

LA TURQUIE ÉCONOMIQUE

L'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation

Par

M. Orhan Dikmen

Chargé de Cours des Finance Publiques à l'Université d'Istanbul

Introduction

a) *Quelques remarques concernant les impôts sur le chiffre d'affaires à l'importation.* — Dans tout pays appliquant actuellement l'impôt sur le chiffre d'affaires, l'importation aussi se trouve assujettie à cette sorte d'imposition. L'une des principales raisons de la taxation des importations par l'impôt sur le chiffre d'affaires est sans aucun doute le but fiscal. Toutefois, il faut signaler que, à côté de ce but exclusivement fiscal, envisagé par l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation, se trouve aussi le but d'équilibre économique.

Le but ainsi poursuivi est d'affronter la concurrence des produits des pays qui rendent totalement ou partiellement l'impôt sur le chiffre d'affaires précédemment payé, lors de l'exportation, ou qui n'ont pas une telle imposition. Ainsi, la situation défavorable des produits fabriqués nationaux, provenant exclusivement du fardeau de l'impôt sur le chiffre d'affaires, se trouve évitée grâce à l'impôt sur l'importation perçu sur les produits étrangers au même taux que l'impôt à la fabrication. Envisagé de ce point de vue, l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation, a une fonction d'équilibre. En d'autres termes, cet impôt à l'importation, a la mission d'instituer de nouveau l'équilibre rompu en défaveur des produits fabriqués indigènes par suite de l'impôt à la fabrication.

Ce but d'équilibre est spécialement pris en considération lors de la détermination du taux de l'impôt à l'importation. C'est là aussi la raison de la perception *ad valorem* des impôts sur le chiffre d'affaires à l'impor-

tation, contrairement aux droits de douane qui sont presque partout spécifiques.

Le fait de la détermination de la valeur des marchandises venant de l'étranger est, comme on le sait, très difficile à cause de l'impossibilité d'instituer un contrôle efficace des certificats d'origine et des factures originales. C'est aussi cette grande difficulté qui est la raison de la perception des droits de douane spécifiques. Malgré cela, le principe de la perception *ad valorem* des impôts sur le chiffre d'affaires à l'importation est admis, en vue de la réalisation parfaite du but d'équilibre.

On ne saurait expliquer par une autre raison, pourquoi on consent à supporter les très grandes difficultés qu'offre la méthode *ad valorem* dans la perception de l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation, après avoir recouru à toutes les expertises, les analyses, les recherches et toutes les autres formalités qu'exige le système spécifique pour le recouvrement des droits de douane.

Le fait de percevoir les impôts sur le chiffre d'affaires à l'importation par le système *ad valorem* et les droits de douane par le système spécifique, est d'assurer leur complémentarité mutuelle. Comme on le sait, quand les prix augmentent, les recettes des droits de douane spécifiques ne sont pas influencées directement par ce changement; c'est seulement dans le cas où la hausse des prix affecte le volume de l'importation que l'on peut constater un changement dans les recettes des droits de douane. Au contraire, les recettes des impôts *ad valorem* suivent exactement les mouvements des prix, tant que ces mouvements n'influent pas sur le volume des opérations formant la base de ces impôts.

Cependant, quel que soit l'avantage fiscal de l'application simultanée des deux systèmes, il n'est pas sans inconvénients que l'importation soit imposée à la fois par des droits de douane spécifiques et un impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation *ad valorem*. La meilleure solution est sans aucun doute l'abolition des impôts sur le chiffre d'affaires soit intérieurs, soit à l'importation; mais il est évident que la réalisation de ce but ne sera pas possible, encore pour longtemps, vu les conditions budgétaires actuelles.

On pourrait peut-être envisager de remplacer l'impôt sur le chiffre d'affaires à la fabrication, en tant qu'impôt général, par un système de droits de consommation spécifiques internes et admettre aussi un supplément spécifique aux droits de douane des produits importés de l'étranger, équivalant aux droits de consommation internes des produits similaires. Ainsi, on évitera le double inconvénient et les difficultés de l'application simultanée des deux méthodes dans les douanes. Toutefois, si

cette forme d'imposition peut —dans une certaine mesure— résoudre les difficultés du point de vue de l'importation, on peut se demander jusqu'à quel point elle est recommandable du point de vue de la politique générale d'impôts et spécialement de celui du rendement fiscal; et même jusqu'à quel point elle est simplement susceptible d'être appliquée.

b) *L'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation en Turquie.* — En Turquie, la perception d'un impôt sur le chiffre d'affaires date de 1927. L'impôt sur la consommation créé une année avant cette date, fut alors aboli et remplacé par un impôt à la fabrication.

