

# Annales de la Faculté de Droit d'Istanbul

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

## Résumé Comparatif des Règles Régissant le Contrôle du Contribuable dans les Systèmes de Droit Fiscal en Turquie et en France

Prof. Dr. Mahmut KAŞIKÇI<sup>1</sup>

### Le Résumé De L'article

Dans cette étude scientifique on a fait un résumé comparatif des règles régissant le contrôle du contribuable dans les systèmes de Droit Fiscal en Turquie et en France. Aussi on a fait une étude détaillée sur les méthodes de contrôle fiscal en Droit Turc et on a cherché des solutions aux problèmes fondamentaux dans les opérations de contrôle et d'investigation fiscale.

### Les Mots-Clé

Le Droit Fiscal Turc • L'étude comparative sur les méthodes de contrôle fiscal en Droit Turc et en Droit Français • Les problèmes fondamentaux dans les opérations de contrôle et d'investigation fiscale en Turquie • Les suggestions pour le Droit Fiscal Turc

<sup>1</sup> **Corresponding Author:** Mahmut Kaşıkçı (Prof.), Istanbul University, Department of Fiscal Law, Istanbul, Turkey.  
Email: mahmut.kasikci@istanbul.edu.tr

**To cite this article: Kasikci, Mahmut:** "Résumé Comparatif des Règles Régissant le Contrôle du Contribuable dans les Systèmes de Droit Fiscal en Turquie et en France Les Méthodes de Contrôle et d'Investigation des Contribuables d'Impôts dans le Droit Turc-Problèmes- Problématiques et Suggestions", *Annales de la Faculté de Droit d'Istanbul, 49(66)*, 2017, p.7-25. <https://dx.doi.org/10.26650/annaes.2017.49.66.0001>

## Les Méthodes de Contrôle et d'Investigation des Contribuables d'Impôts dans le Droit Turc -Problèmes- Problématiques et Suggestions

Prof. Dr. Mahmut KAŞIKÇI<sup>1</sup>

### Abstract

A comparative study has been carried out in our scientific work regarding the ways of supervising the tax payers in the Turkish and French legal systems. Firstly the ways of supervising the tax payers in French Law were discussed and then the information about the Turkish Legal System regarding the subject was given.

In the following sections of the study, the problems encountered in the supervision of the tax payers in Turkish Law were discussed, judicial decisions were examined from a critical point of view and some basic institutions and applications were given. In some cases, which are considered important in this context, detailed information is given by taking advantage of judicial decisions and original proposals have been introduced.

### Keywords

Turkish Tax Law • French Tax Law • Supervision Methods in Turkish Tax Law and French Tax Law • Basic Problems Regarding Supervision of Tax Payers in Turkish Law • Recommendations for Turkish Tax Law

### Makale Özeti

Bu bilimsel çalışmamızda Türk ve Fransız Hukuk Sistemlerinde yükümlünün denetlenmesi yollarına ilişkin karşılaştırmalı bir inceleme yapılmış, önce Fransız Hukukunda yükümlünün denetlenmesi yolları konusu ele alınmış, sonrasında da konuya ilişkin Türk Hukuk Sistemi ile ilgili bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın izleyen bölümlerinde Türk Hukukunda yükümlülerin denetlenmesi konusunda karşılaşılan sorunlar ele alınmış, yargı kararları eleştirel bir bakış açısı ile irdelenmiş, temel bazı kurum ve uygulamalar hakkında bilgi verilmiştir. Bu bağlamda önemli görülen bazı konularda yine yargı kararlarından yararlanılarak ayrıntılı bilgiler verilip özgün öneriler getirilmiştir.

### Anahtar Kelimeler

Türk Vergi Hukuku • Fransız Vergi Hukuku • Türk Vergi Hukukunda ve Fransız Vergi Hukukunda Yükümlülerin Denetlenmesi Yolları • Türk Hukukunda Yükümlülerin Denetlenmesi Konusunda Karşılaşılan Temel Sorunlar • Türk Vergi Hukukuna İlişkin Öneriler

## **Partie I**

### **Résumé Comparatif Des Règles Régissant Le Contrôle Du Contribuable Dans Les Systèmes De Droit Fiscal En Turquie Et En France**

**Tout D'abord Pour Une Meilleure Compréhension Des Institutions Et Des Notions Mentionnées Dans Notre Etude, Nous Jugeons Nécessaire Un Résumé Comparatif Des Règles Régissant Le Contrôle Du Contribuable Dans Les Systèmes De Droit Fiscal En Turquie Et En France.**

#### **I) Le Droit Turc**

Dans la législation, sans utiliser une notion supérieure, le contrôle et l'examen sont définis dans les sous-parties du même article. Dans la doctrine toutes ces institutions sont appelées les « moyens de contrôle »

Selon nous les moyens de contrôle sont ; (i) Yoklama (examen), (ii) Inceleme (investigation) et (iii) bilgi toplama (enquête). Aux termes de l'article 142 du Code de Procédure Fiscale, la perquisition sur la personne et son office à laquelle on pourrait avoir recours avec la décision du juge, basée sur des indices importants qu'un délit ou qu'une infraction de contrebande fiscale ont été commis ou sur une investigation ou sur une dénonciation, n'est pas une opération de contrôle. Ce sera une mesure de protection en vue d'une recherche de preuves. Pour cette raison, nous considérons la perquisition comme une mesure de protection qui, par la décision d'un juge, résulte à restreindre les droits fondamentaux comme inviolabilité de chez soi (office dans ce cas) et l'unité physique de la personne. En résumé la perquisition est une mesure (precaution) de protection fiscale, ayant pour but d'atteindre les documents et l'information.

#### **A) Yoklama (examen)**

L'Article 127 et 133 du Code de Procédure Fiscale définissent l'Examen; l'article 127 le dispose comme « rechercher et constater les événements matériels, les registres et les sujets concernant les contribuables et leur qualité de contribuable »

Les fonctionnaires autorisés à examiner peuvent, de plus:

- a) S'ils ont une autorisation spéciale émise dans le cadre des règles et usances définies par le Ministère des Finances et des Douanes, constater le chiffre d'affaires quotidien,
- b) Pour ceux qui sont sous la portée de la Loi 3100 et qui sont obligés d'utiliser une caisse enregistreuse, contrôler s'ils respectent cette obligation, s'ils utilisent ces appareils selon les règlements, constater leurs chiffres d'affaires,

- c) Contrôler et constater, l'existence des livres qui requiert des registres quotidiens obligatoires, l'établissement et l'utilisation des documents selon les lois fiscales, l'existence de marchandises sans facture; les saisir s'il existe des signes de contrebande fiscale ( à cause du fait que les instructions d'un juge ne sont pas requises, cette disposition, bien que légale, va à l'encontre de la Constitution et les règles ad hoc de la Convention Européenne des Droits de l'Homme)
- d) Arrêter les véhicules de transport avec une signe spécial défini par le Ministère des Finances et des Douanes, constater en mesurant , pesant et comptant, le timbre fiscal, la liste des passagers, facture ou lettre de transport qui doivent se trouver dans le véhicule, comparer le contenu, en quantité et en qualité, de la liste des passagers et de la lettre de voiture avec les passagers et marchandises transportés à bord,
- e) Suspender le véhicule du trafic si la lettre de voiture, lettre de transport et la facture ne sont pas à bord et ce jusqu'à ce que ces documents soient présentés, faire attendre et mettre sous surveillance la marchandise jusqu'à la détermination du propriétaire, si celui-ci n'est pas connu.

