

# SOLIDARITÉ ET POLITIQUES FISCALES

## Réponses au questionnaire pour

### la Turquie

#### Rapporteur national

Dr. Balca ÇELENER

Université Galatasaray Faculté de droit  
Département de droit fiscal

#### I- L'INTRODUCTION DE CHARGES FISCALES COMME MOYEN DE FINANCEMENT DE POLITIQUES SOCIALES OU DE PROTECTION

*1.1 Quels sont les principes sur lesquels le système fiscal est basé dans votre pays ? Existe-t-il des références spécifiques à la solidarité comme principe primordial et inspirateur du système fiscal ? Dans quel mesure les autres des principes généraux du droit fiscal reposent-ils sur la solidarité ?*

Le système fiscal turc est basé sur les principes prévus par la Constitution. L'article 73 intitulé « *Le devoir fiscal* » dispose que « Chacun est tenu de contribuer aux dépenses publiques en payant ses impôts selon sa capacité financière.

La répartition juste et équilibré de la charge fiscale constitue l'objectif social de la politique fiscale.

Les impôts, les droits et taxes et les charges financières assimilés sont établis, modifiés et supprimés par la loi.

Le Président de la république peut être autorisé à modifier, dans les limites maximales et minimales prévus par la loi, les dispositions relatives aux exemptions, aux exceptions et réductions ainsi qu'aux taux des impôts, droits, taxes et charges financières assimilées ».

Les principes constitutionnels prévoit le principe de légalité de l'impôt qui permet au législateur de créer des normes fiscales ; l'assiette de l'impôt, le taux et le modalités de l'imposition sont déterminés par la loi. La Constitution prévoit une exception ; lorsque le législatif définit les limites maximales et minimales, l'exécutif peut modifier les taux, les réductions et les exemptions ou exceptions dans ce cadre défini par la loi.

A l'égard du principe de légalité, la Constitution prévoit l'égalité devant l'impôt. Ce principe a deux branches. Premièrement, tout le monde est égale devant la loi fiscale, il n'y aura aucune discrimination. Néanmoins, la deuxième branche prévoit une égalité devant la charge fiscale, qui permet aux contribuables de partager le fardeau fiscal selon leurs capacités contributives. Cette branche du principe d'égalité a pour objectif d'établir un système fiscale juste et équitable. La deuxième alinéa de l'article 73 exprime que la

répartition juste et équitable du charge fiscale est l'objectif social de la politique fiscale. En effet, ceux qui sont exprimés par l'article 73 ne sont pas les seuls principes constitutionnels qui règnent la fiscalité. L'article 2 de la Constitution dispose que la République de la Turquie est un État de droit et un État social avec un esprit de solidarité nationale. De ce fait, il est possible de dire que le principe de solidarité n'est pas visé directement mais il devrait être observé par le principe de répartition juste et équitable du charge fiscale et le principe de l'État social.

Il existe des mesures comme l'allocation de subsistance minimale et le taux progressif de l'impôt sur le revenu afin d'établir une fiscalité équitable. Cependant, il importe de noter que la plupart de la recette fiscale est composé des impôts indirects, notamment de la taxe sur la valeur ajoutée et les droits d'accise, notamment la taxe spéciale à la consommation, alors le système fiscal est souvent critiqué de ne pas observer la capacité contributive du contribuable.

*1.2 Existe-t-il dans votre pays un impôt/charge fiscale spécifiquement créé sur la base de la solidarité ? A-t-il été introduit comme réponse à une crise ou en vue de financer des politiques sociales déterminées ? Quelle est la réponse sociale à l'adoption de ce type de mesures ?*

Suite au tremblement de terre du 17 août 1999, un impôt est créé par la loi n°4481 et est intitulé «*loi sur la création des nouvelles obligations en modifiant certaines lois fiscales en vue de compenser les préjudices financiers produits par les tremblements de terre qui ont lieu à région Marmara en 17.8.1999 et 12.11.1999* ». Cette loi est entrée en vigueur le 26 novembre 1999.

Parmi d'autres mesures fiscales, cette loi a instauré une nouvelle taxe « la taxe spéciale sur communication ». L'article 8 de ladite loi avait prévu que cette nouvelle taxe serait applicable pour une année mais la durée d'application était prolongée jusqu'à 2003. En 2003, la taxe spéciale sur communication est devenu permanente<sup>1</sup>. Cette taxe fait partie des impôts indirects ; l'assiette est le consommation des services de télécommunication est l'internet et le taux est fixé à 7,5 % depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, jusqu'au 2018 le taux était de 5 % pour l'internet sur les portables et 25 % pour les autres services.