La structure de ce premier impôt à la fabrication présentait un aspect plus ou moins élémentaire. L'objet en était double; il imposait à la fois les articles fabriqués à l'intérieur du pays et ceux fabriqués à l'étranger et importés en Turquie. Les premiers étaient imposés à la phase de la production, les seconds à l'importation. Le taux de cet impôt était de 6% dans les deux cas, ce qui s'explique par la fonction d'équilibre de l'impôt à l'importation.

Après cette loi de 1927, ont été promulguées en Turquie 3 lois d'impôts sur le chiffre d'affaires, chacune remplaçant la précédente, en 1931, 1934 et 1940. Nous n'examinerons pas séparément toutes ces lois, sauf la dernière, aujourd'hui en vigueur, dont nous étudierons les dispositions en détail.

Le taux de l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation, en Turquie, a été longtemps de 6%; il a été élevé en 1932 à 10%. Ce taux fut gardé jusqu'en 1942; il a été augmenté ensuite à 12,5% en 1942, et à 15% en 1943. En 1946, ce taux a été gradué parallèlement à celui de l'impôt à la fabrication.

D'autre part les dispositions concernant la fabrication et l'importation, se trouvaient ensemble dans les lois d'impôt sur le chiffre d'affaires, publiées avant celle de 1940 actuellement en vigueur. Dans la loi de 1940, l'impôt sur le chiffre d'affaires est séparé en 3 parties bien distinctes l'une de l'autre. L'impôt à l'importation se présente ainsi comme un impôt presque indépendant.

A — Les contribuables et l'objet de l'impôt

a) *Les contribuables de l'impôt.* — Ce sont les importateurs, comme dans les droits de douane, c'est-à-dire les personnes qui importent en Turquie des articles produits à l'étranger. L'importateur peut être directe-

ment le propriétaire de la marchandise importée, ou son représentant, son mandataire ou bien encore son commissionnaire, etc... Le terme de «propriétaire» n'est pas pris dans son sens juridique habituel. Les personnes à qui la livraison des marchandises doit se faire sont considérées par l'Administration des douanes comme propriétaires.

b) *L'objet de l'impôt.* — Il peut être défini comme «l'importation en Turquie des articles fabriqués à l'étranger». Cette définition se compose de 2 éléments: D'abord, il faut qu'il y ait une marchandise fabriquée -conformément à la définition faite dans la loi de l'impôt sur le chiffre d'affaires à la fabrication. Ensuite, cette marchandise doit être importée en Turquie. Ce deuxième élément, c'est-à-dire le fait d'«importation», constitue «le fait générateur de l'obligation fiscale». En d'autres termes, la contribution n'est pas «créée», tant que l'article fabriqué à l'étranger n'est pas importé.

«*L'importation*», c'est l'entrée dans le pays des produits fabriqués à l'étranger, en passant par les frontières de la douane. Toutefois, il convient d'attirer l'attention sur le point suivant: En général et logiquement, «le fait générateur» précède la dette fiscale; ici —au contraire— c'est l'accomplissement du devoir fiscal qui permet au fait générateur, de se produire. Autrement-dit, l'impôt est payé d'abord, le fait qui crée l'impôt —voire l'importation proprement dite— se produit ensuite. Pourtant, il faut signaler que cette inversion n'est qu'une simple disposition de méthode destinée à ne pas donner lieu à de soldes et à faciliter la liquidation.

Quand à la «*fabrication*», cet élément se trouve défini de la manière suivante dans la loi de l'impôt sur le chiffre d'affaires: «la fabrication, c'est le travail sur un article qui en change la forme, la qualité, le caractère ou la composition».

Dans l'ordonnance de l'impôt à l'importation, les éléments de la «*fabrication*» sont définis séparément. Ainsi, «le changement de la composition d'un article, c'est sa séparation des éléments avec qui il se trouve mélangé ou composé à l'état naturel, ou c'est ajouter à ces éléments d'autres éléments».

«Le changement de la qualité, du caractère d'un produit, c'est l'assujettissement de celui-ci à de travaux comme, rendre mou un produit dur ou inversement endurcir un produit mou, rendre élastique un produit cassable, etc.».

