - TURQUIE

CONVENTION ENTRE LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FRANÇAISE ET LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE DE TURQUIE EN VUE D'EVITER LES DOUBLES IMPOSITIONS EN MATIERE D'IMPOTS SUR LE REVENU (ENSEMBLE UN PROTOCOLE)

signée à Paris le 18 février 1987,
approuvée par la loi n° 88-6 du 4 janvier 1988
(JO du 5 janvier 1988),
entrée en vigueur le 1er juillet 1989
et publiée par le décret n° 89-449 du 30 juin 1989
(JO du 6 juillet 1989)
Protocole
publié dans les mêmes conditions

CONVENTION ENTRE LE GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE FRANÇAISE ET LE
GOUVERNEMENT DE LA REPUBLIQUE DE TURQUIE EN VUE D'EVITER LES DOUBLES
IMPOSITIONS EN MATIERE D'IMPOTS SUR LE REVENU (ENSEMBLE UN PROTOCOLE)

Le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de
Turquie,
Désireux de conclure une convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière
d'impôts sur le revenu, sont convenus des dispositions suivantes :

Article 1er

Personnes visées

La présente Convention s'applique aux personnes qui sont des résidents d'un seul ou des
deux Etats contractants.

Article 2

Impôts visés

1. La présente Convention s'applique aux impôts sur le revenu perçus pour le compte de
chaque Etat contractant, de ses subdivisions politiques, ou de ses collectivités territoriales,
quel que soit le système de perception.
2. Sont considérés comme impôts sur le revenu tous les impôts perçus sur le revenu total ou
sur des éléments du revenu, y compris les impôts sur les gains provenant de l'aliénation de
biens mobiliers ou immobiliers ainsi que les impôts sur les plus-values.
3. Les impôts actuels auxquels s'applique la Convention sont, en particulier :
 - a) En ce qui concerne la France :
 - i) l'impôt sur le revenu ;
 - ii) l'impôt sur les sociétés ;y compris toute retenue à la source, précompte et avance décomptés sur les impôts
visés ci-dessus,
(ci-après dénommés " impôt français ") ;
 - b) En ce qui concerne la Turquie :
 - i) l'impôt sur le revenu (gelir vergisi) ;

- ii) l'impôt sur les sociétés (kurumlar vergisi) ;
 - iii) le fonds de soutien à l'industrie de la défense (savunma sanayii destekleme fonu) ;
 - iv) le fonds de soutien aux oeuvres sociales et à la solidarité (sosyal yardimlasma ve dayanismayi tesvik fonu) ;
 - v) le fonds de développement et de diffusion de l'apprentissage et de la formation professionnelle et technique (çiraklik, mesleki ve teknik egitimi gelistirme ve yaginlastirma fonu),
- (ci-après dénommés "impôt turc").

4. La Convention s'applique aussi aux impôts de nature identique ou analogue, qui seraient établis après la date de signature de la Convention et qui s'ajouteraient aux impôts actuels ou qui les remplaceraient. A la fin de chaque année, les autorités compétentes des Etats contractants se communiquent mutuellement les modifications apportées à leurs législations fiscales respectives.

Article 3

Définitions générales

1. Au sens de la présente Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation différente :

- a) i) le terme " Turquie " désigne le territoire de la République de Turquie, y compris la mer territoriale, et au-delà de celui-ci les zones y compris le plateau continental, sur lesquelles, conformément au droit international, la République de Turquie est habilitée à exercer des droits souverains ou une juridiction exclusive ;
 - ii) le terme " France " désigne le territoire des départements européens et d'outremer de la République française, y compris la mer territoriale, et au-delà de celui-ci les zones sur lesquelles, en conformité avec le droit international, la République française est habilitée à exercer des droits souverains ou une juridiction exclusive ;
 - b) Les expressions " un Etat contractant " et " l'autre Etat contractant " désignent, suivant les cas, la France ou la Turquie ;
 - c) Le terme " impôt " désigne tout impôt visé à l'article 2 de la présente Convention ;
 - d) Le terme " personne " comprend les personnes physiques, les sociétés et tous autres groupements de personnes ;
 - e) Le terme " société " désigne toute personne morale ou toute entité qui est considérée comme une personne morale aux fins d'imposition ;
 - f) Le terme " siège de direction officiel " désigne le siège social au sens du code de commerce français ou au sens du code de commerce turc ;
 - g) Le terme " nationaux " désigne, en ce qui concerne la France ou la Turquie, toute personne physique possédant la nationalité française ou turque en vertu du code de la nationalité française ou turque ; et toute personne morale, société de personnes ou association considérée comme telle en vertu du droit en vigueur en France ou en Turquie ;
 - h) Les expressions " entreprise d'un Etat contractant " et " entreprise de l'autre Etat contractant " désignent respectivement une entreprise exploitée par un résident d'un Etat contractant et une entreprise exploitée par un résident de l'autre Etat contractant ;
 - i) L'expression " autorité compétente " désigne :
 - i) dans le cas de la République de Turquie, le ministre des finances et des douanes ou son représentant autorisé ;
 - ii) dans le cas de la République française, le ministre chargé du budget ou son représentant autorisé ;
 - j) L'expression " trafic international " désigne tout transport effectué par un navire, un aéronef ou un véhicule routier exploité par une entreprise française ou turque sauf lorsque le navire, l'aéronef ou le véhicule routier n'est exploité qu'entre des points situés à l'intérieur du territoire de la France ou de la Turquie ;
2. Pour l'application de la Convention par un Etat contractant, toute expression qui n'y est pas définie a le sens que lui attribue le droit de cet Etat contractant concernant les impôts auxquels s'applique la Convention, à moins que le contexte n'exige une interprétation

différente.

Article 4

Résident

1. Au sens de la présente Convention, l'expression " résident d'un Etat contractant " désigne toute personne qui, en vertu de la législation de cet Etat, est assujettie à l'impôt dans cet Etat, en raison de son domicile, de sa résidence, de son siège de direction officiel, du lieu de direction des affaires ou de tout autre critère de nature analogue.

2. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne physique est un résident des deux Etats contractants, sa situation est réglée de la manière suivante :

a) Cette personne est considérée comme un résident de l'Etat où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent ; si elle dispose d'un foyer d'habitation permanent dans les deux Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat avec lequel ses liens personnels et économiques sont les plus étroits (centre des intérêts vitaux) ;

b) Si l'Etat où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle ;

c) Si cette personne séjourne de façon habituelle dans les deux Etats ou si elle ne séjourne de façon habituelle dans aucun d'eux, elle est considérée comme un résident de l'Etat dont elle possède la nationalité ;

d) Si cette personne possède la nationalité des deux Etats ou si elle ne possède la nationalité d'aucun d'eux, les autorités compétentes des Etats contractants tranchent la question d'un commun accord.

3. Lorsque, selon les dispositions du paragraphe 1, une personne autre qu'une personne physique est un résident des deux Etats contractants, elle est considérée comme un résident de l'Etat contractant où son siège de direction officiel est situé.

Article 5

Etablissement stable

1. Au sens de la présente Convention, l'expression " établissement stable " désigne une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité.

2. L'expression " établissement stable " comprend notamment :

a) Un siège de direction ;

b) Une succursale ;

c) Un bureau ;

d) Une usine ;

e) Un atelier ;

f) Une mine, un puits de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles.

3. Un chantier de construction, d'assemblage ou de montage ne constitue un établissement stable que si sa durée dépasse six mois.

4. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, on considère qu'il n'y a pas " établissement stable " si :

a) Il est fait usage d'installations aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison de marchandises appartenant à l'entreprise ;

b) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de stockage, d'exposition ou de livraison ;

c) Des marchandises appartenant à l'entreprise sont entreposées aux seules fins de transformation par une autre entreprise ;

d) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'acheter des marchandises ou de réunir des informations pour l'entreprise ;

e) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins d'exercer, pour l'entreprise, toute autre activité de caractère préparatoire ou auxiliaire ;

f) Une installation fixe d'affaires est utilisée aux seules fins de l'exercice cumulé

d'activités mentionnées aux alinéas *a* à *e*, à condition que l'activité d'ensemble de l'installation fixe d'affaires résultant de ce cumul garde un caractère préparatoire ou auxiliaire.

5. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2 lorsqu'une personne, autre qu'un agent jouissant d'un statut indépendant auquel s'applique le paragraphe 6, agit dans un Etat contractant pour le compte d'une entreprise de l'autre Etat contractant, cette entreprise est considérée comme ayant un établissement stable dans l'Etat contractant mentionné en premier lieu pour toutes les activités que cette personne exerce pour l'entreprise, si cette personne :

a) Dispose dans cet Etat de pouvoirs qu'elle y exerce habituellement lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise, à moins que l'exercice de tels pouvoirs ne soit limité à ceux mentionnés au paragraphe 4 qui, s'ils sont exercés par l'intermédiaire d'une installation fixe d'affaires, ne feraient pas de cette installation fixe d'affaires un établissement stable au sens des dispositions de ce paragraphe ; ou

b) N'a pas ces pouvoirs, mais maintient habituellement dans le premier Etat un stock de biens ou de marchandises à partir duquel il livre régulièrement des biens ou des marchandises au nom de l'entreprise.

6. Une entreprise n'est pas considérée comme ayant un établissement stable dans un Etat contractant du seul fait qu'elle y exerce son activité par l'entremise d'un courtier, d'un commissionnaire général ou de tout autre agent jouissant d'un statut indépendant, à condition que ces personnes agissent dans le cadre ordinaire de leur activité.

7. Le fait qu'une société qui est un résident d'un Etat contractant contrôle ou est contrôlée par une société qui est un résident de l'autre Etat contractant ou qui y exerce son activité commerciale ou industrielle (que ce soit par l'intermédiaire d'un établissement stable ou non) ne suffit pas, en lui-même, à faire de l'une quelconque de ces sociétés un établissement stable de l'autre.

Article 6

Revenus immobiliers

1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de biens immobiliers (y compris les revenus des exploitations agricoles ou forestières) situés dans l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.

2. L'expression " biens immobiliers " a le sens que lui attribue le droit de l'Etat contractant où les biens considérés sont situés. L'expression comprend en tous cas les accessoires, le cheptel mort ou vif des exploitations agricoles et forestières, les lieux de pêche, les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, l'usufruit des biens immobiliers et les droits à des paiements variables ou fixes pour l'exploitation ou la concession de l'exploitation de gisements minéraux, de sources et d'autres ressources naturelles ; les navires et aéronefs ne sont pas considérés comme des biens immobiliers.

3. Lorsque la détention d'actions ou autres droits sociaux dans une société donne droit au titulaire de ces actions ou droits sociaux, à la jouissance de biens immobiliers détenus par la société, les revenus provenant de l'utilisation directe, de la location, ainsi que toute autre forme de ce droit de jouissance sont imposables dans l'Etat contractant où ces biens immobiliers sont situés.

4. Les dispositions des paragraphes 1 et 3 s'appliquent aux revenus provenant de l'exploitation directe, de la location ou de l'affermage ainsi que de toute autre forme d'exploitation de biens immobiliers.

5. Les dispositions des paragraphes 1, 3 et 4 s'appliquent également aux revenus provenant des biens immobiliers d'une entreprise ainsi qu'aux revenus des biens immobiliers servant à l'exercice d'une profession indépendante.

Article 7

Bénéfices des entreprises

1. Les bénéfices d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet

Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé. Si l'entreprise exerce son activité d'une telle façon, les bénéfices de l'entreprise sont imposables dans l'autre Etat, mais uniquement dans la mesure où ils sont imputables à cet établissement stable.

2. Sous réserve des dispositions du paragraphe 3, lorsqu'une entreprise d'un Etat contractant exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, il est imputé à cet établissement stable, dans chaque Etat contractant, les bénéfices qu'il aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable.

3. Pour déterminer les bénéfices d'un établissement stable, sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement stable, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés, soit dans l'Etat où est situé cet établissement stable, soit ailleurs. Aucune déduction n'est accordée pour les montants payés (autres que le remboursement de frais réellement supportés) par l'établissement stable au siège de direction officiel de l'entreprise ou à l'un quelconque de ses bureaux, tels les redevances, honoraires ou tous autres paiements similaires en ce qui concerne l'utilisation des licences, brevets ou autres droits comme commission pour services rendus ou pour service de direction, ou, sauf dans le cas d'une entreprise bancaire, comme intérêts sur des sommes prêtées à l'établissement stable.

4. Aucun bénéfice n'est imputé à un établissement stable du fait qu'il a simplement acheté des marchandises pour l'entreprise.

5. Lorsque les bénéfices comprennent des éléments de revenu traités séparément dans d'autres articles de la présente Convention, les dispositions de ces articles ne sont pas affectées par les dispositions du présent article.

Article 8

Navigation maritime et aérienne, transport routier

1. Les bénéfices qu'une entreprise de l'un des Etats contractants tire de l'exploitation, en trafic international, de navires, d'aéronefs ou de véhicules routiers ne sont imposables que dans cet Etat.

2. Les dispositions du paragraphe 1 s'appliquent aussi aux bénéfices provenant de la participation à un groupe, une exploitation en commun ou un organisme international d'exploitation.

Article 9

Entreprises associées

1. Lorsque :

a) Une entreprise d'un Etat contractant participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise de l'autre Etat contractant, ou que

b) Les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital d'une entreprise d'un Etat contractant et d'une entreprise de l'autre Etat contractant,

et que, dans l'un et l'autre cas, les deux entreprises sont, dans leurs relations commerciales ou financières, liées par des conditions convenues ou imposées, qui diffèrent de celles qui seraient convenues entre des entreprises indépendantes, les bénéfices qui, sans ces conditions, auraient été réalisés par l'une des entreprises mais n'ont pu l'être en fait à cause de ces conditions peuvent être inclus dans les bénéfices de cette entreprise et imposés en conséquence.