### **B) Inceleme (Investigation):**

Selon l'article 134 du Code de Procédure Fiscale, l'investigation « est une opération de contrôle pour rechercher et constater l'exactitude des impôts à payer, lors de laquelle, si les personnes autorisées le jugent nécessaire, l'investigation peut s'élargir à l'établissement de la liste des avoirs économiques de l'exploitation et à la précision des éléments qui doivent paraître sur la déclaration d'impôt ».

En résumé, selon les règles, malgré des exceptions comme le décès etc... l'investigation se fait dans l'office de la personne. L'examen se réalise comme une mesure de protection et par la loi il a été reconnu au fonctionnaire l'autorité de saisir (illégalement) sans avoir les instructions d'un juge. Ces sujets seront largement examinés dans les parties suivantes de cet article.

### **C) Bilgi Toplama (enquête):**

Il est défini comme le droit du Ministère des Finances ou des personnes autorisées pour l'investigation fiscale, de demander de l'information aux établissements publics, aux contribuables ou aux personnes physiques ou morales qui ont à faire avec les contribuables. L'information peut être requise sous forme écrite ou verbale. Si l'information n'a pas été donnée verbalement, on la demandera par écrit. Toutefois, les individus ne peuvent pas être amenés à l'administration par la force. La sanction de dissimuler l'information est, au premier cas, une petite amende monétaire, et une sanction pénale au suivant. Cependant, il existe des lacunes dans la Loi quant aux sanctions à appliquer sur les cas suivants.

## **II) Le Droit Français**

En Turquie, les moyens de contrôle fiscale définis dans quelques articles au sein du Code de Procédure Fiscale, ont été élaborés de façon beaucoup plus large en France.

Les moyens de contrôle ont été disposés dans un Code « Livre des Procédures Fiscales » possédant 289 articles. Le deuxième chapitre de la Loi étant « le Contrôle Fiscal », le droit au contrôle de l'Administration est défini en détail entre les L10 et L80 de la première partie. Dans cette ordre d'idée, des sujets comme la visite, la saisie, informer le contribuable au sujet des documents et renseignements reçus de tiers, le droit à l'audition des témoins, le droit à la copie des documents, le contrôle électronique des factures sont largement traités et des règles respectives ont été établies.

Dans la deuxième partie, le droit à la communication a été définie. La communication consiste dans son fondement au droit à l'Administration de demander des documents et des renseignements. Ceci est un droit ayant une portée très large et couvrant tous les moyens de contrôle mentionnés dans le Droit Turc. Toutefois il définit un moyen de contrôle beaucoup plus large et doté d'une multitude de compétences. Il couvre plusieurs règles de communication avec le droit à se renseigner et de demander d'autres documents, de faire des copies sur des métiers comme les artistes, ceux qui mènent des activités non-commerciales, transport et assurance. L'article qui dispose la portée et définition générales de la Loi est l'article 81. Plusieurs droits relatifs à copier les documents, demander des renseignements et documents, à effectuer le contrôle sur place (dans l'office) ou bien par voie de correspondance y sont exposés.

Dans la partie 3, les règles du secret professionnel sont définies et classées selon chaque métier et activité, dans des articles différents.

La quatrième partie est réservée aux règles de prescription et les délais.

Sous le deuxième chapitre de la même Loi, on trouve plusieurs sujets : les procès fiscaux avec des solutions, la procédure des procès pénaux, les moyens de prouver et les voies de preuve.

Dans la doctrine du Droit Fiscal Français, deux chapitres principaux ont été définis. Ce sont les moyens d'investigation et de vérification.

L'investigation est étudiée sous deux parties principales en prenant en compte les autorités fondamentales de l'administration. Ce sont les moyens d'investigation communs à tout type d'impôt; et moyens d'investigation spéciaux à certains impôts comme la TVA. Les moyens d'investigation communs à tous les impôts s'étudient en 3 chapitres qui sont: i) le droit de communication ii) le droit de demande d'éclaircissements et de justifications et iii) le droit de visite et de saisie.

Les moyens de vérification se partagent entre i) le droit à la vérification de la comptabilité et ii) le droit à l'examen contradictoire de la situation fiscale des personnes physiques (ESFP)<sup>2</sup>.

### **III) Comparaison Et Résolution Du Probleme De Terminologie**

Comme on le comprend des parties précédentes où les deux systèmes légaux sont étudiés, les moyens de contrôle des contribuables sont définis dans des notions et théories très différentes. Le Livre des Procédures Fiscale Français, étudie, ce que nous appelons les moyens de contrôle de façon plus large, en mettant des règles spécifiques pour chaque domaine d'activité et d'opérations. Elle a défini deux fondamentaux, contrôle et communication, mais a, parfois rassemblé dans chacun d'eux des règles relatives au renseignement, à l'examen et à l'investigation que nous utilisons également dans le Droit Turc. De ce fait, même si les notions se correspondent, comme les portées sont différentes, il est impossible d'expliquer les moyens de contrôle du Droit Turc avec les termes communs.

Par conséquent nous avons utilisé le mot « contrôle » pour le terme « denetleme » qui représente le chapitre principal de la doctrine du Droit Fiscal Turc, le mot « perquisition » qui correspond au terme « arama », le mot « investigation » pour le terme « inceleme », le mot « examen » pour le terme « yoklama » et le mot « enquête » pour remplacer le terme « bilgi toplama ».

## **Partie II**

### **Les Méthodes De Contrôle Et D'investigation Des Contribuables D'impôts Dans Le Droit Turc-Problèmes-Problématiques Et Suggestions**

#### **I)Introduction-Les Méthodes De Contrôle Du Contribuable-Qualification Légale**

Le contrôle fiscal a longtemps été considéré comme une incohérence au Droit dans son sens légal et constitutionnel, sans le lier aux droits et libertés de base. Par la suite la considération et l'étude du sujet ont été élargies au cadre des droits du contribuable étant le reflet des droits et libertés fondamentaux sur le Code des Impôts et à leur association.

D'un côté il y a l'Etat établissant les règles, fiscalisant tous genres d'activité lucrative des citoyens, fixant les taux d'impôts appliqués à leur dépenses et consommations, appliquant des mesures pour garantir la collection de ses créances, délimitant et utilisant son pouvoir de saisie, régularisant et appliquant les contraventions administratives; et de l'autre côté face à tous ces pouvoirs on a un contribuable soumis et impuissant.