En 2012, l'opposition a proposé une loi sur l'abrogation de la taxe spéciale sur communication mais elle est toujours en vigueur. La réaction contre cet impôt a restait plutôt faible grâce à son caractère de « l'anesthésie fiscale » qui lui rend indolore lorsqu'elle dissimule dans le prix de service comme tout impôt sur la dépense.

*1.3 La question du genre est-elle prise en considération par votre système fiscal ? Existe-il des mesure précise introduits à cet égard ?*

L'article 10 de la Constitution dispose que tous les individus sont égaux devant la loi sans distinction de sexe et que les femmes et les hommes ont des droits égaux ; l'État est tenu d'assurer la mise en pratique de cette égalité. Les mesures prises à cet effet ne doivent pas être interprétées comme une violation au principe d'égalité.

---

<sup>1</sup> La loi n° 5035 du 25.12.2003

Il n'est pas possible de dire que la question du genre est prise en considération par le système fiscal turc au sens stricte du terme. Il existe certaines dispositions qui ont pour l'objectif de protéger la femme<sup>2</sup> qui sont fondés sur ledit article de la Constitution mais le système fiscal vise une imposition égale au niveaux de revenu. Quant à la question du genre, les dispositions d'aides fiscales qui visent les femmes sont douteuses lorsqu'il s'agit des revenus réalisés par des femmes de ménages qui travaillent chez elles. Néanmoins, ladite loi ne vise pas directement des femmes mais de personnes qui travaillent de chez eux pour éviter d'être critiqué de discrimination.

Le réglementation concernant l'allocation de subsistance minimale vise une déduction d'impôt sur le salaire de parent pour les enfants et son époux(se) qui ne travaillent pas. La loi ne fait aucune distinction du genre des parents ni des époux(se) mais dispose que aux termes de cette disposition, les conjoints devraient être légalement mariés.

## II- MESURES NATIONALES ET INTERNATIONALES AYANT COMME BUT LA PROTECTION DE LA SOLIDARITÉ A TRAVERS DE LA FISCALITÉ

*2.1.1 Dans votre pays existe-il des règles pour éviter la fraude et l'évasion fiscale ? Pourriez-vous identifier les plus significatives.*

Les pénalités fiscaux peuvent être de nature administratif ou pénale. Les infraction fiscales concernent le défaut de paiement, le paiement partiel ainsi que le paiement tardif de toute créance fiscale. Les infractions visent la perte de l'impôt dû au sein de la Trésorerie.

La sanction contre la fraude fiscale est de nature pénale. Dans le droit turc, si l'action a causé une perte d'impôts est considérée comme un délit de fraude fiscale dans le cadre de l'article 359 de la loi sur la Procédure fiscale, elle sera sanctionnée d'une amende administrative majorée de trois fois à l'infraction commise ; et d'après la gravité de l'infraction une peine d'emprisonnement est possible de 6 mois à 3 ans.

*2.1.2 Au-delà des règles anti-fraude, votre pays a-t-il aussi introduit des mesures pour éviter l'érosion des assiettes d'imposition ou la délocalisation des bénéfices soit dans le plan des revenus locaux soit au niveaux des échanges internationaux ? (i.e. inefficacité des schémas hybrides, doubles amortissements) ?*

La loi n° 5520 sur l'impôt sur les sociétés prévoit des règles sur les sociétés étrangères contrôlées qui permet à imposer les bénéfice de la société même s'il n'est pas transféré en Turquie. Les règles de sous-capitalisation et le prix de transfert ont prévus par les articles 11 et 13 de la loi sur l'impôt sur les sociétés. La loi ne permet pas la déduction des intérêts dans le cas de sous-capitalisation et les distributions occultes par le prix de transfert sont considérées la distribution des dividendes.

*2.1.3 Votre pays fait-il partie du MLI (« Multilateral Instrument ») développé et promu par l'OCDE dans le but d'introduire les mesures BEPS dans le réseau des Conventions de double imposition ? Quelles sont les positions adoptées sur les questions relatives aux mesures anti-abus ?*

---

<sup>2</sup> La loi n° 7162 du 18.1.2019

La Turquie fait partie des pays qui ont signé le MLI. Par contre, le MLI étant signé, il n'est pas encore ratifié par ailleurs, il n'est pas encore applicable.