2. Lorsqu'un Etat contractant inclut dans les bénéfices d'une entreprise de cet Etat, et impose en conséquence, les bénéfices sur lesquels une entreprise de l'autre Etat contractant a été imposée dans cet autre Etat, et lorsque le premier Etat considère que les bénéfices ainsi inclus sont des bénéfices qui auraient été réalisés par l'entreprise du premier Etat si les conditions convenues entre les deux entreprises avaient été celles qui auraient été

convenues entre des entreprises indépendantes, l'autre Etat procède à un ajustement approprié du montant de l'impôt qui y a été perçu sur ces bénéficiaires, lorsque l'autre Etat considère l'ajustement comme justifié. Pour déterminer cet ajustement, il est tenu compte des dispositions de la présente Convention et, si c'est nécessaire, les autorités compétentes des Etats contractants se consultent.

Article 10

Dividendes

1. Les dividendes payés par une société qui est un résident d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.
2. Toutefois, ces dividendes sont aussi imposables dans l'Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les dividendes en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder :
 - a) 15 p. cent du montant brut des dividendes si le bénéficiaire effectif est une société (autre qu'une société de personnes) qui détient directement au moins 10 p. cent du capital de la société qui paie les dividendes ;
 - b) 20 p. cent du montant brut des dividendes, dans tous les autres cas.
3.
 - a) Un résident de Turquie qui reçoit des dividendes d'une société résidente de France, qui, s'ils étaient reçus par un résident de France, donneraient droit à un avoir fiscal, aura droit à un versement du Trésor français d'un montant égal à cet avoir fiscal, sous réserve de la déduction de la retenue à la source prévue au paragraphe 2 b) du présent article ;
 - b) Les dispositions de l'alinéa a) s'appliquent uniquement à un résident de Turquie qui est :
 - i) une personne physique ; ou
 - ii) une société qui détient directement ou indirectement moins de 10 p. cent du capital de la société française qui distribue les dividendes ;
 - c) Les dispositions de l'alinéa a) ne s'appliquent pas si le bénéficiaire du versement du Trésor français prévu à l'alinéa a) n'est pas passible de l'impôt turc sur ce versement ;
 - d) Les versements du Trésor français prévus à l'alinéa a) sont considérés comme des dividendes au sens de la présente Convention.
4. Le terme " dividendes " employé dans le présent article désigne les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de fondateur ou autres parts bénéficiaires à l'exception des créances, ainsi que les revenus soumis au régime des distributions par la législation fiscale de l'Etat dont la société distributrice est un résident, y compris les revenus provenant d'un fonds d'investissement et d'un trust d'investissement.
5. Les bénéfices réalisés par une société d'un Etat contractant qui exerce une activité industrielle et commerciale dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, peuvent, après avoir été imposés en application de l'article 7, être assujettis à l'impôt sur le surplus dans l'Etat contractant où l'établissement stable est situé, mais le taux de l'impôt ainsi établi ne peut excéder 50 p. cent du pourcentage prévu à l'alinéa a) du paragraphe 2 du présent article.
6. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 du présent article ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des dividendes, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant dont la société qui paie les dividendes est un résident, une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ou, dans le cas d'un résident de Turquie, exerce en France une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à cet établissement stable ou à cette base fixe. Dans ce cas les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 de la présente Convention sont, suivant les cas, applicables.
7. Un résident de Turquie qui reçoit des dividendes payés par une société qui est un résident de France, et qui n'a pas droit au versement du Trésor français cité au paragraphe 3 afférent à ces mêmes dividendes, peut obtenir le remboursement du précompte acquitté le cas échéant par cette société. Ce remboursement est imposable en France conformément aux dispositions du paragraphe 2.
Le montant brut du précompte remboursé est considéré comme un dividende pour

l'application des dispositions de la présente Convention.

8. Sous réserve des dispositions du paragraphe 5, lorsqu'une société qui est un résident d'un Etat tire des bénéfices ou des revenus de l'autre Etat, cet autre Etat ne peut percevoir aucun impôt sur les dividendes payés par la société, sauf dans la mesure où ces dividendes sont payés à un résident de cet autre Etat ou dans la mesure où la participation génératrice des dividendes se rattache effectivement à un établissement stable ou à une base fixe située dans cet autre Etat, ni prélever aucun impôt au titre de l'imposition des bénéfices non distribués, sur les bénéfices non distribués de la société, même si les dividendes payés ou les bénéfices non distribués consistent en tout ou en partie en bénéfices ou revenus provenant de cet autre Etat.

Article 11

Intérêts

1. Les intérêts provenant d'un Etat contractant et payés à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.

2. Toutefois, ces intérêts sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où ils proviennent et selon la législation de cet Etat, mais si la personne qui reçoit les intérêts en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 15 p. cent du montant brut des intérêts.

3. Nonobstant les dispositions du paragraphe 2, les intérêts qui proviennent :

a) De France et payés au Gouvernement de Turquie ou à la Banque centrale de Turquie (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasi) sont exonérés d'impôt français ;

b) De Turquie et payés au Gouvernement français ou à la Banque centrale de France sont exonérés d'impôt turc ;

c) D'un Etat contractant en liaison avec un prêt ou un crédit supporté par le Gouvernement de l'autre Etat contractant, sont exonérés dans le premier Etat.

4. Le terme " intérêts " employé dans le présent article désigne les revenus des fonds publics et des obligations d'emprunts, assortis ou non de garanties hypothécaires ou d'une clause de participation aux bénéfices du débiteur, et les revenus des créances de toute nature y compris tout autre revenu assimilé à des revenus de créances par la législation de l'Etat contractant d'où provient le revenu.

5. Les dispositions des paragraphes 1, 2 et 3 du présent article ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des intérêts, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les intérêts une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, ou, dans le cas d'un résident de Turquie, exerce en France une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que la créance génératrice des intérêts se rattache effectivement à cet établissement stable ou à cette base fixe. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 de la présente Convention sont, suivant le cas, applicables.

6. Les intérêts sont considérés comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des intérêts, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable ou une base fixe, pour lequel la dette donnant lieu au paiement des intérêts a été contractée et qui supporte la charge de ces intérêts, ceux-ci sont considérés comme provenant de l'Etat contractant où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.

7. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des intérêts, compte tenu de la créance pour laquelle ils sont payés, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 12

Redevances

1. Les redevances provenant d'un Etat contractant et payées à un résident de l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.
2. Toutefois, ces redevances sont aussi imposables dans l'Etat contractant d'où elles proviennent et selon la législation de cet Etat, mais, si la personne qui reçoit les redevances en est le bénéficiaire effectif, l'impôt ainsi établi ne peut excéder 10 p. cent du montant brut des redevances.
3. Le terme " redevances " employé dans le présent article désigne les rémunérations de toute nature payées pour l'usage, la concession de l'usage ou la commercialisation d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques et les films cinématographiques et enregistrements pour la radio et la télévision, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ainsi que pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ou pour l'utilisation ou le droit d'utiliser un équipement industriel, commercial ou scientifique.
4. Les dispositions des paragraphes 1 et 2 du présent article ne s'appliquent pas lorsque le bénéficiaire effectif des redevances, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant d'où proviennent les redevances une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ou, dans le cas d'un résident de Turquie, exerce en France une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située, et que le droit ou le bien générateur des redevances se rattache à cet établissement stable ou à cette base fixe. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 de la présente Convention sont, selon les cas, applicables.
5. Les redevances sont considérées comme provenant d'un Etat contractant lorsque le débiteur est cet Etat lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou un résident de cet Etat. Toutefois, lorsque le débiteur des redevances, qu'il soit ou non un résident d'un Etat contractant, a dans un Etat contractant un établissement stable, ou une base fixe, auquel se rattache effectivement le droit ou le bien générateur des redevances et qui supporte la charge de ces redevances, lesdites redevances sont réputées provenir de l'Etat contractant où l'établissement stable, ou la base fixe, est situé.
6. Lorsque, en raison de relations spéciales existant entre le débiteur et le bénéficiaire effectif ou que l'un et l'autre entretiennent avec de tierces personnes, le montant des redevances, compte tenu de la prestation pour laquelle elles sont payées, excède celui dont seraient convenus le débiteur et le bénéficiaire effectif en l'absence de pareilles relations, les dispositions du présent article ne s'appliquent qu'à ce dernier montant. Dans ce cas, la partie excédentaire des paiements reste imposable selon la législation de chaque Etat contractant et compte tenu des autres dispositions de la présente Convention.

Article 13

Gains en capital

1. Les gains qu'un résident d'un Etat contractant tire de l'aliénation de biens immobiliers visés à l'article 6 et situés dans l'autre Etat contractant sont imposables dans cet autre Etat.
2. Les gains provenant de l'aliénation d'actions ou de parts dans une société ou une personne morale dont l'actif est principalement constitué d'immeubles ou de droits portant sur ces biens sont imposables dans l'Etat où ces biens immobiliers sont situés, lorsque, selon la législation de cet Etat, ces gains sont soumis au même régime fiscal que les gains provenant de l'aliénation de biens immobiliers. Pour l'application de cette disposition, ne sont pas pris en considération les immeubles affectés par cette société ou cette personne morale à sa propre exploitation industrielle, commerciale, agricole ou à l'exercice d'une profession indépendante.
3. Les gains provenant de l'aliénation de biens mobiliers qui font partie de l'actif d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant, ou de biens mobiliers qui appartiennent à une base fixe dont un résident d'un Etat contractant dispose dans l'autre Etat contractant pour l'exercice d'une profession indépendante, y compris de tels gains provenant de l'aliénation de cet établissement stable

(seul ou avec l'ensemble de l'entreprise) ou de cette base fixe, sont imposables dans cet autre Etat.

4. Les gains provenant de l'aliénation de navires, aéronefs ou véhicules routiers exploités en trafic international ou de biens mobiliers affectés à l'exploitation de ces navires, aéronefs ou véhicules routiers, ne sont imposables que dans l'Etat contractant où le siège de direction officiel de l'entreprise est situé.

5. Les gains provenant de l'aliénation de tous biens autres que ceux visés aux paragraphes 1, 2, 3 et 4 ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont le cédant est un résident. Toutefois, les gains en capital mentionnés à la phrase précédente et tirés de l'autre Etat contractant sont imposables dans l'autre Etat contractant si la durée écoulée entre l'acquisition et l'aliénation n'excède pas un an.

Article 14

Professions indépendantes

1. Les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère indépendant ne sont imposables que dans cet Etat. Toutefois, ces revenus sont également imposables dans l'autre Etat contractant si ces services ou ces activités sont rendus dans l'autre Etat et si :

a) Il dispose d'une base fixe de façon habituelle dans l'autre Etat pour l'exercice de ces services ou activités ; ou

b) Il séjourne dans l'autre Etat afin d'exercer ces services ou activités pendant une période ou des périodes égales au total à 183 jours ou plus au cours d'une période de douze mois consécutifs.

Dans de telles circonstances, seule la part du revenu imputable à cette base fixe ou tirée de services ou d'activités exercées au cours de la présence dans l'autre Etat, selon le cas, est imposable dans l'autre Etat.

2. Les revenus qu'une entreprise d'un Etat contractant tire d'une profession libérale ou d'autres activités de caractère identique ne sont imposables que dans cet Etat. Toutefois, ces revenus sont également imposables dans l'autre Etat contractant si ces services ou activités sont exercés dans l'autre Etat et si :

a) L'entreprise a un établissement stable dans l'autre Etat par l'intermédiaire duquel ces services ou activités sont exercés ;

b) La période, ou les périodes, pendant lesquelles les services sont rendus excède 183 jours au cours d'une période de douze mois consécutifs.

Dans ces circonstances, seule la part des revenus imposables à l'établissement stable ou aux services ou activités exercés dans l'autre Etat, suivant le cas, est imposable dans cet autre Etat. Dans les deux cas, l'entreprise peut choisir d'être imposée dans cet autre Etat sur ce revenu en application des dispositions de l'article 7 de la présente Convention comme si le revenu était imputable à un établissement stable de l'entreprise située dans cet autre Etat. Cette option ne porte pas atteinte au droit de cet autre Etat d'appliquer une retenue à la source sur ce revenu.

3. L'expression " profession libérale " comprend notamment les activités indépendantes d'ordre scientifique, littéraire, artistique, éducatif ou pédagogique, ainsi que les activités indépendantes des médecins, avocats, ingénieurs, architectes, dentistes et comptables et les autres activités nécessitant une aptitude professionnelle spécifique.

Article 15

Professions dépendantes

1. Sous réserve des dispositions des articles 16, 18, 19, 20 et 21, les salaires, traitements et autres rémunérations similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'emploi ne soit exercé dans l'autre Etat contractant. Si l'emploi y est exercé, les rémunérations reçues à ce titre sont imposables dans cet autre Etat.

2. Nonobstant les dispositions du paragraphe 1, les rémunérations qu'un résident d'un Etat contractant reçoit au titre d'un emploi salarié exercé dans l'autre Etat contractant ne sont

imposables que dans le premier Etat si :

- a) Le bénéficiaire séjourne dans l'autre Etat pendant une période ou des périodes n'excédant pas au total 183 jours au cours de l'année civile considérée, et
- b) Les rémunérations sont payées par un employeur ou pour le compte d'un employeur qui n'est pas un résident de l'autre Etat, et
- c) La charge des rémunérations n'est pas supportée par un établissement stable ou une base fixe que l'employeur a dans l'autre Etat.

3. Nonobstant les dispositions précédentes du présent article, les rémunérations reçues au titre d'un emploi salarié exercé à bord d'un navire, d'un aéronef ou d'un véhicule routier exploité en trafic international sont imposables dans l'Etat contractant où le siège de direction officiel de l'entreprise est situé.

Article 16

Tantièmes

Les tantièmes, jetons de présence et autres rétributions similaires qu'un résident d'un Etat contractant reçoit en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de surveillance d'une société qui est un résident de l'autre Etat contractant, sont imposables dans cet autre Etat.

Article 17

Artistes et sportifs

1. Nonobstant les dispositions des articles 14 et 15, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire de ses activités personnelles exercées dans l'autre Etat contractant en tant qu'artiste du spectacle, tel qu'un artiste de théâtre, de cinéma, de la radio ou de la télévision, ou qu'un musicien, ou en tant que sportif, sont imposables dans cet autre Etat.

2. Lorsque les revenus d'activités qu'un artiste du spectacle ou un sportif exerce personnellement et en cette qualité sont attribués non pas à l'artiste ou au sportif lui-même, mais à une autre personne, ces revenus sont imposables nonobstant les dispositions des articles 7, 14 et 15, dans l'Etat contractant où les activités de l'artiste ou du sportif sont exercées.