---

<sup>2</sup> Grosclaude Jacques / Marchessou Philippe, Procédures Fiscales, 7ème Édition, Dalloz, 2014, p.115 et suite.

Dans un État de Droit, l'Etat souverain établit les limites de ses prérogatives par les règles de Droit qui sont définies par lui même. Ce même pouvoir souverain, est libre de se limiter à un niveau très bas comme à un niveau adéquat avec la Justice. Ce pourquoi les efforts des Organismes Supranationaux se concentrent à placer les droits et libertés individuels fondamentaux au dessus de la hiérarchie des Lois (Constitution, normes etc...) afin de délimiter ce pouvoir absolu et discrétionnaire des États.

Une des disciplines du Droit qui examine intensivement ces efforts de protection de la situation vulnérable du contribuable et délimitation du pouvoir législatif l'Etat dans le cadre des règles de Droit, est le Droit Fiscal. Cet effort est né depuis Magna Carta dont les buts étaient de limiter le pouvoir d'imposition du monarque et supprimer l'injustice des impôts.

De nos jours ces efforts continuent dans notre pays, à travers Le Code Turc de Procédure Fiscale considéré comme une Loi générale dans le cadre du Code Turc des Impôts et partiellement à travers les lois fiscales spéciales, pour établir des procédures fondamentales de protection des droits des contribuables, imposables et des autres intéressés.

Certains organismes et formations internationaux et les règles établies par eux, dont nous mettons, depuis longtemps, l'accent sur l'importance dans nos articles et monographies, sont les pionniers de ces efforts.

Comme chacun sait, concernant les droits et libertés fondamentaux, ceux provenant des Conventions Internationales, approuvés et mis en vigueur selon la procédure, lient les institutions de justice turques, voire même, ces règles prévalent aux lois locales en cas de conflits. Ce fait est devenu une obligation constitutionnelle apparente par la disposition suivante, ajoutée le 07.05.2004, au dernier paragraphe de l'article 90 de la Loi 5710: dans les conflits éventuels entre les dispositions de lois locales et celles des conventions internationales approuvées et mises en vigueur selon la procédure, les dispositions des conventions internationales prévalent.

Cette modification a mis fin aux discussions de suprématie des lois et a établi celle des lois internationales comme une disposition constitutionnelle<sup>3</sup>.

De ce fait, tous les réaménagements légaux, même dans le Code des Impôts, concernant l'établissement et délimitations des droits et libertés fondamentaux devraient être effectués en tenant compte des conventions internationales auxquelles nous sommes partie.

En résumé, chaque norme sujet du Code des Impôts, devrait être interprétée par le Droit sous la lumière de l'intelligence, conscience et de la justice. Le Droit exige

---

3 Pour les spécialistes, pour toute information détaillée concernant les références et opinions légales réelles mentionnées dans la plupart de nos études, veuillez consultez **Mahmut Kaşıkcı**, "Mesure de Protection et de Perquisition dans le Droit Fiscal (Perquisition Fiscale)", Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama), Ethemler Yayıncılık, Istanbul, 2007, p.51-52.

quelquefois d'aller au-delà des normes au nom de la justice et de ne pas les appliquer en ignorant ces injustices. À notre avis outrepasser la Loi devrait être légitime tant que le but est la Justice et le Droit est le moyen.

Comme on peut lire dans l'essence de ce dicton Latin « Hora fugit, stat jus /le temps passe, le Droit reste », ce qui est permanent est le Droit et l'habitude d'interpréter la loi avec le Droit (les droits subjectifs).

Nous visons dans cette étude, à expliquer, en intégrant les développements récents, la façon d'interpréter légalement les méthodes de contrôle des contribuables (en se basant sur les droits des contribuables) dans le cadre d'investigation fiscale.

L'Objectif de l'investigation, qui est la méthode principale de contrôle dans le Droit Fiscal est expliqué dans l'article 134 du Code de Procédure Fiscale, intitulé « l'Objectif ». Selon cette explication, l'objectif de l'investigation fiscale est de rechercher, déterminer et assurer, la véracité des impôts et des sanctions qui devraient être acquittés.

L'objectif général étant d'assurer l'équité de la fiscalisation, la raison principale d'existence des règles de contrôle est la protection des droits et libertés des contribuables lors de l'investigation de la réalité matérielle par les fonctionnaires des Impôts.

Ces règles sont également un moyen pour les fonctionnaires de délimiter leur responsabilité ou irresponsabilité, de déterminer la légalité de leurs actions et procédures. Par exemple, la perquisition effectuée par un fonctionnaire des Impôts (dans ce cas une Société), est une action typique constituant l'élément matériel du délit de transgression de l'inviolabilité du domicile. Or grâce aux dispositions du Code de Procédure Fiscale, au nom du principe de la conformité au Droit lors de l'exécution d'une mission, l'action sera jugée légale et ne constituant pas un délit. Si les limites sont fixées par les règles régissant une investigation, les mêmes règles seront appliquées, en cas de discussion sur les responsabilités légales et pénales, comme critères pour déterminer si les limites de la légalité ont été dépassées. Ses règles sont, également, les critères de considération de la légalité des actions et leurs effets.

Parfois, même si l'action et l'autorité sont conformes à la règle, la règle ne pourrait pas être conforme à la loi. Les exemples les plus classiques de ce cas sont visibles dans les normes de la Loi donnant l'autorité à confisquer lors d'un examen, d'une perquisition et voire lors d'une investigation<sup>4</sup>. Dans ces cas là, ce qui doit être considéré simplement légal, ce sera de laisser de côté la discussion sur les responsabilités et de

<sup>4</sup> L'Autorité de confiscation lors d'un examen est définie dans l'article 127/3 du Code de Procédure Fiscale, l'Autorité de confiscation lors d'une perquisition dans l'article 141/2 et celle de confiscation lors d'une investigation dans l'article 143. À notre avis et même si c'est en dehors de notre sujet, toutes ces dispositions sont anticonstitutionnelles selon le 2ème paragraphe de l'article 20 de la Constitution dont le contenu est: « s'il n'y a pas un mandat établi respectant la procédure par un juge , ni par une instance habilitée par La Loi dans les cas où le retard de procédure pose un danger, on ne peut effectuer une fouille corporelle et ni sur les papiers privés d'une personne et ni confisquer ceux-ci.»



considérer comme illégales et irrecevables cette action, la fiscalisation et toutes les autres conséquences qui en découlent.

Les mêmes explications sont valables pour tout les méthodes de contrôle. En contradiction avec les procédures habituelles et acceptées, nous considérons et nous qualifions la perquisition parmi ces méthodes comme une mesure de protection compte tenu de sa caractéristique légale aberrant. Selon notre opinion, le terme d'investigation fiscale avec perquisition est aussi erroné que le terme d'enquête pénale avec perquisition.

Même s'il s'agit d'une discussion de fond qui dépasse le cadre de notre étude et même si elle représente une disparité entre les effets légaux et leur évaluations, nous planifions d'étudier les problèmes et problématiques communs du contribuable relatifs à la perquisition et les méthodes de contrôle.