Toutes les 90 Conventions dont la Turquie a signé sont dans le champs de cet instrument. La Turquie a mis certains réserves sur certaines articles. Les réserves ont sur l'article 4 (entités ayant une double résidence), l'article 5 (application des méthodes d'élimination de la double imposition) du Deuxième Partie et l'article 6 (objet d'une Convention fiscale couverte), l'article 7 (prévenir l'utilisation abusive des conventions), l'article 8 (transactions relatives au transfert des dividendes), l'article 9 (gains en capital tirés de l'aliénation d'actions, de droits ou des participations dans des entités tirant leur valeur principalement de biens immobiliers) du Troisième Partie sur l'utilisation abusive des conventions fiscales, ainsi que l'article 12 et 13 (mesures visant à éviter artificiellement le statut d'établissement stable), l'article 14 (fractionnement de contrats) du Quatrième Partie concernant les mesures visant à éviter le statut d'établissement stable. et l'article 16 (procédure amiable) de la cinquième parti.

*2.1.4 Existe-il dans votre pays des obligations d'informations destinées à contrer l'occultation des opérations ou des patrimoines et, par conséquent, lutter contre évasion fiscale? Votre législation fiscale prévoit-elle des pénalisations ou des régimes moins favorables pour les opérations réalisées avec des anciennement nommées paradis fiscaux, c'est-à-dire, avec de territoires non-collaboratifs ?*

Afin de lutter contre l'évasion de fonds à destination des pays à fiscalité privilégiée, l'article 30/7 de la loi n°5520 sur l'impôt sur les sociétés<sup>3</sup> prévoit une taux de 30 % et une retenue à la source, au lieu de taux générale de 20 %<sup>4</sup>, pour l'ensemble de paiements en faveur des entreprises sises dans les « paradis fiscaux ». Ces pays à fiscalité privilégié dite des « paradis fiscaux » aurait dû être fixé par une liste publié par le Conseil de ministres. Cependant, cette liste est préparée par l'Administration de revenu d'après la liste de l'OCDE mais elle n'est pas encore publiée.

*2.1.5 Les régimes de la bonne gouvernance solidaire existant dans votre pays prévoient-ils des dispositions spécifiques en matière fiscale? La notion de responsabilité sociale sociétaire inclut-elle aussi la notion d'une bonne exécution des obligations légales en matière fiscale ?*

Les régimes de la bonne gouvernance sociétaire ne prévoient pas des dispositions spécifiques en matière fiscale.

*2.1.6 Votre pays a-t-il développé des régimes collaboratifs entre les contribuables et l'administration fiscale? Utilise-t-on la notion de « contribuable certifié » dans le sens d'un contribuable qui, de par l'analyse de l'historique de ses relations avec l'administration fiscale, est considéré comme un contribuable diligent ?*

En 2017, l'article 121bis de la loi sur l'impôt sur le revenu est modifiée dans le but de définir le contribuable diligent qui concernait les contribuables qui vont déclarer leurs impôts dès le 1<sup>er</sup> janvier 2018.

---

<sup>3</sup> La loi n° 5520 sur l'impôt sur les sociétés est entrée en vigueur le 1.1.2006

<sup>4</sup> Le taux de l'impôt sur les sociétés est de 22 % depuis 2018.

L'article vise les contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés par leur bénéfices commerciales, industriels et professionnels et certains contribuables assujettis à l'impôt sur les sociétés. Les contribuables qui n'ont pas retarder leur déclaration et leur paiement deux années précédant l'année fiscale en question peuvent bénéficier du statut de contribuable diligent et va avoir droit à une réduction de 5 % de son assiette fiscale.

*2.1.7 Votre pays participe-t-il dans des programmes de soutien aux pays en voie de développement en matière fiscale ?*

La Turquie ne fait pas partie de programme de soutien aux pays en voie de développement en matière fiscale.

### III- LA SOLIDARITE DANS LE PAIEMENT DE L'IMPOT COMME MESURE POUR EN ASSURER LE RECOUVREMENT

*3.1.1 Votre pays prévoit-il le principe juridique de la solidarité en matière fiscale ? la solidarité est-elle le principe d'application par défaut ou la subsidiarité est-elle le principe de base ? S'agit-il d'un principe général qui traverse le système fiscal, ou existe-il des règles particulières pour des impôts spécifiques ?*

La « responsabilité solidaire » est une notion du droit privé cependant ce principe est applicable dans le matière fiscal.