3. Nonobstant les dispositions des paragraphes 1 et 2, les revenus qu'un résident d'un Etat contractant tire d'activités visées au paragraphe 1 exercées dans l'autre Etat contractant ne sont imposables que dans le premier Etat, lorsque ces activités dans l'autre Etat sont financées directement ou indirectement par le premier Etat ou une de ses collectivités territoriales ou association ou organisation ayant le caractère de services publics.

Article 18

Pensions

1. Sous réserve des dispositions du paragraphe 1 de l'article 19, les pensions et autres rémunérations similaires payées à un résident d'un Etat contractant au titre d'un emploi antérieur ne sont imposables que dans cet Etat. Cette disposition s'applique également aux rentes viagères payées à un résident d'un Etat contractant.

2. Les pensions et rentes viagères payées, et les autres paiements périodiques ou occasionnels effectués par un Etat contractant ou l'une de ses collectivités territoriales en relation avec une assurance contre des accidents personnels, ne sont imposables que dans cet Etat.

Article 19

Fonctions publiques

1. Les rémunérations, y compris les pensions, payées par un Etat contractant ou l'une de ses subdivisions politiques ou collectivités locales soit directement ou par prélèvement sur des fonds qu'ils ont constitués, à une personne physique, au titre de services rendus à cet Etat ou à cette subdivision ou collectivité, ne sont imposables que dans cet Etat.

2. Les dispositions des articles 15, 16 et 18 s'appliquent aux rémunérations et pensions payées au titre de services rendus dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale

exercée par un Etat contractant, l'une de ses subdivisions politiques, ou collectivités locales.

Article 20

Etudiants

1. Les sommes qu'un étudiant ou un stagiaire qui est un ressortissant d'un Etat contractant et qui séjourne dans l'autre Etat contractant à seule fin d'y poursuivre ses études ou sa formation, reçoit pour couvrir ses frais d'entretien, d'études ou de formation, ne sont pas imposables dans cet autre Etat, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet autre Etat.
2. Les rémunérations qu'un étudiant ou un stagiaire qui est un ressortissant d'un Etat contractant reçoit au titre de services rendus dans l'autre Etat contractant, qui sont en rapport avec ses études ou sa formation et qui sont rendus pendant la durée de ses études ou de sa formation, ne sont pas imposables dans cet autre Etat.

Article 21

Professeurs et chercheurs

1. Un professeur, un enseignant ou un chercheur qui est un ressortissant d'un Etat contractant et qui séjourne dans l'autre Etat contractant principalement afin d'y enseigner ou de s'y livrer à des recherches scientifiques, est exonéré d'impôt, pendant une ou des périodes n'excédant pas deux ans, sur les rémunérations de ses services rendus dans l'enseignement ou la recherche, à condition qu'elles proviennent de sources situées en dehors de cet autre Etat.
2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux rémunérations reçues au titre de travaux de recherche entrepris, non pas dans l'intérêt public, mais principalement en vue de la réalisation d'un avantage particulier bénéficiant à une ou à des personnes privées déterminées.

Article 22

Autres revenus

1. Les éléments du revenu d'un résident d'un Etat contractant, d'où qu'ils proviennent, qui ne sont pas traités dans les articles précédents de la présente Convention ne sont imposables que dans cet Etat.
2. Les dispositions du paragraphe 1 ne s'appliquent pas aux revenus autres que les revenus provenant de biens immobiliers tels qu'ils sont définis au paragraphe 2 de l'article 6, lorsque le bénéficiaire de tels revenus, résident d'un Etat contractant, exerce dans l'autre Etat contractant, soit une activité industrielle ou commerciale par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, soit une profession indépendante au moyen d'une base fixe qui y est située et que le droit ou le bien générateur des revenus s'y rattache effectivement. Dans ce cas, les dispositions de l'article 7 ou de l'article 14 sont, suivant les cas, applicables.

Article 23

Dispositions pour éliminer les doubles impositions

La double imposition est évitée de la manière suivante :

1. En ce qui concerne la Turquie :

Lorsqu'un résident de Turquie reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables en France et en Turquie, la Turquie accorde, sous réserve des dispositions de la législation fiscale turque relative au crédit pour impôt étranger, une déduction sur l'impôt sur le revenu de cette personne d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé en France.

Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu calculé en Turquie avant déduction de l'impôt afférent au revenu imposable en France.

2. En ce qui concerne la France :

a) Lorsqu'un résident de France reçoit des revenus qui, conformément aux dispositions de la présente Convention, sont imposables en Turquie et en France, la France accorde une

déduction sur l'impôt sur le revenu de ce résident, d'un montant égal à l'impôt sur le revenu payé en Turquie.

Cette déduction ne peut toutefois excéder la fraction de l'impôt sur le revenu calculé avant déduction de l'impôt correspondant aux revenus imposables en Turquie.

b) Aux sens de l'alinéa a, l'expression " l'impôt sur le revenu payé en Turquie " est considérée comme comprenant tout impôt turc qui aurait été exigible en vertu de la législation fiscale turque à l'exception de toute réduction ou exonération de l'impôt turc accordée en vertu des dispositions relatives aux mesures spéciales d'incitation visant à promouvoir le développement économique en Turquie.

Nonobstant la phrase précédente, l'impôt sur le revenu dû en Turquie est calculé :

- i) au taux de 15 p. cent en ce qui concerne les dividendes visés à l'article 10, paragraphe 2, alinéa a ;
- ii) au taux de 20 p. cent en ce qui concerne les dividendes visés à l'article 10, paragraphe 2, alinéa b ;
- iii) au taux de 15 p. cent en ce qui concerne les intérêts visés à l'article 11, paragraphe 2 ;
- iv) au taux de 10 p. cent en ce qui concerne les redevances visées à l'article 12, paragraphe 2.

Toutefois, si les taux des impôts applicables en vertu de la législation fiscale turque aux dividendes, intérêts et redevances reçus par des personnes non résidentes de Turquie sont réduits par rapport à ceux mentionnés au présent alinéa, ces taux plus faibles s'appliqueront aux fins du présent alinéa.

Article 24

Non-discrimination

1. Les nationaux d'un Etat contractant ne sont soumis dans l'autre Etat contractant à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujettis les nationaux de cet autre Etat qui se trouvent dans la même situation. La présente disposition s'applique aussi, nonobstant les dispositions de l'article 1er, aux personnes qui ne sont pas des résidents d'un Etat contractant ou des deux Etats contractants.

2. Sous réserve des dispositions de l'article 10, paragraphe 5, l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant n'est pas établie dans cet autre Etat d'une façon moins favorable que l'imposition des entreprises de cet autre Etat qui exercent la même activité.

3. Les entreprises d'un Etat contractant, dont le capital est en totalité ou en partie, directement ou indirectement, détenu ou contrôlé par un ou plusieurs résidents de l'autre Etat contractant, ne sont soumises dans le premier Etat à aucune imposition ou obligation y relative, qui est autre ou plus lourde que celles auxquelles sont ou pourront être assujetties les autres entreprises similaires du premier Etat.

4. A moins que les dispositions de l'article 9, du paragraphe 7 de l'article 11 ou du paragraphe 6 de l'article 12 ne soient applicables, les intérêts, redevances et autres dépenses payés par une entreprise d'un Etat contractant à un résident de l'autre Etat contractant sont déductibles, pour la détermination des bénéfices imposables de cette entreprise, dans les mêmes conditions que s'ils avaient été payés à un résident du premier Etat.

5. Ces dispositions ne peuvent être interprétées comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant des déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges de famille qu'il accorde à ses propres résidents.

Article 25

Procédure amiable

1. Lorsqu'une personne estime que les mesures prises par un Etat contractant ou par les deux Etats contractants entraînent ou entraîneront pour elle une imposition non conforme à

la présente Convention, elle peut, indépendamment des recours prévus par le droit interne de ces Etats, soumettre son cas à l'autorité compétente de l'Etat contractant dont elle est un résident ou, si son cas relève du paragraphe 1 de l'article 24, à celle de l'Etat contractant dont elle possède la nationalité.

2. L'autorité compétente s'efforce, si la réclamation lui paraît fondée et si elle n'est pas elle-même en mesure d'y apporter une solution satisfaisante, de résoudre le cas par voie d'accord amiable avec l'autorité compétente de l'autre Etat, en vue d'éviter une imposition non conforme à la Convention. L'accord arrêté est appliqué quels que soient les délais prévus par le droit interne des Etats contractants.

3. Les autorités compétentes des Etats contractants s'efforcent, par voie d'accord amiable, de résoudre les difficultés ou de dissiper les doutes auxquels pourrait donner lieu l'interprétation ou l'application de la Convention.

Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent notamment se concerter pour s'efforcer de parvenir à un accord :

a) Pour que les bénéfices imputables à un établissement stable dans un Etat contractant d'une entreprise de l'autre Etat contractant soient imputés d'une manière identique dans les deux Etats ;

b) Pour que la répartition des revenus entre un résident d'un Etat contractant et une personne qui lui est associée au sens de l'article 9, qui est un résident de l'autre Etat contractant, soit effectuée d'une manière identique.

Elles peuvent aussi se concerter en vue d'éliminer la double imposition dans les cas non prévus par la Convention.

4. Les autorités compétentes des Etats contractants peuvent communiquer directement entre elles en vue de parvenir à un accord comme il est indiqué aux paragraphes précédents. Si des échanges de vues oraux semblent devoir faciliter cet accord, ces échanges de vues peuvent avoir lieu au sein d'une commission composée de représentants des autorités compétentes des Etats contractants.

Les autorités compétentes des Etats contractants règlent d'un commun accord les modalités d'application de la Convention, et notamment les formalités que devront accomplir les résidents d'un Etat contractant pour obtenir, dans l'autre Etat, les réductions ou les exonérations d'impôt prévues par la Convention.

Article 26

Echange de renseignements

1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements nécessaires pour appliquer les dispositions de la présente Convention, ou celles de la législation interne des Etats contractants relative aux impôts visés par la Convention dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. Les renseignements reçus par un Etat contractant sont tenus secrets de la même manière que les renseignements obtenus en application de la législation interne de cet Etat et ne sont communiqués qu'aux personnes ou autorités (y compris les tribunaux et organes administratifs) concernées par l'établissement ou le recouvrement des impôts visés par la Convention, par les procédures ou poursuites concernant ces impôts, ou par les décisions sur les recours relatifs à ces impôts. Ces personnes ou autorités n'utilisent ces renseignements qu'à ces fins. Elles peuvent faire état de ces renseignements au cours d'audiences publiques de tribunaux ou dans des jugements.

2. Les dispositions du paragraphe 1 ne peuvent en aucun cas être interprétées comme imposant à un Etat contractant l'obligation :

a) De prendre des mesures administratives dérogeant à sa législation et à sa pratique administrative ou à celles de l'autre Etat contractant ;

b) De fournir des renseignements qui ne pourraient être obtenus sur la base de sa législation, ou dans le cadre de sa pratique administrative normale ou de celles de l'autre Etat contractant ;

c) De fournir des renseignements qui révéleraient un secret commercial, industriel, professionnel ou un procédé commercial ou des renseignements dont la communication

serait contraire à l'ordre public.

Article 27

Fonctionnaires diplomatiques et consulaires

1. Les dispositions de la présente Convention ne portent pas atteinte aux privilèges fiscaux dont bénéficient les agents diplomatiques, les fonctionnaires consulaires, en vertu soit des règles générales du droit international, soit de dispositions d'accords particuliers. Toutefois, la Convention ne s'applique pas aux organisations internationales, à leurs organes ou à leurs fonctionnaires, ni aux personnes qui sont membres d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un Etat tiers lorsqu'ils se trouvent sur le territoire d'un Etat contractant et n'y sont pas soumis aux mêmes obligations en matière d'impôts sur le revenu que les résidents de cet Etat.

2. Aux fins de la présente Convention, toute personne physique qui est membre d'une mission diplomatique ou d'un poste consulaire d'un Etat contractant dans l'autre Etat contractant ou dans un Etat tiers et qui est un national de l'Etat accréditeur est considérée comme un résident de l'Etat accréditeur s'il y est soumis aux mêmes obligations en matière d'impôts sur le revenu que les résidents de cet Etat.

Article 28

Champ d'application territorial

1. La présente Convention peut être étendue, telle quelle ou avec les modifications nécessaires, aux autres collectivités territoriales d'outre-mer de la République française qui perçoivent des impôts de caractère analogue à ceux auxquels s'applique la Convention. Une telle extension prend effet à partir de la date qui y est fixée d'un commun accord entre les Etats par échange de notes diplomatiques ou selon toute autre procédure conforme à leurs dispositions constitutionnelles. Cet accord prévoit également les modifications nécessaires à la Convention et les conditions de son application aux territoires d'outre-mer auxquels elle est étendue.

2. A moins que les deux Etats contractants n'en soient convenus autrement, la dénonciation de la Convention par l'un d'eux, en vertu de l'article 30, mettra aussi fin, dans les conditions prévues à cet article, à l'application de la Convention à tout territoire auquel elle a été étendue conformément au présent article.

Article 29

Entrée en vigueur

1. Chacun des Etats contractants notifiera à l'autre l'accomplissement des procédures requises en ce qui le concerne pour la mise en vigueur de la présente Convention. Celle-ci entrera en vigueur le premier jour du deuxième mois suivant le jour de réception de la dernière de ces notifications.

2. Ses dispositions s'appliqueront pour la première fois :

- a) En Turquie, aux impôts relatifs à chaque exercice fiscal commençant le ou après le premier janvier de l'année suivant celle de la date d'entrée en vigueur de la Convention ;
- b) En France, en ce qui concerne les impôts sur le revenu, aux revenus réalisés pendant l'année civile suivant celle pendant laquelle la Convention est entrée en vigueur ou afférents à l'exercice comptable clos au cours de cette année.

Article 30

Dénonciation

1. La présente Convention demeurera en vigueur tant qu'elle n'aura pas été dénoncée par un Etat contractant. Chaque Etat contractant peut dénoncer la convention, par voie diplomatique, avec un préavis minimum de six mois notifié avant la fin d'une année civile.