De ce fait dans les parties et sous-parties suivantes de notre étude, les problématiques que nous allons traiter et la façon d'approcher l'analyse des droits et des libertés, sont des sujets qui doivent être pris en compte par rapport à toutes les méthodes de contrôles et les mesures de protection.

Pour préciser le cadre de cette étude, nous voudrions également mentionner qu'afin de mieux la cibler nous n'allons pas traiter tous les problèmes et problématiques liés à ce sujet mais juste parler de certains que nous jugeons indispensables et les développements récents.

Dans un Etat de Droit, les normes délimitant les processus et les actions donnent, en même temps, aux individus, le droit de demander le respect des droits lors de l'investigation; et lors de la phase judiciaire en cas de conflits.

Les méthodes de contrôle et d'investigation privés, forment dans le Droit Fiscal, l'équivalent dans Droit Pénal, du processus d'enquête préalable à l'ouverture du procès public. Si ce processus est réalisé conformément à la législation et en respectant les droits, le nombre des conflits se réduira d'autant et voire même, l'Administration se trouvera moins en tort dans les conflits. De ce fait, ce processus est également, un processus légal de caractérisation et d'estimation de ceux qui seront nécessaires ou insuffisants, spécialement dans la perspective de preuve. Nous appelons ce processus « processus d'investigation fiscale » et sa fonction «fonction de dépistage de l'investigation fiscale ».

Ainsi, les droits reflétés dans le Droit Fiscal, dérivés des droits reconnus dans le cadre de la Constitution et des Conventions Internationales, devraient avoir comme but l'élimination de la protection du plus fort par rapport au plus faible et des situations présentant des difficultés de prouver en cas de conflits et aussi d'assurer les principes constitutionnels et la juste imposition.

Une investigation bien préparée et menée serait également un moyen permettant à l'Administration de surpasser la question de preuve et des problèmes éventuels.

Dans la doctrine, ce qu'on appelle « les droits des contribuables » sont classifiés en tant que des droits généraux et spéciaux. Selon cette classification; les droits généraux sont ceux comme, « être informé, assisté et renseigné », « pouvoir d'objecter », « de ne pas payer d'impôts plus que le montant juste », « de précision », « d'intimité », « de confidentialité » que les contribuables peuvent demander de la Direction des Impôts lors de l'application des dispositions des lois fiscales, dans le respect de la gouvernance (conception de gestion liée au droit).

Quant aux droits privés, ce sont des droits reconnus aux contribuables par le respect des règles et usances lors de l'application des dispositions des lois fiscales aux cas concrets. Selon la doctrine, il est possible de classifier les droits spéciaux selon les séquences des usances comme suit: « droits lors de l'imposition et perception », « droits pendant le contrôle fiscal » et « droits lors du règlement des conflits fiscaux »<sup>5</sup>. Les droits relatifs à l'investigation et aux autres méthodes de contrôles font partie « des droits spéciaux appliqués lors des contrôles ».

À ce stade nous jugeons nécessaire de mentionner une disposition, qui risque d'engendrer des résultats néfastes et beaucoup de discussions, de l'éventuel futur Code de Procédure Fiscale dont l'ébauche du projet a été proposée à l'opinion publique sur Internet. C'est de la disposition de l'article 124 dont nous voulons parler.

Dans cet ébauche mise sur internet, après avoir énuméré les droits des contribuables dans les articles précédents, 122 et 123, l'article 124 dit exactement ceci: « il n'est pas possible de rendre nulles et non avenues les opérations qu'un agent fiscal a effectuées dans le cadre de la législation administrative, sous prétexte du non-respect des droits disposés dans les articles 122 et 123 de cette présente Loi »

Cela revient à dire : voilà ces droits existent, nous les reconnaissons également et nous les avons disposés dans l'ébauche du projet du Code. Mais il est possible de les transgresser, leur sanction est disciplinaire et leur transgression ne rendra pas nuls les contrôles effectués.

L'acceptation de cet article n'a rien à voir avec la conception contemporaine du Droit. Qui plus est il est en total incohérence avec les règles et usances relatifs aux droits mentionnés dans plusieurs textes légaux nationaux et internationaux.

Ce genre de disposition est, tout d'abord, incompatible avec l'article 125 de la Constitution. En effet, dans cet article on a défini que « toutes actions et opérations

---

<sup>5</sup> Voir **Turgut Candan**, "Point de Vue du Conseil D'Etat des Droits des Contribuables Relatifs aux Contrôles fiscaux/Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın bakışı", <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>

de l'Administration sont ouvertes au contrôle judiciaire ». Cette nouvelle disposition forme également un antagonisme avec les principes de l'ingérence du pouvoir législatif dans le pouvoir judiciaire et la séparation souple des pouvoirs.

Nous considérons cette disposition comme une erreur de parcours pour éviter un critique encore plus sévère. Les Droits et libertés sont la résultante des leçons à tirer et les tributs à payer d'un combat pour la démocratie et les droits de l'homme. Par conséquent, Il ne suffit pas de poser simplement les règles et droits sur un texte.

Sans que les effets légaux soient connus ni les résultats en soient tirés, les droits et libertés n'auront aucun sens. Sans aller plus loin dans nos explications, nous nous contentons d'affirmer que ce genre d'approche est inacceptable et cette partie de la disposition devrait être enlevée.

Plus bas certains problèmes et problématiques relatifs aux droits du contribuable seront exposés sous différentes parties.

## **II) Les Problèmes Fondamentaux Dans Les Opérations De Contrôle Et D'investigation Fiscale**

### **A) Points relevés pour les Procès-Verbaux**

Un procès-verbal, étant un moyen de preuve d'un fait matériel, doit être absolument lié aux droits des contribuables lors d'un contrôle et au droit de se faire traiter équitablement. Afin que ces documents puissent être un moyen de preuve et que puissent en découler des jugements judiciaires, ils doivent, impérativement, être établis selon les conditions légales.

Ici on devrait faire attention au fait que les procès-verbaux qui ne respectent pas les règles légales vont causer des mauvais résultats fiscaux et pénaux. Autrement dit, le montant d'imposition calculé sera invalide, comme le délit de malfaçon n'a pas eu lieu, on ne pourra pas appliquer d'amendes administratives et finalement le délit même ne sera pas prononcé<sup>6</sup>.