«Le changement de la forme d'un produit, c'est le travailler en dehors des manipulations agricoles, et transformer ainsi son état et son aspect». Toutefois, comme la «forme» est d'ailleurs une des caractéristiques physiques de la matière, les exemples que l'on pourrait citer à ce sujet serviront aussi d'exemples, en même temps et dans une certaine mesure, au «changement de caractère».

Un autre problème qui impose l'analyse et la critique est celui de savoir quelles sont les opérations qui entrent dans le cadre du terme de «manipulations agricoles».

On a donné la définition suivante dans l'ordonnance promulguée par le Ministère des Douanes et Monopoles: «La manipulation agricole veut dire l'assujettissement des produits agricoles à des opérations telles que laver, nettoyer, sécher, rendre transportable, etc. en vue de les rendre utilisables comme matières premières».

D'autre part, le Ministère des Finances admet comme objet de l'impôt «la livraison ou l'importation des produits qui ont été sujets à une fabrication de nature purement industrielle. Beaucoup de produits agricoles ne peuvent pas être conduits au marché à l'état de production. C'est pourquoi ils sont assujettis à certaines opérations qui les transforment. Ces opérations qui ne changent en rien la nature de ces produits sont des opérations complémentaires de la production agricole».

B — Les exceptions et les exonérations

L'une des réformes réalisées par la loi de l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation de 1940, est la création d'une distinction, inconnue jusqu'alors par la législation fiscale turque. Avec cette distinction, les termes d'«exception» et d'«exonération», employés encore dans nos autres lois d'impôt comme synonymes, sont pris dans deux sens différents et particuliers. Selon cette distinction adoptée du droit fiscal allemand, le terme d'«exception» est pris comme le correspondant de «Befreiung» et l'«exonération» comme celui de «Privileg».

L'exception est attribuée directement à l'objet de l'impôt. Dans l'impôt sur le chiffre d'affaires, elle vise le produit fabriqué et le met en dehors de la contribution. Quant à l'exonération, elle se rapporte au sujet, c'est-à-dire au contribuable et met une partie des importateurs hors de la contribution fiscale.

Comme les conséquences des deux dispositions sont différentes, il est utile de ne pas les confondre. Cependant, dans le cadre de l'impôt

à l'importation, les exceptions et les exonérations sont traitées ensembles. Nous les étudierons, dans la mesure du possible, séparément les unes des autres.

a) *Les exceptions de l'impôt.* — On peut les classer de la manière suivante:

1 — Les exceptions concernant les produits dont l'importation est sous le monopole de l'Etat. Comme c'est l'Etat qui détermine ou accepte et affirme les prix de tels produits fabriqués, il est inutile de recourir à un impôt supplémentaire pour ces produits. En plus, les articles monopolisés sont assujettis à un lourd impôt de défense nationale. Il n'a pas été jugé convenable de les grever en plus de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Ainsi, actuellement sont affranchis de l'impôt à l'importation les produits fabriqués dont l'importation est sous le monopole de l'Etat tels que les papiers à cigarettes, l'alcool et les boissons alcoolisées, les allumettes et les briquets, les cartes de jeu, le thé, etc..

2 — Les exceptions admises en vue d'éviter une double imposition avec les impôts de consommation. Une exception admise à ce sujet concerne le sucre qui est assujetti à une taxe de consommation spéciale, tandis que d'autre part, on perçoit du pétrole et de ses succédanés, lors de leur importation, un droit de douane, un droit spécial d'importation et enfin l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation.

3 — Les exceptions admises par la législation douanière. Les marchandises franches du droit de douane sont aussi exemptes de l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation. Il nous paraît donc nécessaire de voir très brièvement les exceptions admises par cette législation. Nous pouvons grouper en 4 ces exceptions concernant successivement: a) Les marchandises qui bénéficient d'une franchise absolue au point de vue du droit douanier, comme par exemple, les articles personnels des voyageurs, les modèles et échantillons, les armes et munitions importées par l'Etat, etc. b) Les marchandises franches sous certaines conditions, telles que celles importées pour les foires, les expositions, les théâtres, etc. à condition d'être réexportées dans un délai de 6 mois. c) Les marchandises franches du droit de douane sous la condition de réciprocité, telles que les biens appartenant aux représentants diplomatiques, aux consulats, ou bien ceux qui sont importés par les populations des villages frontaliers. d) Les marchandises qui bénéficient des exceptions admises par d'autres lois ou par des traités ou bien encore par des actes ou contrats

de concession. Il existe de telles exceptions pour les moyens de transport maritime, pour les matériaux de port, etc..