2. Dans ce cas, la Convention cessera de s'appliquer :

- a) En Turquie, aux impôts concernant les exercices fiscaux commençant le ou après le premier jour du mois de janvier suivant l'année au cours de laquelle la dénonciation aura été notifiée ;

b) En France, en ce qui concerne les impôts sur le revenu, aux revenus réalisés pendant l'année civile suivant celle pendant laquelle la dénonciation aura été notifiée ou afférents à l'exercice comptable clos au cours de cette année.

En foi de quoi les soussignés, dûment autorisés à cet effet, ont signé la présente Convention.

Fait à Paris, le 18 février 1987, en double exemplaire, en langues française et turque, les deux textes faisant également foi.

Pour le Gouvernement de la
République française :
JEAN-BERNARD RAIMOND,
Ministre des affaires étrangères
Pour le Gouvernement
de la République de Turquie :
VAHIT HALEFOGLU,
Ministre des affaires étrangères

PROTOCOLE

Au moment de procéder à la signature de la Convention entre le Gouvernement de la République française et le Gouvernement de la République de Turquie tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, les soussignés sont convenus des dispositions suivantes qui font partie intégrante de la Convention.

1. En ce qui concerne le paragraphe 1 de l'article 7, il est convenu que, quand une entreprise d'un Etat contractant a un établissement stable dans l'autre Etat contractant et quand l'entreprise :

a) Réalise dans l'autre Etat des ventes de biens ou de marchandises de nature identique ou similaire à ceux vendus par le biais de l'établissement stable, ou

b) Exerce dans l'autre Etat des activités d'affaires de nature identique ou similaire à celles réalisées par le biais de l'établissement stable,

les bénéfices tirés de ces ventes ou de ces activités d'affaires sont imposables dans l'autre Etat contractant comme faisant partie des bénéfices de l'établissement stable dans la mesure où des ventes ou des activités de même nature ont été réalisées par le biais de l'établissement stable.

Toutefois, les bénéfices tirés de ces ventes ou activités ne sont pas imposables dans cet autre Etat contractant si l'entreprise peut prouver que les ventes ou les activités ont été réalisées pour des motifs autres que de tirer profit des dispositions de la présente Convention.

2. En ce qui concerne les paragraphes 1 et 2 de l'article 7, quand une entreprise d'un Etat contractant vend des marchandises ou exerce une activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé, les bénéfices de cet établissement stable ne sont pas calculés sur la base du montant total reçu par l'entreprise mais sont calculés sur la seule base de la rémunération imputable à l'activité réelle de l'établissement stable pour ces ventes ou pour cette activité.

Dans le cas de contrats d'étude, de fourniture, d'installation ou de construction d'équipements ou d'établissements industriels, commerciaux ou scientifiques, ou de travaux publics, lorsque l'entreprise a un établissement stable, les bénéfices de cet établissement stable ne sont pas déterminés sur la base du montant total du contrat, mais sont déterminés seulement sur la base de la part du contrat qui est effectivement exécutée par cet établissement stable dans l'Etat contractant où cet établissement stable est situé. Les bénéfices afférents à la part du contrat qui est exécutée par le siège de l'entreprise ne sont imposables que dans l'Etat contractant dont cette entreprise est un résident.

3. En ce qui concerne les articles 10, 11 et 12, il est convenu d'interpréter la clause " bénéficiaire effectif " comme signifiant qu'un résident d'un Etat tiers ne pourra se prévaloir de la présente Convention en ce qui concerne les dividendes, intérêts et redevances provenant de France ou de Turquie, mais cette restriction ne s'appliquera en aucun cas aux résidents d'un Etat contractant.

4. En ce qui concerne le paragraphe 3 de l'article 12, les rémunérations payées pour des services techniques, y compris des analyses ou des études de nature scientifique, géologique ou technique, ou pour des travaux d'ingénierie y compris les plans y afférents, ou pour des services de consultation ou de surveillance, ne sont pas considérées comme des rémunérations payées pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.

5. En ce qui concerne les articles 10, 11 et 24, rien n'empêche les Etats contractants d'appliquer les dispositions de leurs législations internes relatives à la sous-capitalisation.

6. En ce qui concerne le paragraphe 1 de l'article 24, il est entendu que l'expression " dans la même situation " mentionnée dans ce paragraphe fait référence aux contribuables (personnes physiques, personnes morales, sociétés de personnes et associations) placés du point de vue de l'application de la législation et des instructions fiscales usuelles, dans des circonstances substantiellement similaires à la fois en droit et en fait.

Entre autres choses, cela signifie qu'un national d'un des Etats contractants, résident d'un

Etat tiers et exerçant une activité professionnelle dans l'autre Etat contractant, est soumis dans cet autre Etat contractant à la même imposition ou aux mêmes obligations y relatives que celles auxquelles est ou peut être soumis un national de cet autre Etat contractant, résident d'un Etat tiers et exerçant une activité professionnelle dans cet autre Etat contractant.

7. En ce qui concerne le paragraphe 2 de l'article 25, il est entendu que le contribuable doit, dans le cas de la Turquie, réclamer le dégrèvement d'impôt résultant de l'accord de procédure amiable dans le délai d'un an suivant la notification par l'administration fiscale du résultat de la procédure amiable.

8. En ce qui concerne l'article 30, il est entendu que les dispositions de la Convention relatives à l'élimination de la double imposition, à la procédure amiable et à l'assistance administrative continueront de s'appliquer après le 31 décembre de l'année civile pour la fin de laquelle la dénonciation aura été notifiée, pour l'établissement de l'imposition des revenus couverts par cette Convention.

Fait à Paris, le 18 février 1987, en double exemplaire, en langues française et turque, les deux textes faisant également foi.

Pour le Gouvernement de la
République française :
JEAN-BERNARD RAIMOND,
Ministre des affaires étrangères

Pour le Gouvernement de la
République de Turquie :
VAHIT HALEFOGLU,
Ministre des affaires étrangères

BIBLIOGRAPHIE

Conformément à l'usage français, qui diffère de l'usage turc, le patronyme qui auteurs cités, qui ont le titre de professeur ou de docteur ne sera pas précédé de l'abréviation « Pr. » ou « Dr. ».

1. OUVRAGES GÉNÉRAUX, MANUELS ET COURS

A. Ouvrages en langue turque

- Kemal **GÖZLER**, *Les débuts dans le Droit constitutionnel turc (Türk Anayasa Hukukuna Giriş)*, 6^{ème} éd., éd. Ekin yayınevi, Bursa, 2012.
- KIZILOT**, *Vergi Hukuku (Droit Fiscal)*, 2011.
- Tamer **MÜFTÜOĞLU**, *Culture du Commerce et Influence sur l'Entreprenariat, (Ticaret Kültürü ve Girişimcilik Üzerindeki Etkileri)* TES-AR Tartışma Notları no.4, Ankara, 1993.
- Muallâ **ÖNCEL**, Nami **ÇAĞAN**, Ahmet **KUMRULU**, *Droit Fiscal*, édition des Sciences Politiques de l'Université d'Ankara (*Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları*), n° 584, 2^{ème} éd., Ankara, 1985.
- İlber **ORTAYLI**, *Découvrir à Nouveau l'Empire ottoman (Osmanlıyı Yeniden Keşfetmek)*, 2006.
- Ergun **ÖZBUDUN**, *Droit constitutionnel turc (Türk Anayasa Hukuku)*, 10^{ème} éd., éd. Yetkin yayınları, Ankara, 2009.
- Jean-François **PEROUSSE**, *La Turquie en marche*, éd. de la Martinière, 2004.
- Raymond **QUIVY**, Luv Van Campenhoudt, manuel de recherche en sciences sociales.
- Olivier **ROY**, *La Turquie aujourd'hui*, Paris, Universalis, 2004.
- Doğan **ŞENYÜZ**, *Türk Vergi Sistemi (Système Fiscal Turc)*, 2010.
- Özhan **ULUATAM**, Yaşar **METHIBAY**, *Droit Fiscal (Vergi Hukuku)*, 5^{ème} éd., 2009.
- Semih **VANER**, Deniz **AKAGUL**, *L'Europe avec ou sans La Turquie*, Editions d'Organisation, avril 2005.

B. Ouvrages en langue française

- Marie-Joseph **AGLAÉ** (sous la direction de), *Aménagement du territoire et développement*, éd. Cujas, 2009.
- Ludovic **AYRAULT**, Olivier **NÉGRIN**, Jean **LAMARQUE**, *Droit fiscal général*, LITEC, 2^{ème} éd., 2011.
- Pierre **BELTRAME**, *Le consentement de l'impôt. Devenir d'un grand principe*, Rev. fr. fin. publi., n°51 (*Les principes et les règles des finances publiques en question*), 1995.
 - La fiscalité en France*, éd. Hachette Supérieur, Les fondamentaux, 18^{ème} éd., 2012.
 - La fiscalité en France*, éd. Hachette Supérieur, Les fondamentaux, 7^{ème} éd., 2000.
- Jean-Jacques **BIENVENU** et Thierry **LAMBERT**, *Droit fiscal*, PUF, 4^{ème} éd., 2010.
- Joël **BOUDINE**, *Les systèmes fiscaux dans la Caraïbe non insulaire*, l'Harmattan, 2011.
- Michel **BOUVIER**, *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, 11^{ème} éd., 2012.
- Guy **CARCASSONNE**, *La Constitution*, Paris, éd. Seuil, Points/Essais, 2002.
- Martin **COLLET**, *Droit fiscal*, PUF, 3^{ème} éd., 2009.
 - Procédures fiscales : contrôle, contentieux et recouvrement de l'impôt*, PUF, 2011.
- Maurice **COZIAN**, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, LITEC, 5^{ème} éd., 2005.
- Christophe **DE LA MARDIERE**, *La preuve en droit fiscal*, éd. Lexis Nexis, 2009.
- Fiscal 2010**, Mémento Pratique Fiscal, éd. Francis Lefebvre, 2010.
- Daniel **GUTMANN**, *Droit fiscal des affaires*, éd. Montchrestien, 2^{ème} éd., 2011.
- Christophe **HECKLY**, *Fiscalité et mondialisation*, LGDJ, coll. Systèmes, 2006.
- Thierry **LAMBERT**, *La fin des paradis fiscaux*, éd. Montchrestien, coll. Grands Colloques, novembre 2011.
 - (sous la direction de), *Les sanctions administratives fiscales : aspect de droit comparé*, finances publiques, éd. l'Harmattan, avril 2006.
 - (sous la direction de), *Les sanctions pénales fiscales*, éd. l'Harmattan, finances publiques, 2012.
- Christian **LOPEZ** (sous la direction de), *Les enquêtes fiscales*, éd. Montchrestien, coll. Grands Colloques, 2010.

-*Droit pénal fiscal*, éd. LGDJ, coll. Systèmes,
2012.

-Jacques **SAUREL**, *Le sport face à la fiscalité*, éd. Economica, 2011.

-Patrick **SERLOOTEN**, *Droit fiscal des affaires*, Dalloz, 10^{ème} éd., 2011.

2. THESES DE DOCTORAT

A. Thèses en langue française

-Rabih **AL ARJA**, *La fiscalité directe au Liban histoire et processus d'une modernisation*, thèse de doctorat, univ. Jean Moulin Lyon 3, septembre 2011.

-El Hadji Dialigué **BA**, *Le droit fiscal à l'épreuve de la mondialisation : la règlementation des prix de transfert au Sénégal*, thèse de doctorat, univ. Paris Est, juillet 2011.

-Luc **GODBOUT**, *L'intervention gouvernementale par la politique fiscale. Le rôle des dépenses fiscales. Étude comparée : Canada, États-Unis, France*, thèse de droit, éd. Economica, 2006.

-Norma Caballero **GUZMAN**, *Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale*, thèse de doctorat, univ. Paris 2, 2011, éd. l'Harmattan, 2011.

-Ramazan **KILIC**, *La coopération administrative internationale en matière fiscale, superposition et mise en œuvre des traités dans l'espace européen*, thèse de doctorat, univ. Jean-Moulin Lyon 3, septembre 2009.

-Alexandre **MANGIAVILLANO**, *Le contribuable et l'État. L'impôt et la garantie constitutionnelle de la propriété (Allemagne – France)*, thèse de doctorat, univ. Paul Cézanne Aix-Marseille III, décembre 2011.

-Nicolas **MELOT**, *Territorialité et Mondialité de l'impôt*, thèse de doctorat, univ. Paris 2, 2002, Dalloz, coll. Nouvelle Bibliothèque de thèses, 2004.

-Benoît **MONTABONE**, *La cohésion territoriale en périphérie de l'Union européenne : les enjeux du développement régional en Turquie*, thèse de doctorat, univ. Haute-Bretagne Rennes 2, novembre 2011.

-Dilek **ÖZKÖK-CUBUKCU**, *Les problèmes fiscaux posés aux petites et moyennes entreprises dans l'Union européenne et en Turquie*, thèse de doctorat, univ. Jean-Moulin Lyon 3, septembre 2000.

-Cécile **RAPOPORT**, « *Les partenariats entre l'Union européenne et les Etats tiers européens : étude de la contribution de l'Union européenne à la structuration juridique de l'espace européen* », thèse de doctorat, univ. Rennes 1, 2008.

B. Thèses en langue turque

-Feden **AKKOÇ**, *Kayıt Dışı Ekonominin Türkiye'deki Düzeyi İle Muhasebe Meslek Mensuplarının, Vergi Denetmenlerinin ve İşletme Yöneticilerinin Kayıt DışıEkonomiyi Algılamaları: Aydın İli Örneği*, thèse, univ. Selçuk, 2011.

-Mustafa **BILICI**, *Vergi Uyuşmazlıklarının çözüm yolları, vergi mahkemelerinin fonksiyonları : Antalya vergi mahkemesi örneği*, thèse, univ. Isparta, mai 2010.

-Rabia **COBAN**, *Le rôle de l'Impôt sur les Sociétés sur les recettes fiscales dans le système fiscal turc (Türk vergi sisteminde kurumlar vergisinin vergi hasılatına etkisi)*, thèse de doctorat, univ. Isparta, 2008.

-Kayahan **TÜM**, *Denetim Birimi Olarak YMM'lerin Vergi Kaybını Önlemede Etkisi: YMM'ler Üzerine Uygulamalı Bir Araştırma*, univ. Cukurova, juin 2010.