Le Code de Procédure Fiscale contient plusieurs articles mentionnant le procès-verbal. Par exemple l'article 131 concernant l'examen : « les résultats de l'examen seront transcrits sur la feuille d'examen, qui tient lieu de procès-verbal ». Dans l'article 141 concernant l'investigation, on lit : « lors de l'investigation, si besoin est, les faits liés à l'imposition fiscale, la situation des comptes pourraient être identifiés et authentifiés séparément dans des procès-verbaux. S'il y en a, les réclamations et

---

<sup>6</sup> Dans le Droit Turc, si l'action a causé une perte d'impôts est considérée comme un délit de contrebande fiscale, dans le cadre de l'article 359 du Code de Procédure Fiscale, elle sera sanctionnée d'une amende administrative majorée de trois fois la malfaçon commise; et si l'action qui a causée la perte d'impôts, n'est pas considéré comme un délit, on applique une amende administrative égale au montant perdu. On n'y mentionne pas de plafond pour cette sanction.

observations des intéressés, seront également transcrites dans le procès-verbal. Il est impératif de laisser une copie des procès-verbaux établis au contribuable ou à la personne auprès de qui l'investigation a eu lieu ». Quant à l'article 143, on retrouve la disposition qui prévoit que «les livres et documents trouvés lors de la perquisition et susceptibles d'investigation seront enregistrés en détail sur le procès-verbal ».

Même dans les règles légales on trouve plusieurs lacunes concernant le procès-verbal. S'il faut donner un exemple, l'article 143 du Code de Procédure Fiscale ne contient aucune disposition concernant « le droits des intéressés de mentionner des réserves sur le procès-verbal et ni pour la liste des personnes qui doivent participer à la perquisition et celles qui doivent établir le procès-verbal dans un souci d'objectivité lors des opérations et de la solution du problème de preuve »<sup>7</sup>.

En effet, dans la modification effectuée dans l'article 140 du Code de Procédure Fiscale, par la Loi 6009, a été introduite une disposition fixant le procès-verbal comme la date du début de l'investigation, annulant ainsi des discussions de longue date sur le sujet de la date du début de l'investigation surtout dans le cas des repentis fiscaux. Contre ceci, dans la Loi il n'y a aucune disposition en ce qui concerne la forme et l'endroit et avec la participation de quelles personnes les procès-verbaux devraient être établis. Dans le règlement relatif, on mentionne seulement qu'il devrait être établi en présence du contribuable. À ce stade, nous voulons éviter de faire des explications détaillées et préférons déclarer que nous joignons l'opinion selon laquelle cet article devrait être interprété avec l'article 139 du Code de Procédure Fiscale. Dans cet article 139, on mentionne comme obligation légale que l'investigation devrait être effectuée dans l'office du contribuable et le procès-verbal d'investigation établi dans les mêmes lieux.

Notre dernier mot dans cette sous partie serait qu'établir, en respectant les règles légales, ces procès-verbaux, qui constituent un moyen de preuve contenant la constatation de l'événement, porte, en plus d'être une condition procédurale, une grande importance quant au problème de preuve; et il est impératif pour ce sujet, de respecter les règles légales, car dans le cas contraire, ces situations engendreront la non-recevabilité devant la Loi des opérations fiscales.

## **B) Le lieu de l'Investigation**

Le lieu de l'Investigation est un domaine sur lequel le Conseil d'Etat se concentre sérieusement depuis longtemps, et, peut-être, l'application la plus correcte des règles procédurales, relative au sujet de l'incompatibilité de l'opération fiscale par rapport au Droit. Selon l'article 139 du Code de Procédure Fiscale, le lieu de l'investigation est l'office du contribuable. Or cette règle a des exceptions. L'inconvenance de l'office, le décès du contribuable, l'arrêt des affaires (des cas similaires qui

---

7 Kaşıkçı, Perquisition...p. 113 et suite

rendent impossible l'investigation dans l'office) ou dans le cas de consentement du contribuable d'effectuer l'investigation à l'Administration sont des exceptions.

Le Conseil d'Etat, dans sa jurisprudence, fait très attention à cette règle et accepte comme cause de non recevabilité une investigation qui n'a pas été effectuée dans l'office du contribuable<sup>8</sup>.

La même sensibilité de façon encore plus ardue, est également exprimée par la Cour de Cassation pour des actions causant un délit<sup>9</sup>.

Il est impératif que le procès-verbal montrant l'indisponibilité de l'office pour l'investigation fiscale soit établi selon les appréciations du fonctionnaire d'investigation qui s'est rendu sur place. Sur le procès-verbal la cause d'indisponibilité doit également être mentionnée. Dans certaines de ces décisions, le Conseil d'Etat, a interprété les faits selon lesquels le contribuable qui est requis, sans aucune raison, d'apporter ses livres et documents à l'administration, s'exécute sans contestation; voire même sans exécuter la requête, s'il n'a pas d'objection expresse à ce que l'investigation soit faite à l'administration, comme un consentement à ce que l'investigation soit faite dans l'administration. Il accepte également que l'investigation soit menée dans l'administration sans aller à l'office dans les cas où les matières examinées ne sont visibles que sur les livres et documents<sup>10</sup>.

8 Conseil d'Etat Fiscal Commission (Générale) des Directions de Procès: Dan. VDDGK, Décision ref. 2002/275-411 datée du 08.11.2002 «il n'est pas recevable devant la Loi, le montant imposé, dans le cas où le contribuable n'a pas présenté ses livres et documents pour l'investigation mais a informé l'Administration que son office était disponible pour l'investigation»; Décision ref.2001/285-412 datée du 26.10.2001 « les investigations fiscales se font en principe, selon l'article 139 du Code de Procédure Fiscale 213, dans l'office du contribuable ou bien dans l'Administration dans cas où il est impossible d'investiguer dans l'office de celui-ci à cause des motifs essentiels comme l'indisponibilité de l'office, décès, l'arrêt des affaires, ou bien dans le cas de la demande expresse du contribuable et responsables fiscaux .Par contre le Code de Procédure Fiscale n'a pas émis de disposition pour le cas où le **contribuable n'a aucune demande** envers l'officier d'investigation de faire l'investigation dans son office, afin que l'Administration puisse procéder à l'opération et décider en absence, d'une amende d'impôts»

Dans la Décision numéro 2001/242-388 datée du 09.11.2001, Il précise que le tribunal de premier niveau, ne pourrait investiguer ce sujet en fond seulement dans le cas où « le contribuable n'exprime pas de souhait au fonctionnaire d'investigation sur la nécessité d'effectuer l'investigation dans son office.»

9 «... le fond de l'investigation fiscale se fait dans l'office de celui qui est investigué. Il y a deux exceptions à ceci. La première : la demande du contribuable ou des responsables de l'impôt, d'avoir l'investigation dans l'administration et la deuxième : l'existence de cas comme l'indisponibilité de l'office, le décès, l'arrêt des affaires et la constatation officielle de ces cas.