L'article 8 de la loi sur la procédure fiscale définit le responsable à l'impôt parallèlement au contribuable fiscale. Le responsable à l'impôt est celui qui est du paiement de l'impôt dans certains cas vis à vis de l'administration fiscale. De même, le responsable a l'impôt peut avoir d'autres obligations que le paiement, comme l'obligation déclarative.

La responsabilité solidaire du représentant légal de société est la question le plus controversée et le plus répondu pour assurer le recouvrement des dettes fiscaux.

Dans le cas de défaut de paiement le contribuable et dans certaines conditions le responsable peuvent être poursuivis d'après les règles concernant le recouvrement de l'impôt par la loi n° 6183 sur la procédure de recouvrement des créances publiques. Cette loi désigne une responsabilité solidaire pour les responsables de l'impôt et elle a subi des modifications en 2008 qui permet à élargir son champ d'application concernant la responsabilité solidaire afin de surmonter des obstacles confronter durant le recouvrement. Les modifications portent surtout sur les sociétés anonymes (SA) et les sociétés à responsabilité limitée (SARL).

Les associés d'une SARL sont responsables des dettes fiscaux sur leur patrimoine personnel et après les modification, si les associés sont des différent personnes du temps où la dette est née et le dette est devenue payable, elles sont solidairement et conjointement responsables.

L'article 35 bis qui a été ajouté à la loi dispose que (y compris les SA) la dette peut être collectée de son représentant légal et si le représentants sont des différents personnes quand la dette est née et devenue payable, elles sont solidairement et conjointement

responsables. En effet, la loi a élargi le champs d'application des règles de solidarité dans le temps pour assurer le recouvrement.

Il faut noter que la question se pose à savoir si la responsabilité solidaire est aussi conjointe ? En d'autres termes, est-ce qu'il est possible de demander au responsable à acquitter la dette fiscale bien que la société ne soit dans l'incapacité de payer ses dettes ?

L'article 10 de la loi n° 213 sur la procédure fiscale dispose que la responsabilité du représentant de la SA n'est possible si la société est incapable à payer ses dettes ; les modifications de la loi n° 6183 ne cherche plus cette condition ; ce qui fait penser à une responsabilité conjoint. Par ailleurs, l'interprétation de l'administration fiscale se montre de cette manière.

*3.1.2 Existe-il a une procédure spécifique prévue dans la loi pour la dérivation de la responsabilité en fonction du principe de la solidarité ?*

Il n'existe pas de procédure spécifique pour contester la responsabilité.

*3.1.3 Les personnes identifiées par la loi en tant que responsables solidaires ont-elles un mécanisme ou procédure particulières pour se libérer d'une telle responsabilité ?*

L'article 3 de la loi sur la procédure fiscale dispose que la nature juridique véritable du fait générateur de l'impôt, ainsi que la nature juridique véritable des opérations liées au fait générateur de l'impôt, sont prises en considération. Cet article dispose le principe le plus important concernant les règles du preuve en matière fiscale. Les responsable peuvent contester leur qualité du débiteur ou au montant de la dette.

Il est possible pour les actionnaires de contester le paiement si la société peut acquitter les dettes de patrimoine social comme expliqué au plus haut en 3.1.1 lorsque le Conseil d'État turc cherche dans son jurisprudence que l'administration fiscale devrait essayer d'acquitter la dette au sein de la société avant de demander au son représentant.

*3.1.4 Dans votre pays, quelle est la portée de la responsabilité fiscale pour les responsables solidaires ?*

Afin d'assurer le recouvrement, la loi cherche la responsabilité du représentant mais aussi des associés dans le temps où la dette est née ou devenue payable.

*3.1.5 Existe-il une période de prescription pour la responsabilité solidaire ?*

Il existe deux délai de prescription, l'un pour le calcul de l'impôt défini par la loi n° 213 sur la procédure fiscale et l'autre pour le recouvrement de l'impôt défini par la loi n° 6183 sur la procédure de recouvrement des créances publics. Le premier délai de prescription relatif au calcul de l'impôt est de cinq ans à compter de l'année qui suit le fait générateur de l'impôt. Le deuxième est de cinq ans à compter de l'année qui suit le terme de paiement. Les règles concernant l'interruption ou la suspension de prescription devrait être prise en charge pour le calcul de durée de prescription.