3. ARTICLES, COMMENTAIRES ET AUTRES CONTRIBUTIONS

A. Articles en langue anglaise et française

-James **ALM**, Betty R **JACKSON**, and Michael **MC. KEE**, 1992, *Institutional uncertainty and taxpayer Compliance*, American Economic Review, 82, 1018-26.

-Ramazan **BIÇER**, *Amendments to Particular Turkish Tax Laws*, 2011, 39, Intertax, Issue 5, p. 282-292.

-*Recovery of Certain Assets to the Turkish National Economy under the Financial Stimulus Package*, 2010, 38, Intertax, Issue 2, p. 114-117.

-William **McCARTEN**, *Focusing on the Few: The Role of Large Taxpayer Units in the Revenue Strategies of Developing Countries*, 20 mai 2004.

-**INSEE**, tableau, *Taux de croissance du PIB en volume dans quelques pays du monde en 2011*, Eurostat, extraction du 3 juillet 2012,

(http://www.insee.fr/fr/themes/tableau.asp?reg_id=98&ref_id=CMPTEF08118).

-Cihat **ÖNER**, *Legal Nature of Advance Pricing Agreements under Turkish Law : A Comparative Analysis*, 2012, 40, Intertax, Issue 8/9, p. 503-513.

-Nihal **SABAN**, *Legal Framework of Tax Practice in Turkey*, 2002, 30, Intertax, Issue 12, p. 514-520

B. Articles en langue turque

A

-Cuma **ADİBEŞ**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, (*Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancının Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri*), avril 2010.

-Yakup **AKALP** – Hüseyin **DINCER**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, *Questions réponses, droit fiscal (Sorular ve yanıtlar, A- Vergi hukuku)*, mai 2010.

-Ahmet **AKIL**, *Vergi Sorunları*, n°212, p. 43 et s..

-Hasan Basri **AKTAN**, *Vergi dünyası*, n° 298, *La transparence dans l'administration des finances publiques turques (Türk Kamu Mali Yönetiminde Saydamlık)*, p. 11 II, 1, juin 2006.

-Emin **AKYOL**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, (*Tevsi Yatırımlardan Elde Edilen Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması*), mai 2010.

-Süleyman **GÜKCÜ**, Gülşah **ATAĞAN**, Yılmaz **ICERLİ**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, (*Hizmet Üretim Maliyetleri Esaretten Kurtarılmalı*), mai 2010.

B

-Levent **BAŞAK**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 249, *Les sommes payées dans le cadre des foires et situation au regard de la TVA (Yurt Dışında Kurumlara Ödenen Fuar Katılım Bedellerinin KVK Karşısındaki Durum)*, juin 2009.

-*Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 213.

-*Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 261, *Les activités des agences de voyages nationales ou étrangères en activité en Turquie et leurs principes d'imposition (Türkiye'de Faaliyet Gösteren Yerli Veya Yabancı Seyahat Acentelerinin Faaliyet ve Vergilendirilmesi Esasları)*, juin 2010.

-Bekir **BAYKARA**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 325, *La protection juridique de la juridiction fiscale suffit-elle ? (Vergi Yargısının Sağladığı Hukuki Himaye Yeterli mi ?)*, septembre 2008.

-*Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 314, *Droit du contribuable au cours de*

la procédure de contrôle (Vergi Incelemesi Sırasında Mükellefin Hakları), octobre 2007.

C

-Yusuf **CUMHUR**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 330, (*Hafif Ticari Araçların Vergilendirme Sistemi*), février 2009.

D

-Ali **DEMIRELLER**, *Vergi Dünyası*, n° 369, *Les stocks dans le cadre des standards comptable de la Turquie (Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Stoklar)*, mai 2012.

-**Hüseyin DINCER**, *Vergi Dünyası*, n° 345, (*Sorular ve yanıtlar, A- Vergi hukuku*), mai 2010.

E

-Tahir **ERDEM**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, *Faut-il renoncer aux incitations d'investissement et d'emploi de la loi n° 5084 (5084 Sayılı kanun yatırım ve istihdam teşvikinde vazgeçilmez mi?)*, avril 2010.

-Saygın **EYÜPGILLER**, *Les droits du contribuable et l'abus de droit (Mülkiyet hakkının kötüye kullanılması, Vergi Dünyası)*, Sayı (n°) 306, février 2007.

G

-Yıldıray **GENC** – Recep YAŞAR, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, (*Avrupa Birliği Müktesabati (Hukuku) ve Türkiye'nin Müzakere Süreci*), mai 2010.

-Cağlan Ahmet **GENCER**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 264, (*Son Yapılan Düzenlemeler Işığında Menkul Sermaye İratlarında Vergilendirme Sistematiği*), septembre 2010.

-Dr. Adnan **GERCEK** et Dr. Keramettin TEZCAN, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 229, (*Büyük mükellefler vergi dairesi'nin vergilemedeki yerinin değerlendirilmesi*), 2007.

-**GIB** : Rapport d'activité 2010 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2010*, éd. 132, Ankara, avril 2011.

Rapport d'activité 2011 du GIB (Présidence de l'Administration des Revenus), *Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2011*, éd. 151, Ankara, avril 2012.

-Selahattin **GÖKMEN**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, (*Örneklerle Yeni Yatırım İndirimi; İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması*), avril 2010.

-Kerem **GÜNAY**, Price Water House Coopers, (*Vergi Konsolidasyon Sistemleri ve Dünya Uygulamaları*), <http://www.vergiportali.com/doc/vergikonsolidasyonu.pdf>, juillet 2006.

-Malik **GÜNDAY**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 25, *Faut-il lever le rideau juridique de la personne morale du fait des dettes fiscales des sociétés (Şirketlerde Vergi Borcu Nedeniyle Tüzel Kişilik Perdesi Kaldırılabilir Mi?)*, avril 2010.

-Hüseyin **GÜÇLÜ ÇİÇEK** et Serdar **ÇİÇEK**, *Le système fiscal du RTCN (Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Vergi Sistemi)*, *Vergi dünyası*, Sayı (n°) 371, juillet 2012.

-Süleyman **GÜCLÜ**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 229, (*Vergi İhtilafları*) p. 46, octobre 2007.
-*Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 227.

-Süleyman **GÜKCÜ**, (*Dokuz Eylül Univ. IIBF*), Gülşah **ATAĞAN**, Yılmaz **ICERLI**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, (*Hizmet Üretim Maliyetleri Esaretten Kurtarılmalı*), mai 2010.

-Erhan **GÜMÜS**, *Le report et la conversion dans l'infraction de fraude fiscale (Vergi Kaçakçılığı Suçunda Paraya Çevirme ve Erteleme)*, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 296, avril 2006.

-Kerem **GÜNAY**, Price Water House Coopers, *Les systèmes de consolidation fiscal et leur application mondiale (Vergi Konsolidasyon Sistemleri ve Dünya Uygulamaları)*, <http://www.vergiportali.com/doc/vergikonsolidasyonu.pdf>, juillet 2006.

-Süleyman **GÜKCÜ** (*Dokuz Eylül Univ. IIBF*), Gülşah **ATAĞAN**, Yılmaz **ICERLI**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 345, (*Hizmet Üretim Maliyetleri Esaretten Kurtarılmalı*), mai 2010.

I

-Yılmaz **ICERLI**, *Vergi Dünyası*, n°345, (*Hizmet Üretim Maliyetleri Esaretten Kurtarılmalı*), mai 2010.

-Abdurrahman **INAL**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, (*Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı Uygulamasının Vergi Cennetleriyle Mücadele Kapsamında Değerlendirilmesi*), avril 2010.

-Eyyüp **İNCE**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 110, (*OECD, Transfer Fiyatlandırmasında Durumun Şartlarına En Uygun Yöntem Kuralını Benimsedi*), avril 2010.

K-L-M

-Mürsel Ali **KAPLAN** (Président du Groupe de l'Administration des Revenus), *Projet de Code de l'Impôt sur les Sociétés et les impacts sur les entreprises (Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı ve İşletmelere Etkileri)*, GIB, 2006.

-Nazmi **KARYAĞDI**, *Mükellef hakları bildirgesi*, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 295, mars 2006.

-Ramazan **KILIC**, *Vergi Dünyası*, n° 302, (*Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi*), octobre 2006, p. 107.

-Serdar **KOYUTÜRK**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 334, (*Brüksel Vergi Forumu 2009*), juin 2009.

-Zülfikar **KÜCÜKAVCI**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 132, (5746 Sayılı AR-GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre AR-GE İndirimi 5520 Sayılı Kanunla Karşılaştırılması), avril 2010.

-**MÜSIAD** : rapport *Turkey The Rising Star*, établit par MÜSIAD, Istanbul, octobre 2010.

N

-Okan **NETEK**, *Vergi Dünyası* n°364, (GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA GİDER KABUL EDİLMEYEN ÖDEMELER), décembre 2011.

O

-**OCDE** :

-Rapport, *Concurrence fiscale dommageable, un problème mondial*, 18 avril 1998, Les éditions de l'ODCE, 1998.

-Rapport, OCDE, *Corporate Governance in Turkey, A Pilot Study*, 27 octobre 2006.

-Rapport, OCDE, *Migrations, transferts de fonds et développement -Principaux canaux et coûts des transferts de fonds : Le cas de la Turquie*, 15 novembre 2005, chapitre 6.

-Semi **OKUMUŞ** et Mehmet Akif **GÜLDALI**, *Dernière pente avant le pont pour les « étrangers moustachus » (« Bıyıklı yabancılar » için köprüden önceki son çıkış)*, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 245, p. 34.

-Ahmet **OZANSOY**, *Comptabilisation des charges fiscalement non déductibles (Kanunen kabul edilmeyen giderlerin muhasebeleştirilmesi)*, *Yaklaşım Dergisi*, n°215, novembre 2010.

Ö

-Erdoğan **ÖCAL**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 261, (Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi), juin 2010.

-Nuri **ÖMÜRBEK**, Hüseyin Güçlü **ÇİÇEK**, Serdar **ÇİÇEK**, *Une analyse sur la conscience fiscale : résultat d'enquête sur les étudiants universitaires (Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme : Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları)*, *Maliye Dergisi*, Sayı (n°) 153, juillet-décembre 2007.

-Önder **ÖZSÖZ**, *Örtülü kazanç ve örtülü sermaye*, *Bulletin Comptable Actuel (Muhasebe Güncel Bülten)*, 8 février 2008.

-Ali R. **ÖZDEMİR**, *Vergi Dünyası*, n° 296, (Kurumlar Vergisi Değişikliklerinin Toplam Vergi Yükü, Gelir Dağılımı ve Bütçe Dengesine Etkileri), avril 2006, p. 180 et s.

-Ersan **ÖZ** et Fatih CAVDAR, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) n° 371, Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları*, juillet 2012.

-Atila **ÖZKAN**, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 336, (küçük kitap), L'imposition des entreprises dans l'Union européenne et la Turquie (Avrupa Birliğinde kurumların vergilendirilmesi ve Türkiye)*, août 2009.

S

-Nilgün **SERİM** et Y.YAĞANOĞLU, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 353, (Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü)*, janvier 2011.

-*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Ülkemizin Taraf Olduğu Anlaşmalardaki Yardımlaşma Hükümleri ile Uygulaması, Vergi Dünyası, Sayı (n°) n° 311, juillet 2007.*

-Mehmet **SUNAR**, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 259, p. 142, (Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kazanç İstisnasının Hesaplanmasında Bazı Özellikli Durumlar)*, avril 2010.

-Yusuf **SÜRME**N, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 299, (Maliye Bakanlığı Vergi Mevzuatı Düzenlemelerinin Yükseköğretimde Muhasebe Eğitimine Olumsuz Yansımaları)*, juillet 2006.

T

-Cem **TEKİN**, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 214.*

- Cem **TEKİN**, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 218, L'application des retenues sur les paiements aux « paradis fiscaux » (Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Tevkifat Uygulaması)*, 2006.

-Adnan GERCEK et Keramet **TEZCAN**, *Vergi Sorunları, Sayı (n°) 229, p. 123, (Büyük mükellefler vergi dairesi'nin vergilemedeki yerinin değerlendirilmesi)*, 2007.

-Vefa **TOROSLU**, *Fonds pour renouvellement (Yenileme Fonu), Lebib Yalkın, n° 55, juillet 2008.*

U

-Cemalet **UCAK**, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 298, La détermination des bénéficiaires tirés des prestations de services et l'évaluation de celles en cours à la clôture de l'exercice (Hizmet İşletmelerinde Kazancın Tespiti ve Yarı Üretilmiş Hizmetlerin Dönem Sonu Değerlemesi)*, juin 2006.

-Serkan **UÇAR**, *Vergi Dünyası, Sayı (n°) 337, L'influence sur les sociétés de groupes des charges intra-groupes dans le cadre des distributions occultes par le biais des prix de*

transfert (Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Kapsamında Grup İçi Giderlerin Grup Şirketlerine Yansıtılması), septembre 2009.

-Barış **ULUDAĞ**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 249, *Loi n° 5811 et certains problèmes d'application (5811 Sayılı Kanun ve Uygulamada Yaşanan Bazı Sorunlar)*, juin 2009.

-Kemal **UNAKITAN**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 298, (*Büyüyen Dinamik Ülke : Türkiye*), juin 2006.

-Muharrem **UZUNOĞLU**, *Vergi dünyası*, n° 296, (*Kurum Kazançlarının Beyanlarına İlişkin Örnekler*), avril 2006.

V

Irfan **VURAL**, *Évaluations et éclaircissements de la loi sur le Code de l'Impôt sur les Sociétés (Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu)*, Ankara, 2009.

Y

-Nilgün SERİM et Nazmi **Y.YAĞANOĞLU**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 353, (*Ahlaki Duygu ve Tutumları Şekillendiren Dışsal Faktörlerin Kişilerin Vergi Ahlakını Etkilemede Rolü*), janvier 2011.

-Ramazan **YAKIŞIKLI**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 371, *Distribution irrégulière de bénéfices dans le cadre des prix de transfert sous forme d'acompte de dividende (Gerçek Kişilere Avans Kâr Dağıtımında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Uygulaması)*, juillet 2012.