Dans notre cas, non seulement le contribuable n'a pas émis de demande à faire effectuer l'investigation dans l'administration, celle-ci n'a pas, non plus, constaté préalablement, les conditions rendant impossible l'investigation dans l'office du contribuable. Dans ces conditions, comme la notification faite selon les dispositions de l'article 14 de la Loi 213 ne remplit pas les conditions requises dans l'article 139 de la même Loi, les éléments légaux du délit jugé contre le contribuable ne sont pas réunis. La décision d'opposition, qui est conforme aux procédures et à la loi, devrait être accordée...» (Yar. C.G.K. 21.03.1988, E:1988/6-94, K:1988/122);

«... à l'examen du dossier il a été constaté que dans le procès verbal, établi après le contrôle, on a mentionné le délai requis pour la présentation des livres et documents au bureau des impôts, et aucune autre notification n'a été envoyée au contribuable et voire, aucune investigation complémentaire n'a été effectuée par le tribunal... si les livres ne sont pas présentés par le contribuable malgré une notification conforme aux articles 14,94 et 139 de la même Loi, la condamnation dans le cadre de l'article 346/6 de la Loi 213, pourrait être prononcée. Dans ce cas, l'absence des éléments légaux du délit de dissimulation, et le fait d'arrêter un jugement de condamnation avec insuffisance d'enquête, sans investiguer si l'action décrite dans l'article 344/1 ait été matérialisée ou pas...ont exigé l'abrogation de la décision...» (Yar.9. C.D. 20.12.1993, E:1993/4720, K:1993/5585. Pour d'autres décisions ayant les mêmes caractéristiques veuillez vous référer à Yar.9.C.D. 02.12.1992, E:1992/9909, K:1992/10728; 12.03.1993, E:1993/176, K:1993/1349 et 02.03.1994, E:1994/226, K:1994/1094

10 Voir **Candan**, la présentation du même nom.

Dans le cas où les conditions légales d'une investigation dans les locaux de l'administration sont réunies, les intéressés devraient bénéficier d'un délai et selon l'article 14 du Code de Procédure Fiscale, ce délai ne pourrait pas être moins de 15 jours.

Toutes les opérations du même genre et similaires effectuées à l'encontre des règles légales, et les résultats qui en découlent devraient être acceptées non-recevables. En résumé, dans ce genre de situation, on ne peut ni sanctionner d'une fiscalisation, ni appliquer une amende fiscale contre l'infraction, ni même la juger comme un délit.

### **C) Quel est le processus d'investigation dans le temps et dans quel délai il devrait être effectué ?**

L'investigation pourrait se dérouler à l'intérieur du délai de prescription de l'imposition défini dans l'article 114 du Code de Procédure Fiscale. Selon le Code, ce délai commencera le premier jour de l'année suivant celle pendant laquelle l'événement engendrant l'impôt a eu lieu et prendra fin 5 ans après. Or, ce délai est suspendu si la Direction des Impôts a décidé de consulter la Commission d'Evaluation pour évaluer le montant des impôts. Le délai de prescription, ainsi suspendu, reprendra depuis là où il avait été arrêté, à partir du lendemain de la remise du rapport de ladite Commission. Dans tous les cas, la durée de suspension ne peut pas dépasser un an. Selon le Code, si les conditions sont requises pour consulter la Commission, le délai s'allongera à six ans.

Même si les décisions du Conseil d'Etat diffèrent, récemment, il y a eu des arrêtés intéressants qui ont considéré comme invalide la demande de consultation et épuisé le délai de prescription dans le cas où la sincérité de la demande de consultation a été jugée suspecte ayant pour but la suspension du délai de prescription et le détournement de la Loi<sup>11</sup>.

Suite aux plaintes qui ont atteint le Ministère, en mettant en avant les décisions judiciaires constantes, cette discussion a été très récemment traitée au niveau de l'administration avec un règlement général régulateur. En effet, en date du 27.04.2017, avec « la Circulaire Interne de Contrôle et d'Investigation Fiscales » numéro 2017/1, on a apporté la régulation suivante : « concernant la durée de prescription fiscale,

---

<sup>11</sup> Décision de la 9eme Direction du Conseil d'Etat (Dan.), référencée 2012/9726 E, 2013/5028 K. en date du 22.05.2013, « ... comme l'envoi auprès de la Commission d'Evaluation, expressément fait juste pour suspendre le délai de prescription, ne va arrêter le délai de prescription selon l'article 114, du Code De Procédure Fiscale 213, et comme ce cas de plainte contre le plaignant qui, en prétextant l'écoulement du délai de prescription, a demandé l'envoi d'une demande d'évaluation à la commission d'évaluation après le délai de prescription et comme imposer le paiement de la taxe de valeur ajoutée majorée d'un amende avec un simple rapport d'évaluation établi après le délai de prescription, n'est pas compatible avec la Loi, la décision du tribunal fiscal qui a débouté cette demande, n'est pas juste. » Et la décision de la Direction<sup>4</sup> du Conseil d'Etat datée du 14.10.2014 référencée E:2013/3222 K:2014/5621 »... comme cette procédure est utilisée pour outrepasser la disposition définie dans l'article 114, selon laquelle, l'utilisation de procédures pour outrepasser la règle de délai de prescription de 5 ans d'obligation de paiement depuis l'année de la naissance de la dette d'impôt, est contraire au principe de la garantie de sécurité légale et la notion d'administration légale se trouvant dans le Droit Administratif, donc, conséquemment considéré illicite », peuvent être énumérées comme exemple.

la dernière date de la saisine de la commission ne peut intervenir, au plus tard, qu'à la fin du mois de Juin de la dernière année ». Ainsi, la durée de la prescription en matière d'imposition a été ramenée à 4 ans et 6 mois pas par une loi mais par un règlement général régulateur administratif.

C'est un développement très récent.

Qui plus est, avec la modification de l'article 140 de la Loi 6009, des règles importantes ont été introduites quant à la durée de l'investigation qui, auparavant, ne pouvait se faire que pendant la période de prescription et sans avoir une limite de durée. Selon la nouvelle disposition, il existe maintenant une distinction entre investigation entière et restreinte, tout en mettant une limite de durée maximale à 1 an dans le premier cas et 6 mois dans le deuxième, avec une prorogation exceptionnelle de 6 mois dans les deux cas<sup>12</sup>.

Le calcul de ces délais sera basé comme date de départ, sur la date d'établissement du procès-verbal de commencement d'investigation.

Dans la justification de cette modification, la protection des droits des contribuables a été prise en compte. Même, seulement ce fait est la preuve que cette modification, au contraire de ce que les autres chercheurs prétendent être une modification qui reste sur papier, n'est pas une modification« comme une régulation incompréhensible du délai administratif, créant des résultats disciplinaires seulement au niveau administratif et ne résolvant pas l'illégalité de l'opération fiscale ». Le délai a été défini par rapport aux droits des contribuables et son dépassement devra rendre l'opération fiscale invalide.

La situation étant ainsi, ce que nous entendons et certaines déclarations laissent penser que la tendance générale du Conseil d'Etat se porte vers le fait que le dépassement de ce délai ne représente pas en soi une cause d'illégalité de l'opération fiscale mais juste un délai de régulation ayant des résultats disciplinaires. Nous n'avons pas encore pu atteindre une décision à ce sujet.

Nous avons pu trouver 2 cas de jurisprudence dont un du Tribunal Administratif Régional d'Istanbul et l'autre du Conseil d'Etat, qui ont décidé sur illégalité et annulation de l'imposition pour cause de dépassement du délai d'investigation. Toutefois, dans ces cas, le dépassement de délai n'a pas été mentionné, et les décisions ont été approuvées avec des raisons diverses d'annulation.