-Billur **YATLI SOYDAN**, *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, éd. Beta Yayım Dağıtım as, İstanbul 1995.

-Ali Haydar **YILDIRIM**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, p. 42 et s., (*Transfer Fiyatlandırması Raporu ve Sorumluluk*), avril 2010.

-Haşmet **YILDIRIM**, *Vergi Dünyası*, Sayı (n°) 353, *Les doubles impositions, les modèles de convention fiscale entre États et les impôts et les catégories de revenu concernés par les conventions de non double imposition conclue par la Turquie (Çifte Vergileme, Uluslar Arası Vergi Anlaşmaları Anlaşma Modelleri ve Türkiye'nin Diğer Ülkelerle Yaptığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarında Uygulanacak Vergiler ve Anlaşmalarında Yer Alan Gelir Türleri)*, janvier 2011.

-Burak **YÜCEL**, *Vergi Sorunları*, Sayı (n°) 259, (*Dar Mükellef Kurumlarda Kanuni Temsilcilerin Sorumlulukları ve Tarhiyatın Muhatabı*), avril 2010.

Z

-Hamza **ZÜLFİKAR**, *Va-t-il continuer à utiliser son français alors qu'il sait le turc (Türkçesi Olduğu Hâlde Fransızcasını Kullanmaya Devam mı?)*, Mensuel de la Langue Turque (*Türl Dil Dergisi*), (Sayı) n° 721, janvier 2012.

4. CONSTITUTIONS, LOIS, TEXTES RÉGLEMENTAIRES, CODES ET TEXTES OFFICIELS

A. France

-**Arrêté** pris en application du 2 de l'article 238-0 A du code général des impôts, 4 avril 2012, JORF n°0087, 12 avril 2012, p. 6731, texte n° 21.

-**Constitution** de la Ve République française du 4 octobre 1958, version en vigueur au 16 septembre 2012, <http://www.legifrance.gouv.fr>.

-**Convention** entre le gouvernement de la République Française et le gouvernement de la République de Turquie en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu, 18 février 1987, Paris, JO 5 janvier 1988, entrée en vigueur le 1er juillet 1989, décret n° 89-449 du 30 juin 1989, JO 6 juillet 1989.

-**Déclaration des Droits** de l'Homme et du Citoyen de 1789, adoptée le 26 août 1789, adossée à la Constitution de la Ve République française de 1958.

-**Loi** de finances rectificative pour 2009 (1), n° 2009-1674, 30 décembre 2009, JORF n°0303, 31 décembre 2009, p. 22940.

-**Loi** constitutionnelle de modernisation des institutions de la Ve République, n° 2008-724, 23 juillet 2008, JORF n° 0171, 24 juillet 2008.

-**Rapport** d'information sur la mission effectuée en Turquie du 26 au 29 février 1996. (<http://www.senat.fr/rap/r95-292/r95-2921.html>).

B. Turquie

-**Avant-projet** du projet de loi sur l'Impôt sur les Sociétés (*Kurumlar Vergisi Kanunu Tasarısı Taslağı*), Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi*), Ankara, 12 décembre 2005.

-**Code Civil Turc** (*TMK : Türk Medeni Kanunu*), code n° 4721, loi du 22 novembre 2001, JO n° 24607, 8 décembre 2001.

- Code de Commerce Turc** (*TTK : Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6102, loi du 13 janvier 2011, JO n° 27846, 14 février 2011.
- Code de Commerce Turc** (*TTK : Türk Ticaret Kanunu*), code n° 6762, loi du 29 juin 1956, JO n° 9353, 9 juillet 1956.
- Code de l'Impôt sur le Revenu** (*GVK : Gelir Vergisi Kanunu*), loi n° 193, 31 décembre 1960, JO n° 10700, 6 janvier 1961.
- Code de l'Impôt sur les Sociétés** (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5520, 13 juin 2006, JO n° 26205, 21 juin 2006.
- Ancien Code de l'Impôt sur les Sociétés** (*KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu*), loi n° 5422, 3 juin 1949, JO n° 7229, 10 juin 1949.
- Code de Procédure Fiscale turque** (*VUK : Vergi Usul Kanunu*), loi n° 213, 4 janvier 1961, JO n° 10703, 10 janvier 1961.
- Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques**, *AATUHK (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)*, loi n° 6183, 21 juillet 1953, JO n° 8469, 28 juillet 1953.
- Code Pénal Turc** (*Türk Ceza Kanunu TCK*), loi n° 5237, 26 septembre 2004, JO n° 25611, 12 octobre 2004.
- Code de Procédure Administrative** (*Idari Yargılama Usulü Kanunu*), loi n° 2577, 6 janvier 1982, JO n° 17580, 20 janvier 1982.
- Constitution** de la République de Turquie de 1982, ratifiée par référendum populaire le 7 novembre 1982, loi n° 2709, JO n° 17863, 9 novembre 1982.
- Constitution** de la République de Turquie de 1924, *T. Düstur, Cilt 26*, s.170, loi n° 4695, JO (RS) n° 15/1/1945-5905, 10 janvier 1945.

- Décret** du Registre du Commerce (*Ticaret Sicili Tüzüğü*), Conseil des Ministres, BKK, JO n° 8604, 2 février 1957.
- Décret sur la Création et les Devoirs de la Présidence de l'Administration Fiscale** (*Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği*), JO n° 22151, 24 décembre 1994.
- Décret** du Registre du Commerce (*Ticaret Sicili Tüzüğü*), Conseil des Ministres, BKK n° 98-11548, JO n° 23447, 28 août 1998.
- Décret**, n° 357 de la Loi de Procédure Fiscale (*357 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*), JO n° 26096, 2 mars 2006.

-Décret, BKK n° 2006/10731, *193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci Maddesi ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu Maddelerinde Yer Alan Bazı Tevkifat Nispetlerinin Yeniden Belirlenmesi*, JO n° 26237, 23 juillet 2006.

-Décret, Conseil des Ministres, BKK n° 2006/10788, *İstanbul İli'nde Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Kurulması Hakkında Karar*, 26 juillet 2006, JO n° 26250, 5 août 2006.

-Décret, n°1 *sur La distribution de bénéfices implicites par le biais des prix de transfert (1 Seri Nolu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği)*, JO n° 26704, 18 novembre 2007.

-Décret, Conseil des Ministres, BKK n° 2008/14272, *Gelir vergisi kanununun geçici 67 nci maddesine ilişkin*, JO n° 27053, 13 novembre 2008.

-Décret, n° 411 *de la Loi de Procédure Fiscale (411 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)*, JO n° 28154, 26 décembre 2011.

-Loi n° 4709, *Loi portant création de l'Office des inspecteurs des impôts et certaines modifications du personnel du ministère des Finances au niveau central et provinciaux (Hesap Uzmanları Kurulu kurulmasına ve Maliye Bakanlığı merkez ve iller kadrosunda bazı değişiklikler yapılmasına dair kanun)*, 28 mars 1945, JO n° 5974, 5 avril 1945.

-Loi n° 6224, *Loi sur l'Encouragement des Capitaux Etrangers (Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu)*, 18 janvier 1954, JO n° 8615, 23 janvier 1954.

-Loi n° 244, *Loi sur les Compétences Données au Conseil des Ministres pour la Préparation, la Mise en Vigueur et la Publication des Conventions Internationales et de Certaines Conventions (Milletlerarası Andlaşmaların Yapılması, Yürürlüğü ve Yayınlanması ile Bazı Andlaşmaların Yapılması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmesi Hakkında Kanu)*, 31 mai 1963, JO n° 11425, 11 juin 1963.

-Loi n° 933, *Kalkınma Planının Uygulanması Esaslarına Dair Kanun (Mülga)*, 28 juillet 1967, JO n° 12671, 11 août 1967.

-Loi n° 3289, *Relative aux Devoirs et Organisation de la Direction Générale du Sport et de la Jeunesse (Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun)*, 21 mai 1986, JO n° 19120, 25 mai 1986.

-Loi n° 4444, *Loi portant Modifications de la Loi sur l'Impôt sur le Revenu, de la Loi sur l'Impôt sur les Sociétés, de La loi sur la Taxe sur la Valeur Ajoutée, de la Loi sur la Procédure Fiscale, de la Loi sur l'Impôt Immobilier, de la Loi sur les Recettes Municipales, de la Loi sur les Taxes (Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer*

Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun), 11 août 1999, JO n° 23786, 14 août 1999.

-Loi n° 4691, *Loi Relative aux Zones de Développement Technologique (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu)*, 26 juin 2001, JO n° 24454, 6 juillet 2001.

-Loi n° 4782, *Loi portant Modifications de certaines lois dans le cadre de la Lutte Contre la Corruption d'Agents Publics Etrangers dans des Transactions Commerciales Internationales (Uluslararası Ticari İşlemlerde Yabancı Kamu Görevlilerine Rüşvet Verilmesinin Önlenmesi İçin Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)*, 2 janvier 2003, JO n° 24990, 11 janvier 2003.

-Loi n° 4842, *Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes, (Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 9 avril 2003, JO n° 25088, 24 avril 2003.

-Loi n° 5024, *Loi portant Modifications du Code de Procédure Fiscale, du Code de l'Impôt sur le Revenu et du Code de l'Impôt sur les Sociétés (Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 17 décembre 2003, JO n° 25332, 30 décembre 2003.

-Loi n° 5084, *Loi portant Modification des Dispositions Législatives par l'Encouragement à l'Investissement et à l'Emploi (Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 29 janvier 2004, JO n° 25365, 6 février 2004.

-Loi n° 5228, *Loi portant Modifications des Dispositions du Décret de Loi n°178 et de certaines lois, Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*, 16 juillet 2004, JO n° 25539, 31 juillet 2004.

-Loi n° 5345, *Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun*, 5 mai 2005, JO n° 25817, 16 mai 2005.

-Loi n° 5350, *Loi portant Modification des Dispositions Législatives par l'Encouragement à l'Investissement et à l'Emploi (Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)*, 12 mai 2005, JO n° 25819, 12 mai 2005.

-Loi n° 5479, *Loi portant Modification des Dispositions du Code de l'Impôt sur le Revenu, du Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques, de la Loi sur la Taxe sur les Consommations Privées et du Code sur la Procédure Fiscale (Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 30 mars 2006, JO n° 26133, 8 avril 2006.

-Loi n° 5523, *Loi portant de Agence Turque pour la Promotion et le Soutien à l'Investissement (Türkiye Yatırım Destek ve Tanıtım Ajansı Kurulması Hakkında Kanun)*, 21 juin 2006, JO n° 26218, 4 juillet 2006.

-Loi n° 5615, *Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*, 28 mars 2007, JO n° 26483, 4 avril 2007.

-Loi n° 5706, *relative à Istanbul Capital Culturelle Européenne (5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun)*, 2 novembre 2007, JO n° 26700, 14 novembre 2007.

-Loi n° 5727, *Loi portant Modifications de la Loi Préventive des Préjudices Causés par les Produits du Tabac (Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 3 janvier 2008, JO n° 26761, 9 janvier 2008.

-Loi n° 5728, *Loi portant Modifications des Codes et Lois afin de les Hamoniser avec les Principes des Lois Pénales (Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)*, 23 janvier 2008, JO n° 26781, 8 février 2008.

-Loi n° 5811 sur *Les biens, source de revenus pour l'économie nationale (aux finances nationales) (Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun)*, 22 octobre 2008, JO n° 27062, 1^{er} novembre 2008.

-Loi n° 5838, *Loi portant Modifications des Dispositifs de Certains Codes (Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun)*, 18 février 2009, JO n° 27155M, 28 février 2009.

-Loi n° 5951, *Loi portant Modifications du Code de Procédure de Recouvrement des Créances Publiques et de Certaines Lois (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun)*, 28 janvier 2010, JO n° 27484, 5 février 2010.

-Règlement portant *Embauche des Commissaires et Avocats à la Présidence de l'Administration des Revenus, des Procédures de Suivies des Contentieux et des Méthodes de Travail (Gelir İdaresi Başkanlığı Hukuk Müşavirleri İle Avukatların Mesleğe Alınmaları, Davaların Takip Usulü ve Çalışmaları Hakkında Yönetmelik)*, JO n° 28031, 20 août 2011.

-Règlement du Conseil Fiscal (*Vergi Konseyi Yönetmeliği*), 22 mars 2005, JO n° 25763, 22 mars 2005.

C. OCDE, Union européenne et autres

-**Accord** créant une association entre la CEE et la Turquie, JO des Communautés européennes (JOCE), 29.12.1964, n° P 217.

-Jean **BIZET**, Bernadette BOURZAI, Robert del PICCHIA, Charles GAUTIER, *La Turquie veut-elle toujours adhérer à l'Union européenne ?*, Rapport d'information, rédigé dans le cadre de la Commission des Affaires Européennes, n° 677 (2010-2011), page 29, 28 juin 2011.

-**Protocole** et échange de lettres y relatif modifiant la convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République de Turquie tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (*Türkiye-Lüksemburg Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında Bilgi Değişimi Anlaşması*), 30 septembre 2009, JO n° 27872, 12 mars 2011.

-**2006/35/CE**: Décision du Conseil de l'Union européenne du 23 janvier 2006 relative aux principes, aux priorités et aux conditions figurant dans le partenariat pour l'adhésion de la Turquie, JO n° L 22/34, 26 janvier 2006.

-**2008/157/CE**: Décision du Conseil de l'Union européenne du 18 février 2008 relative aux principes, aux priorités et aux conditions du partenariat pour l'adhésion de la République de Turquie et abrogeant la décision 2006/35/CE, JO n° L 051, 26 février 2008.

-**2008/157/CE**: Décision du Conseil de l'Union européenne du 18 février 2008 relative aux principes, aux priorités et aux conditions du partenariat pour l'adhésion de la République de Turquie et abrogeant la décision 2006/35/CE, JO n° L 051, 26 février 2008.

-**Décision n° 1/95** du Conseil d'association CE-Turquie, du 22 décembre 1995, relative à la mise en place de la phase définitive de l'union douanière, dans Journal officiel des Communautés européennes (JOCE), 13 février 1996, n° L 35.

-**Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales** (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), éd. OCDE, 1^{er} septembre 2010.

-**Protocole** Additionnel Annexé à l'Accord d'Association entre la CEE et la Turquie, JO des Communautés européennes (JOCE), 29 décembre 1972, n° L 293.