## **D) Le Droit d'être entendu auprès des Commissions De Lecture**

La modification faite avec la Loi 6009 dans l'article 140 du Code de Procédure Fiscale, a introduit des dispositions importantes sur les Commissions d'Evaluation de

<sup>12</sup> Le sujet a également été défini dans le « Règlement au sujet des Règles et Usances de l'Investigation Fiscale » qui est entré en vigueur après publication au Journal Officiel numéro 27802 daté du 31.12.2010.

Rapport. Comme les types, la création et les fonctions de ces commissions sont bien définis et discutés en détail dans la doctrine, nous évitons ici d'en approfondir l'étude.

Par contre nous jugeons nécessaire d'aborder un sujet. Dans l'application de la loi, le contribuable a le droit d'être entendu auprès des commissions de lecture après l'établissement du rapport d'investigation, et suivant la demande de l'intéressé on lui fixe un rendez-vous pour l'écouter. Ce progrès est positif dans le sens de l'acceptation du droit de plaider et du droit d'être entendu légalement au niveau de l'instruction. Malheureusement, dans la pratique, lors de l'audition, seuls les membres de la commission et l'intéressé sont présents et on lui demande de parler et on ne fait que l'écouter. Or le but de l'audition devrait être, avec la participation du fonctionnaire d'investigation, de discuter sur le rapport afin de trouver un terrain d'entente et de trouver les vérités matérielles en donnant le parole aux parties de la Défense et civile.

De ce fait, nous jugeons nécessaire de modifier ladite disposition afin qu'elle puisse permettre l'existence du droit d'être écouté et d'exercer ce droit, en présence du fonctionnaire d'investigation pour assurer une possibilité de discussion sur le rapport préparé. Dans le cas contraire, cette écoute n'atteindra pas le but escompté et sera considérée comme une opération illicite.

### **E) Obligation de présenter livres et documents et le droit au silence**

Dans les articles 253 et les suivants du Code de Procédure Fiscale, les obligations de conservation et de présentation des livres sont prescrites comme un devoir. Dans le Droit Turc, ce délai est de 5 ans. Parmi ces obligations celle de dissimulation est considérée comme une infraction et un délit selon l'article 359/a-2 du Code de Procédure Fiscale.

L'Article 359/a-2 du Code de Procédure Fiscale présente comme un délit le fait de dissimuler des livres, registres et documents mais aussi décrit la dissimulation comme « l'action ne pas présenter, lors d'une investigation, les livres et documents aux personnes autorisées à mener l'investigation malgré que l'existence de ceux-ci ont été constatés dans les registres d'authentification des notaires ou diverses copies ».

Ce sujet est lié au droit au silence dont on discute l'existence depuis des siècles à travers l'Inquisition et Thomas d'Aquin. L'Article 38 de la Constitution de la République Turque, définit ce droit comme suit; « Nul ne peut être contraint à prononcer des accusations contre lui-même et contre ses proches légaux, ni présenter des preuves dans ce sens ».

La Cour Européenne des Droits de l'Homme mentionne ce droit dans plusieurs de ses décisions. Dans son arrêt daté du 19/09/2000 référencé 29522/95 du procès opposant L.J.L, G.M.R et A.K.P contre L'Angleterre, a déclaré que le fait de « ...l'utilisation lors du procès des déclarations, obtenues sous menace de sanction



pénale par les inspecteurs investiguant la cession de la firme » pourrait causer la transgression du droit au jugement équitable. Qui plus est, selon la décision datée du 06.06.2000 du procès opposant Averill contre l'Angleterre et celle datée des 21.12.2000 opposants Quinn contre l'Irlande, la condamnation des accusés en utilisant comme preuve l'utilisation de leur droit au silence, a été considérée par la Cour Européenne des Droits de l'Homme comme transgression de leurs droits au jugement équitable. De ce fait, la Cour Européenne des Droits de l'Homme a jugé incompatible avec le droit au jugement équitable, la condamnation d'une personne pour le fait d'abstention de dévoiler les documents aux contrôleurs fiscaux<sup>13</sup>.

Quant à la Cour Constitutionnelle, elle n'a pas jugé comme violation du droit au silence, d'une décision de la 8eme Tribunal Pénal de première instance d'Adana, qui a décidé que le délit de dissimulation selon l'article 359/a-2 du Code de Procédure Fiscale, constituait une violation du droit au silence<sup>14</sup>. La sanction de ce délit est l'emprisonnement de 18 mois à 3 ans.

Selon notre avis, la disposition en question, présente les caractéristiques de la violation du droit au silence définie dans l'article 38 de la Constitution et l'article 6 de la Convention Européenne des Droits de l'Homme et selon l'article 90 de la Constitution qui prévoit que les décisions de la Convention Européenne des Droits de l'Homme doivent être appliquées dans la législation nationale.

#### **F) La notification aux intéressés des documents contenant des décisions, constatations et résultats relatifs au Recouvrement et/ou aux Pénalités fiscales**

Le sujet est lié aux droits comme le droit à la défense, le droit de s'informer, les dérivés des autres droits du contribuable tel que le droit à un jugement équitable (droit aux armes égales)/l'obligation de jugement équitable/droit à une procédure équitable/droit de réaliser une procédure juste.

Toutes les opérations, accusations, documents et informations créant des effets légaux devraient être notifiés à l'intéressé et on devrait l'en informer. Cette caractéristique est valable pour toutes les opérations, en commençant par celles qui concernent le fond des droits comme le droit à la propriété et à une procédure équitable. Il en a été de même au sujet des décisions du Conseil d'Etat. Spécialement, la question de notification, lors de l'investigation des rapports appelés Rapport de Technique Fiscale (RTF-VTR), au contribuable a été discutée dans la législation et il en a généralement résulté comme une violation de droits et motif d'annulation. Il y a eu des décisions revêtant des caractères très divers à ce sujet<sup>15</sup>.

13 Şeref Gözübüyük / Feyyaz Gölcüklü, Convention Européenne des Droits de l'Homme et son Application, 4eme édition p.294

14 Voir la décision de la Cour Constitutionnelle du 31.01.2007 référencée E:2004/31, K:2007/11

15 Dans la décision du 24.03.2015 sous référence E:2011/4773, K:2015/1594 de la 3eme Direction du Conseil d'Etat, le fait de ne pas notifier à la partie adverse les documents (dont le Rapport de Technique Fiscale) présentés dans la requête

Récemment, malgré de la dernière décision contraire de VDDK sur ce sujet; Le Tribunal Fiscal d'Istanbul et de BIM (Tribunal Administratif Régional) qui entérine les décisions de celui-ci, a entériné, en appel, que la non notification du Rapport de Technique Fiscale (RTF-VTR) au contribuable à la fin de l'investigation constitue une irrégularité du droit. Ce n'est qu'un progrès positif concernant les droits du contribuable<sup>16</sup>.