5. ARTICLES DE PRESSE

A. Articles en langue française

- Alexandrine **BOUILHET** et Anne **CHEYVIALLE**, *Paradis fiscaux : les sanctions laissées aux États. L'OCDE se félicite des progrès accomplis depuis le G20 et poursuit sa traque*, 20 janvier 2010, le Figaro, p. 20.

-Etyen **MAHCUPYAN**, quotidien ZAMAN, *Gül constitue-t-il une alternative ?*, p. 15.

-Marie **JÉGO** et Babette STERN, *M. ERDOGAN : "Ce que la Turquie apporte à la famille européenne"*, Le Monde, entretien du 21 octobre 2004, propos recueillis du Premier Ministre Recep Tayyip ERDOĞAN,

-Guillaume **PERRIER**, *Turquie, Syrie, Irak : les barrages de la discorde*, Le Monde, 16 mars 2009.

-*Les Paradis fiscaux, une espèce en voie de disparition ?*, L'Expansion, L'Expansion.com, 13 avril 2012.

B. Articles en langue turque

-Ali **AĞAOĞLU**, quotidien *Vatan Gazetesi*, *C'est le moment de devenir étranger moustachu ! (Bıyıklı yabancı olmanın tam zamanı !)*, 23 juin 2006.

-**Actifhaber**, *Le Président de la République GÜL s'est exprimé à l'OCEMN (Cumhurbaşkanı Gül KEI'de konuştu)*, article, 26 juin 2012, site Internet <http://www.aktifhaber.com/cumhurbaskani-gul-keide-konustu-623969h.htm>.

-**Gazete 5**, *Cinq pour cent de la Turquie est universitaire (Türkiye'nin yüzde 5'i üniversiteli)*, 26 mars 2011.

-**Haber Türk**, 30 avril 2011, pages *Ekonomi*.

-**HABER TÜRK**, *4 années de retard dans la liste des paradis fiscaux (Vergi cennetleri listesinde 4 yıllık rötar!)*, 31 mars 2011, pages *Ekonomi*.

-**Hürriyet**, *98 milliards de Livres ont été dissimulées au détriment des Finances (98 milyar lira Maliye'den gizlendi)*, 18 mars 2010, p. 19.

-**KIZILOT**, émission de télévision, TRT 2, 9 avril 2006, *Débat sur la fiscalité turque*.

-Adnan **KÜCÜK**, Zaman, Université de Kirikkale, *(Anayasa Sürecinden Kaçmanın Bedeli)*, 24 novembre 2011, p. 24.

-Hüseyin **ÖZAY**, STAR EKONOMI, *Le système bancaire et fiscal de la Lybie sera construit par la Turquie (Libya'nın bankacılık ve vergi sistemini Türkiye kuracak)*, 28 août 2011.

-**Sabah** :

-p. 10, 7 avril 2007.

-*Finans, Kaçak sigaraya 800 milyonluk darbe, Bütçe hedefinde sıkıntı yok*, p. 18, 28 octobre 2011.

-*Ekonomi En işe yarayan sayfalar - 100 zenginden 400 milyon TL vergi*, 15 avril 2011, p. 11.

-*350 milliards 948 millions de dépenses contre 329 milliards 800 millions de recettes*, *Ekonomi*, p. 13, 27 novembre 2011.

-Yahya BOSTAN, pages *Ekonomi*, 20 juin 2012.

-Hazal ATEŞ, *Il va au paradis fiscal (Maliye cennete gidiyor)*, pages *Ekonomi*, 2 Janvier 2012.

-*(Ev sahipleri, kiracıya aslan Maliye'ye süt dökmüş kedi)*, pages *Ekonomi*, 26 mars 2007.

-*La Turquie est première dans l'embauche (Türkiye istihdamda birinci)*, pages *Ekonomi*, 26 septembre 2011.

-**Türkiye**, *Le fisc est aux troussees de ses 28 milliards d'impôts (Maliye 28 milyarlık vergi borcunun peşinde)*, 17 janvier 2010, p. 9.

-*Actualité Mondiale (Dünya Gündemi - Erdoğan'lı Türkiye Arapların göz Bebeği)*, 24 novembre 2011, p. 20.

6. DICTIONNAIRES, LEXIQUES

-Jean-Luc **ALBERT**, Jean-Luc **PIERRE**, Daniel **RICHER** (sous la direction de), *Dictionnaire de droit fiscal et douanier*, éd. Ellipses, Paris, 2007.

-Dictionnaire **LAROUSSE**, (<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais>).

-Kemal **DAYINLARLI**, *Dictionnaire des termes juridiques*.

7. SITES INTERNET

A. Sites en langue française

-**INA** : <http://www.ina.fr>. Institut national de l'audiovisuel, *Charles de Gaulle Paroles Publiques*, mai 2012, <http://www.ina.fr/fresques/de-gaulle/fiche-media/Gaulle00147/suite-du-voyage-en-turquie.html>.

-**INSEE** : [insee.fr](http://www.insee.fr)

-**LAROUSSE**, dictionnaire, <http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais>.

-**OCDE** : <http://www.oecd.org>.

-<http://www.legifrance.gouv.fr>, Service public de la diffusion du droit.

-<http://www.impots.gouv.fr>, Administration fiscale française.

-<http://www.europaforum.public>.

-<http://www.ena.lu>.

-Philippe **MOUSTIER**, « *La figue de Solliés, une nouvelle AOC face à un avenir incertain* », *Méditerranée*, 109 | 2007, mis en ligne le 1^{er} juillet 2009, URL : <http://mediterranee.revues.org/index87.html>.

-[senat.fr](http://www.senat.fr)

-*Les Paradis fiscaux, une espèce en voie de disparition?*, L'Expansion, L'Expansion.com, 13 avril 2012.

B. Sites en langue turque

-**Deloitte** : www.verginet.net.

-www.dtm.gov.tr

-**GIB** : <http://www.gib.gov.tr>, Présidence de l'Administration du Revenu *Gelir İdaresi Başkanlığı* (GIB), Turquie.

-www.idare.gen.tr

-**TBMM** : www.tbmm.gov.tr

-**Tureng** : <http://tureng.com>

-Erol **ULUSOY**, *La création et l'évolution du droit turc moderne (Modern Türk Hukuku' nun Oluşumu ve Gelişimi)*, 1^{er} décembre 2010, site Internet : archiv.jura.uni-saarland.de/turkish/Ulusoy.html.

-**Vergi Dünyası** : <http://www.hud.org.tr/>.

-**Vergi sorunları** : <http://www.vergisorunlari.com.tr/>.

-**Cour Constitutionnelle**, *Les saisines de Cour Constitutionnelle sous la Constitution de 1982 (1982 Anayasası Döneminde Anayasa Mahkemesine Yapılan Başvurular)*, Données et statistiques (*Veriler ve istatistikler*), 2008, 2009, 2010, 2011, site Internet <http://www.anayasa.gov.tr>.

INDEX DES MATIÈRES

A

Abus de droit, - 224 -, - 265 -
Accord d'Ankara, - 129 -
Acomptes provisionnels, - 81 -
Administration fiscale, - 25 -, - 154 -
Amortissements, - 78 -, - 89 -, - 90 -, - 91 -

B

Bénéfices agricoles, - 72 -
Bénéfices industriels et commerciaux, - 68 -
-
Bénéfices non commerciaux, - 72 -
BMVD, - 165 -

C

Code de Commerce turc, - 71 -
Commission d'Évaluation, - 111 -
Commission européenne, - 131 -
Comptabilité, - 161 -, - 162 -
Conciliation, - 169 -
Conseil d'État (*Danıştay*), - 90 -, - 100 -, - 132 -, - 169 -
Contribuable complet, - 263 -
Contribuable partiel, - 262 -
Contrôle fiscal, - 111 -
Conventions, - 134 -, - 288 -
Corruption, - 154 -
Cour Constitutionnelle, - 44 -, - 72 -, - 121 -, - 135 -
Crises économiques, - 21 -, - 152 -

D

Déclaration, - 258 -
Dépenses fiscales, - 202 -, - 203 -
Double imposition, - 136 -

E

Empire ottoman, - 31 -
Etablissement stable, - 140 -
États ou territoires non coopératifs, - 253 -

G

Garanties du contribuable, - 254 -
GIB, - 61 -, - 105 -, - 158 -, - 167 -
Gouvernement d'entreprise, - 161 -

I

Impôt sur les Sociétés, - 132 -, - 184 -, - 215 -
Intégration fiscale, - 248 -
Investissement, - 204 -, - 243 -

M

Micro-entreprise, - 88 -

O

OCDE, - 92 -, - 133 -, - 161 -

P

Pays à fiscalité privilégiée, - 269 -
PIB, - 19 -, - 266 -
Plus-values, - 256 -
Politique, - 246 -
Prestations de services, - 55 -, - 76 -, - 77 -
Prix de transfert, - 221 -

R

Recours, - 70 -, - 95 -, - 108 -
Régime du réel, - 72 -
Retenue à la source, - 91 -

S

Siège social, - 83 -
Sponsoring, - 210 -
Sport, - 210 -

T

Territorialité, - 85 -
Transparence, - 158 -
Transport, - 84 -
Tribunal Administratif, - 101 -
Tribunal Administratif Régional, - 101 -

Tribunal Fiscal, - 101 -

U

Union douanière, - 24 -, - 130 -

Union européenne, - 24 -, - 129 -

V

Valeurs mobilières, - 72 -

Z

Zone franche, - 224 -

INDEX JURISPRUDENTIEL

A. Cour Constitutionnelle de la République de Turquie

-Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*), 11 juin 2003, décision n° 2003/61 (esas n° 2001/375), (*Anayasa Mahkemesi Başkanlığından*), Présidence de la Cour Constitutionnelle.

-Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*), 24 juin 2010, décision n° 2010/85 (esas n° 2008/116), (*Anayasa Mahkemesi Başkanlığından*), Présidence de la Cour Constitutionnelle.

-Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*), 2 février 2011, décision n° 2011/32 (esas n° 2009/82), (*Anayasa Mahkemesi Başkanlığından*).

-Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*), 22 février 2012, décision n° 2012/27 (esas n° 2011/53), (*Anayasa Mahkemesi Başkanlığından*).

-Cour Constitutionnelle (*Anayasa Mahkemesi*), 18 avril 2012, décision n° 2012/58 (esas n° 2012/38), (*Anayasa Mahkemesi Başkanlığından*).

B. Conseil d'État turc

-Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), 13 janvier 1987, décision n° (karar no) 1987/99, esas n° 1985/5454.

-Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), 28 novembre 2001, décision n° (karar no) 4613, esas n° 4141.

-Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), décision n° (karar no) 2005/14, esas n° 2004/1134.

-Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), 23 juin 2004, décision n° (karar no) 2004/1479, esas n° 2004/178.

-Conseil d'État (*Danıştay*), Conseil de Réunification des Jurisprudences (*İçtihatları Birleştirme Kurulu*), 22 décembre 2004, décision n° (karar no) 1, esas n° 1.

-Conseil d'État (*Danıştay*), Chambre du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri*), 14 avril 2006, décision n° (karar no) 108, esas n° 45.

-Conseil d'État (*Danıştay*), 3^{ème} Chambre (*Üçüncü Daire*), 14 novembre 2006, décision n° (karar no) 2005/3264, esas n° 2006/2899.

- Conseil d'État (*Danıştay*), Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), 26 janvier 2007, décision n° (karar no) 3, *esas* n° 182.
- Conseil d'État (*Danıştay*), Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), 30 mars 2007, décision n° (karar no) 2007/120, *esas* n° 2006/364.
- Conseil d'État (*Danıştay*), Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), 21 novembre 2008, décision n° (karar no) 2008/724, *esas* n° 2007/488.
- Conseil d'État (*Danıştay*), Chambres du Contentieux Fiscal (*Vergi Dava Daireleri Kurulu*), 26 décembre 2008, décision n° (karar no) 2008/754, *esas* n° 2007/493.
- Conseil d'État (*Danıştay*), 7^{ème} Chambre (*Yedinci Daire Başkanlığından*), 21 octobre 2010, décision n° (karar no) 2010/4872, *esas* n° 2008/489.
- Conseil d'État (*Danıştay*), 4^{ème} Chambre (*Dördüncü Daire*), 8 février 2011, décision n° (karar no) 2011/574, *esas* n° 2010/3723.

C. Tribunal Fiscal turc

- 1^{er} Tribunal Fiscal, *I.Vergi Mahkemesi*, Istanbul, décision n° (karar no) 2011/3236, *esas* n° 2010/4537.
- 8^{ème} Tribunal Fiscal, *8.Vergi Mahkemesi*, Istanbul (*Istanbul Sekizinci Vergi Mahkemesi*), 12.9.2007, décision n° (karar no) 2007/2060, *esas* n° 2006/592.
- 11^{ème} Tribunal Fiscal, *11. Vergi Mahkemesi*, Istanbul (*Istanbul Onbirinci Vergi Mahkemesi*), décision n° (karar no) 2010/2091, *esas* n° 2009/3169.