En résumé, tous les documents et informations concernant le recouvrement fiscal, les majorations des infractions fiscales, les délits fiscaux et les majorations, doivent être notifiés par lettre officielle aux intéressés lors de l'investigation, un comportement contraire constituera la violation du droit à une procédure équitable et l'obligation de mener une procédure équitable. Le fait de donner ces documents lors du procès n'est pas une caractéristique qui compense la violation du droit au jugement équitable et le droit aux armes égales qui en dérive. En effet, il ne sera pas très honnête de négliger légalement une plaidoirie qui dit, «si vous m'aviez envoyé ces documents lors de l'investigation, j'aurais pu savoir de quoi j'étais accusé à ce moment-là, et en comprenant que l'Administration avait raison, j'aurais pu éviter les frais légaux et majoration de l'impôt en ne pas tentant un procès».

### **G) Le fait de présenter les livres et documents au Tribunal Fiscal après que l'investigation ait été réalisée.**

Les plaignants ont tendance à présenter les livres et documents au Tribunal de grande instance lors du procès d'appel ouvert contre les jugements de recouvrement d'impôts dont les montants ont été définis de façon arbitraire lors du procès initial à cause du fait que les livres et documents, dont le contribuable à l'obligation de conserver et de présenter selon le Code de Procédure Fiscale, n'ont pas été donnés au fonctionnaire d'investigation. La dimension relative à la conservation et notre opinion avaient été mentionnées précédemment. Sous cette partie nous allons discuter des effets fiscaux et délictuels de la présentation des documents à l'instance judiciaire. Dans l'application, la question de la compatibilité de faire investiguer par les tribunaux des livres et documents délivrés aux instances judiciaires et celle d'utiliser ces résultats comme base du jugement, est discutable. La Commission des Directions de Procès du Conseil d'Etat, considérant

de plaidoirie, est considéré comme une irrégularité du Droit et un motif d'annulation. Par contre la même Direction ne considère pas comme un motif d'irrégularité, le fait de ne pas notifier le Rapport de Technique Fiscale (RTF-VTR) lors de l'investigation. Exemple: La décision de la 3ème Direction du Conseil d'Etat du 30.04.2015 ref. E:2015/2834, K:2015/2734. À bencontre de ces décisions nous pouvons citer les décisions des Directions 4 et 9 du Conseil d'Etat, sur l'obligation d'annoncer le Rapport Technique Fiscale (RTF-VTR) après la finalisation de l'investigation et avant d'entamer un procès. La décision de la 4ème Direction du Conseil d'Etat du 24.09.2013 ref. E:2013-1182, K:2013/6242 et celle de la 9ème Direction du Conseil d'Etat du 30.09.2015 ref. E:2015/6077, K:2015/10015.

Quant à la Commission de Jugement des Procès Fiscale du Conseil d'Etat (VDDK), elle a signé des décisions contradictoires, considérant d'abord comme violation du droit et par la suite comme conforme à la législation, le fait de ne pas notifier le Rapport de Technique Fiscale (RTF-VTR) lors de la phase d'investigation. Dans leur décision du 10.02.2016 sous la référence de 2016/91-91, ils ont établi la décision selon laquelle « même si la règle principale est la notification du rapport de technique fiscale, il est possible de remédier à son manque pendant le procès avec une décision intermédiaire du tribunal la requérant ou en l'insérant, sans en informer les intéressés, permettant ainsi au plaignant d'en prendre note et apporter les preuves pour prouver son innocence.

16 Décision de la 3ème Direction du Tribunal Administratif Régional d'Istanbul datée du 29.03.2017 ref. 2017/547-1560 (elle n'a pas été publiée)

comme une substitution entre l'Administration Fiscale et les tribunaux, les faits de présenter les livres et documents au tribunal fiscal au lieu de l'Administration Fiscale et les accepter comme preuve, admet qu'il est impossible pour les tribunaux d'investiguer ces livres et documents. Avec cette décision, la jurisprudence été modifiée<sup>17</sup>. Selon le point de vue de VDDK, dans des cas de force majeure seulement les livres et documents qui n'ont pas été donnés à l'Administration peuvent être présentés aux tribunaux. Cette jurisprudence engendrera l'empêchement des parties de présenter les preuves équitablement. En effet, seulement les livres et documents investigués de l'administration fiscale peuvent valoir qualité de preuve par rapport aux tribunaux. Dans le cas contraire, il va falloir chercher l'existence d'un cas de force majeure.

Dans les décisions du Conseil d'Etat concernant les jugements fiscaux il n'y a pas d'unité jurisprudentielle quant à l'acceptation de présentation des livres et documents aux tribunaux. À l'instar de VDDK, le Conseil d'Etat dans certaines de ses décisions, a jugé conforme à la loi le fait de présenter les livres et documents non-présentés au moment de l'investigation mais par la suite au tribunal et le fait de les faire investiguer par ce dernier<sup>18</sup>. Parmi les jugements en question, ceux qui vont dans le sens que l'investigation devrait être effectuée par la direction des impôts en question, doivent être considérés non conforme au Droit. Il est, légalement, inacceptable qu'une des parties au procès ait une telle appréciation. Ce serait une application similaire à demander l'avis d'un expert pour cette partie.

## Conclusion

Les droits des contribuables sont ceux qui doivent être assurés et encadrés légalement afin d'exercer une utilisation lors des opérations de contrôle et d'investigations.

La violation de ceux-ci causerait, non seulement, la non-conformité de l'opération de recouvrement par rapport à la législation mais empêcherait également l'application des amendes administratives en cas d'infraction et de pénalités en cas de délit.

Afin de ne pas dépasser le cadre de notre étude, malgré l'existence d'une multitude de problèmes et problématiques sur ce sujet, nous avons seulement traité ceux que nous jugeons importants.

Nous conseillons que nos opinions reflétées plus haut soient prises en compte dans les jugements et servent à construire l'unité de la jurisprudence pour une lecture équitable des droits.

17 Décision de la Commission Fiscale des Directions de Procès du Conseil d'Etat datée du 09.04.2014 ref. E:2013/214, K:2014/208

18 Décision de la 3ème Direction du Conseil d'Etat datée du 25.06.2015 ref. E: 2013/4447, K: 2015/5091. Dans cette décision, cette Direction a accepté illégalement l'investigation faite par un expert commandité par le tribunal fiscal et ordonné que l'investigation des livres et documents soit faite par l'administration.

À bencontre de cette décision, la 9ème Direction a accepté que l'investigation soit faite par un expert. Décision de la 9ème Direction du Conseil d'Etat datée du 21.11.2013, ref. E: 2013/5070, K: 2013/10662. Suivant la contestation du tribunal fiscal dont le jugement a été réfuté ainsi par la 9ème Direction, la Commission Fiscale des Directions de Procès du Conseil d'Etat (Dan. VDDK) a ratifié la demande de contestation du tribunal fiscal avec sa décision du 17.06.2015 ref. E:2015/536, K:2015/317