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS.....	- 5 -
TABLES DES SIGLES ET ABRÉVIATIONS.....	- 11 -
SOMMAIRE	- 13 -
INTRODUCTION GÉNÉRALE	- 15 -
<i>SECTION 1. LA FISCALITÉ D'UN PAYS DYNAMIQUE.....</i>	<i>- 18 -</i>
Paragraphe 1. Une économie dynamique	- 18 -
A – Une économie florissante malgré les crises	- 19 -
B – Un pays candidat à l'adhésion à l'Union européenne	- 23 -
Paragraphe 2. Les mutations financières de la Turquie	- 27 -
A – L'adaptation de l'économie turque.....	- 27 -
B – Une histoire fiscale riche, un héritage ottoman rompu.....	- 31 -
<i>SECTION 2. L'INTÉRÊT D'UNE RECHERCHE SUR L'IMPOSITION DES BÉNÉFICES DES ENTREPRISES EN TURQUIE.....</i>	<i>- 36 -</i>
Paragraphe 1. Les entreprises en Turquie et leur imposition fiscale.....	- 36 -
A – Les entreprises en Turquie.....	- 36 -
B – De l'actuelle imposition des bénéfices à sa réforme	- 39 -
Paragraphe 2. Maîtrise des éléments de la recherche et présentation de la démonstration	- 49 -
A – Les éléments de la problématique juridique.....	- 49 -
B – Annonce du plan de la recherche.....	- 56 -
PREMIÈRE PARTIE - UN SYSTÈME FISCAL INTÉGRÉ OFFRANT UNE SÉCURITÉ JURIDIQUE	- 59 -
CHAPITRE 1. UN RÉGIME D'IMPOSITION REFONDÉ.....	- 65 -
<i>SECTION 1. UN SYSTÈME DÉVELOPPÉ D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES PROCHE DU MODÈLE FRANÇAIS.....</i>	<i>- 65 -</i>
Paragraphe 1. Un régime proche du modèle français.....	- 66 -
A – La fiscalisation des bénéfices	- 67 -
B – L'introduction d'un système d'amortissements	- 77 -
C – Le paiement sous la forme d'acomptes provisionnels.....	- 80 -
Paragraphe 2. Le maintien de certains particularismes	- 81 -
A – Deux régimes liés au lieu d'imposition des bénéfices	- 81 -
B – La particularité des acomptes provisionnels.....	- 85 -
C – Les particularités du régime de la micro-entreprise, des amortissements et des retenues à la source	- 87 -
1. Le nouveau régime de la micro-entreprise	- 87 -
2. Les particularités du régime des amortissements	- 88 -
3. Les retenues à la source.....	- 90 -
<i>SECTION 2. UNE SÉCURITÉ JURIDIQUE GARANTIE PAR LE JUGE FISCAL ...</i>	<i>- 93 -</i>
Paragraphe 1. Des juridictions de plus en plus performantes	- 95 -
A – Les procédures fiscales antérieures à 1982	- 95 -

B – De nouvelles procédures plus efficaces.....	- 99 -
Paragraphe 2. Les litiges affectant les impositions des entreprises.....	- 106 -
A – Les causes des litiges en matière fiscale.....	- 106 -
1. Les litiges naissant des dispositions législatives et des aménagements du ministère des Finances	- 107 -
2. Les litiges naissant des décisions de la Commission d’Évaluation (d’Appréciation)	- 108 -
3. Les litiges naissant des liquidations réalisées sur les rapports dressés suite à un contrôle fiscal	- 109 -
3. Les litiges naissant des interprétations des conventions fiscales	- 111 -
B – L’amélioration de la sécurité juridique par le renforcement de l’appareil étatique	- 112 -
1. La mise en place de travaux en matière de statistiques	- 113 -
2. La préparation des dossiers pour les juridictions	- 113 -
3. L’amélioration de l’efficacité des avocats du Trésor	- 114 -
4. La nomination d’experts compétents et le suivi de leurs travaux	- 115 -
5. La suppression des lacunes dans les délais de contestation et de recours -	116 -
6. Les nécessaires interventions de la Cour Constitutionnelle sur les décisions prises par le législateur fiscal	- 120 -
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	- 122 -
CHAPITRE 2. UN SYSTÈME SOUS INFLUENCE CONSENTIE	- 125 -
SECTION 1. UN SYSTÈME SOUS INFLUENCE EXTERNE.....	- 126 -
Paragraphe 1. Une fiscalité calquée sur le système occidental	- 126 -
A – Une volonté constante de s’intégrer à l’Union européenne et à l’Occident-	127 -
B – La nécessité de « monter dans le train européen »	- 129 -
Paragraphe 2. Les exigences positives des conventions	- 133 -
A - L’ « environnement » moderne, mondialisé et inévitable des conventions fiscales internationales	- 133 -
B - La volonté de lutter contre la fraude et la corruption.....	- 142 -
SECTION 2. UNE ÉVOLUTION DES PRÉOCCUPATIONS INTERNES.....	- 149 -
Paragraphe 1. Les efforts réalisés contre la corruption et en faveur de la transparence .-	149 -
A – Une prise de conscience d’intérêts nouveaux.....	- 150 -
1. Le rôle du législateur et l’incidence des crises économiques et de l’instabilité politique dans le respect du paiement de l’impôt par les entreprises	- 152 -
2. Les imperfections et les dysfonctionnements de l’administration fiscale. -	154 -
3. Les effets pervers du mode de financement des entreprises sur l’imposition de leurs bénéfices	- 155 -
4. Les inconvénients inhérents au poids de la structure familiale des entreprises ..-	157 -
B – Des efforts au niveau des finances publiques et de l’administration.....	- 158 -
Paragraphe 2. Vers une mutation dans la gestion de l’entreprise turque ?.....	- 160 -
A – La motivation à travers le gouvernement d’entreprise	- 161 -
B – La motivation à travers la prise de conscience de l’importance des grandes entreprise	- 165 -
1. La place des grandes entreprises dans la perception de l’impôt.....	- 165 -
2. La création du BMVD en Turquie	- 166 -
CONCLUSION DU CHAPITRE 2	- 171 -
CONCLUSION DE LA PREMIÈRE PARTIE.....	- 173 -

SECONDE PARTIE - UN SYSTÈME D'IMPOSITION EN MUTATION	- 177 -
CHAPITRE 1. UN SYSTÈME PRÉOCCUPÉ PAR SA MODERNISATION ET LA MONDIALISATION	- 180 -
SECTION 1. L'INÉVITABLE RÉFORME DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS.....	- 182 -
Paragraphe 1. Un Impôt moderne sur les Sociétés	- 183 -
A – Un Impôt sur les Sociétés turc déjà occidentalisé	- 183 -
B – Une baisse attendue du taux de l'Impôt sur les Sociétés	- 188 -
Paragraphe 2. Une « fausse » réforme.....	- 192 -
A – Une baisse inévitable du taux même en l'absence de réforme.....	- 192 -
1. Des réserves portant sur la structure du code et sa rédaction.....	- 193 -
2. Des réserves portant sur les déclarations fiscales.....	- 193 -
3. Des réserves portant sur l'imposition des bénéfices	- 194 -
4. Des réserves portant sur le plan administratif et politique	- 197 -
B – La suppression de la « Déduction pour Investissement » et ses prolongements ..	- 198 -
SECTION 2. LA VOLONTÉ DU LÉGISLATEUR D'AGIR SUR LES IMPOSITIONS DES ENTREPRISES.....	- 201 -
Paragraphe 1. Une fiscalité au service de l'économie.....	- 201 -
A – Une fiscalité moteur du développement économique	- 202 -
1. L'action du législateur fiscal dans l'investissement.....	- 203 -
1.a. La loi du 6 février 2004 concernant les investissements dans l'est du pays -	203 -
1.b. La loi du 28 février 2009 sur l'« investissement d'expansion »	- 205 -
1.c. La loi ÖTV du 21 juillet 2005 sur les « petits véhicules utilitaires ». -	208 -
2. L'action du législateur fiscal dans le sponsoring	- 209 -
B – Une modernisation fondée sur la recherche et le développement	- 211 -
Paragraphe 2. La protection du recouvrement des impôts	- 213 -
A – La lutte menée contre l'évasion des bénéfices	- 213 -
B – La lutte contre la manipulation des prix de transfert	- 220 -
CONCLUSION DU CHAPITRE 1	- 227 -
CHAPITRE 2. UNE PERSISTANCE DE FAIBLESSES DANS LE RÉGIME D'IMPOSITION DES BÉNÉFICES	- 229 -
SECTION 1. LA NÉCESSITÉ DE CHOIX POLITIQUES RIGOUREUX EN POLITIQUE INTÉRIEURE ET EXTÉRIEURE	- 229 -
Paragraphe 1. La nécessité d'une politique intérieure axée sur les intérêts des entreprises.....	- 230 -
A – La nécessité d'un législateur efficient	- 230 -
B – Le besoin d'une maîtrise des sanctions	- 233 -
Paragraphe 2. La nécessité d'une protection des droits fiscaux turcs contre les effets préjudiciables extérieurs au pays.....	- 236 -
A – Le besoin d'une participation active à l'échelle internationale	- 237 -
B – La nécessité d'une attention renforcée à l'égard des investisseurs en Turquie	- 241 -
SECTION 2. LES AMÉLIORATIONS À APPORTER DANS LE SYSTÈME D'IMPOSITION	- 244 -
Paragraphe 1. Les améliorations à apporter sur le long terme en matière d'imposition des bénéfices	- 245 -
A – Une intégration fiscale inexistante	- 245 -
B – Une politique fiscale lacunaire et inaboutie	- 249 -

1. Les inconvénients de la non publication par le gouvernement de la liste des paradis fiscaux.....	249 -
2. L'insuffisance des garanties apportées au contribuable.....	252 -
3. La nécessaire adaptation de la fiscalité à la pratique du « troc » immobilier..-	253 -
4. La persistance du poids de la tradition dans la fiscalité turque.....	254 -
Paragraphe 2. Les améliorations portant sur l'adaptation du système déclaratif et la responsabilité fiscale.....	256 -
A – La modernisation du système de déclaration des bénéficiaires et du système de preuve.....	256 -
1. L'informatisation de la déclaration des résultats fiscaux.....	257 -
2. L'informatisation de la tenue de la comptabilité des entreprises.....	258 -
3. Le système de preuve en droit fiscal turc.....	259 -
B – La responsabilité fiscale et le droit pénal fiscal.....	260 -
CONCLUSION DU CHAPITRE 2.....	267 -
CONCLUSION DE LA SECONDE PARTIE.....	269 -
CONCLUSION GÉNÉRALE.....	272 -
ANNEXES.....	280 -
ANNEXE 1 - ENQUÊTE KILIC.....	281 -
ANNEXE 2 - ENQUÊTE ANONYME.....	283 -
ANNEXE 3 - CHRONOLOGIE GÉNÉRALE - TURQUIE.....	285 -
ANNEXE 4 - CONVENTION FISCALE FRANCE - TURQUIE.....	287 -
BIBLIOGRAPHIE.....	305 -
1. <i>OUVRAGES GÉNÉRAUX, MANUELS ET COURS</i>	305 -
A. Ouvrages en langue turque.....	305 -
B. Ouvrages en langue française.....	306 -
2. <i>THESES DE DOCTORAT</i>	307 -
A. Thèses en langue française.....	307 -
B. Thèses en langue turque.....	308 -
3. <i>ARTICLES, COMMENTAIRES ET AUTRES CONTRIBUTIONS</i>	308 -
A. Articles en langue anglaise et française.....	308 -
B. Articles en langue turque.....	309 -
4. <i>CONSTITUTIONS, LOIS, TEXTES RÉGLEMENTAIRES, CODES ET TEXTES OFFICIELS</i>	315 -
A. France.....	315 -
B. Turquie.....	315 -
C. OCDE, Union européenne et autres.....	320 -
5. <i>ARTICLES DE PRESSE</i>	321 -
A. Articles en langue française.....	321 -
B. Articles en langue turque.....	321 -
6. <i>DICTIONNAIRES, LEXIQUES</i>	322 -
7. <i>SITES INTERNET</i>	323 -
A. Sites en langue française.....	323 -
B. Sites en langue turque.....	323 -
INDEX DES MATIÈRES.....	325 -
INDEX JURISPRUDENTIEL.....	327 -

A. Cour Constitutionnelle de la République de Turquie	- 327 -
B. Conseil d'État turc	- 327 -
C. Tribunal Fiscal turc.....	- 328 -
TABLE DES MATIÈRES	- 329 -

Résumé : Au siècle dernier, la Turquie moderne a adopté les principes de démocratie et de laïcité. Parvenue à la stabilité politique, elle connaît aujourd'hui une croissance économique stable et pérenne qui lui permet de jouer sa partition au niveau international. La Turquie est passée du modernisme inhérent à l'idéologie ataturkienne à un modernisme qui s'inspire aujourd'hui des principes occidentaux en les adaptant à sa conjoncture économique et à ses valeurs sociales. En matière d'imposition des bénéficiaires des entreprises, la législation fiscale joue un rôle essentiel. L'accroissement des échanges économiques de la Turquie avec les pays étrangers, notamment ceux de l'Union européenne, amène le législateur fiscal turc à donner une dimension internationale à la fiscalité d'entreprise. Il témoigne de sa volonté de modernisme et de ses préoccupations internationales en accordant, depuis le début des années 2000, une importance toute particulière aux exigences de l'OCDE et de l'Union européenne. Il s'applique à faire de la fiscalité d'entreprise une fiscalité compétitive au service du développement économique et à garantir les droits des entreprises afin qu'elles bénéficient d'une sécurité juridique réelle. Par voie de conséquence, la perception du contribuable turc à l'égard de l'État évolue, passant d'une conception *ad nominam* – qui accorde la primauté à ceux qui dirigent le pays – à une conception *ad valorem* – qui accorde la primauté à la valeur des dispositions fiscales.

Mots-clés : Bénéficiaires – Turquie – Impôt sur les Sociétés – Code de l'Impôt sur les Sociétés turc – Code de l'Impôt sur le revenu turc – conventions fiscales internationales – investissements – sanctions fiscales – déclarations fiscales – prix de transfert – administration fiscale.

Abstract: Last century, Turkey adopted the principles of democracy and secularism. It has reached political stability and is now experiencing a stable and durable economic growth that enables it to play a role on an international scale. Turkey has gone from a modernism inherent to the Ataturk ideology to a modernism inspired by Western principles, adapting them to its economic situation and its social values. As regards taxation on firm profits, fiscal legislation plays an essential part. The increase of economic exchanges between Turkey and foreign countries, especially those belonging to the European Union, leads Turkish fiscal laws to give an international standing to the firm tax system. It has shown its will of modernism and its international preoccupations by attaching a specific importance to the requirements of the OECD and the European Union since the beginning of the 2000s. It makes every effort to turn firm taxation into a competitive tax system serving the economic development and to guarantee the rights of the firms so that they have a real juridical security. As a result, the collection of Turkish taxpayers to the state is evolving, going from a conception *ad nominam* – prioritizing the leaders of the country – to a conception *ad valorem* – prioritizing the value of fiscal measures.

Keywords: Benefits - Turkey - Corporate Tax - Turkish Code of Corporate Tax - Turkish Code of Income Tax - International Tax Agreements - investments - tax penalties - tax returns - transfer pricing - tax administration.