4 — Les exceptions à but économique admises exclusivement du point de vue de l'impôt sur le chiffre d'affaires. On peut aussi les grouper comme suit: a) Celles concernant les machines, les outils et leurs accessoires en réserve employés dans les travaux des mines, d'industrie et dont la liste est fixée par le Conseil des Ministres. b) Celles concernant toutes les machines, les outils et les moyens employés dans l'agriculture. c) Celles concernant les machines, les outils et leurs accessoires en réserve qui sont utilisés dans toutes sortes de moyens de transport, etc..

5 — Diverses exceptions. Ce sont des exceptions concernant par exemple les moyens de culture comme les livres et les journaux ou encore d'autres marchandises comme le charbon de bois, certains fils de coton, etc..

b — Les exonérations de l'impôt. — Elles concernent les établissements qui effectuent certaines manipulations sur les produits animaux ou végétaux, ceux de réparation et de montage et encore d'autres établissements industriels. Cela veut dire que ces établissements sont exonérés de l'impôt à l'importation et que les matières, les machines, les outils et les accessoires en réserve que lesdits établissements introduisent en Turquie afin de les employer dans leurs propres fabrications et dont les espèces sont déterminées par le Conseil des Ministres, sont importés, francs d'impôt. Il va sans dire que ces importations doivent être compatibles avec les besoins des établissements en question. C'est-à-dire que, l'examen portera sur les 4 points suivants: 1 — L'importateur doit — par définition ou par citation — faire partie des établissements qui profitent de l'exonération. 2 — Les produits importés doivent être utilisés par ces établissements comme matières premières ou moyens de production. 3 — Le nombre ou la quantité de ces moyens ou matières doivent correspondre aux besoins de l'établissement industriel qui les importe (c'est le Ministère d'Economie qui en décide). 4 — Ces produits (moyens ou matières) doivent être des espèces déterminées et publiées par le Conseil des Ministres.

Comme on le voit, on peut prétendre que dans le cas de l'impôt à l'importation, on est en face d'un système d'«exonérations prescrites» et d'un système mixte d'«exonération - exception». En d'autres termes, il n'existe pas d'exonérations absolues dans l'impôt à l'importation. Celles qui y figurent sont des exonérations limitées. En effet, outre les

limites apportées par les 4 points précités, il est nécessaire de remarquer encore, que si les marchandises franches de l'impôt sur le chiffre d'affaires importées en Turquie, sont livrées à une personne ou établissement non exempts de l'impôt à l'importation, elles seront assujetties à l'impôt sur leurs valeurs actuelles, c'est-à-dire sur celles au moment de cette livraison.

C — L'assiette et le taux de l'impôt

a) *L'assiette de l'impôt.* — C'est le montant obtenu en ajoutant à la valeur F.O.B. de la marchandise, les frais de transport, d'assurance et d'entrepôt, les primes, les impôts et droits, et toutes les autres dépenses effectuées jusqu'à l'importation définitive de la marchandise. Dans les ventes C.I.F., les frais de transport et les primes d'assurance ne seront évidemment pas ajoutés à l'assiette.

Les principaux frais et dépenses ajoutés à valeur F.O.B. sont les suivants: a) Le prix de transport de l'endroit de livraison F.O.B. jusqu'aux entrepôts de la douane; b) Les primes d'assurance calculées dans les mêmes conditions; c) Tous les frais de chargement, de déchargement, et d'entreposage; d) Les primes monétaires; e) Les impôts et droits (les droits de douane, leurs centimes additionnels, l'impôt de défense nationale, les droits sanitaires, les droits spéciaux à l'importation, les droits de monopole, etc.); f) toutes les autres dépenses.

Comme le prix de la marchandise et certaines dépenses sont exprimés en monnaies étrangères, il faut, pour obtenir la base d'assiette, calculer la contre-valeur de ces sommes en monnaie nationale. Si la monnaie étrangère est cotée à la Bourse des valeurs d'Istanbul, elle est convertie sur la moyenne du mois précédent calculée et fixée par le Ministère des Douanes et Monopoles. Ces moyennes sont déterminées pour un mois et publiées 15 jours avant leur entrée en vigueur. Si la monnaie étrangère n'est pas cotée, son cours est fixé par la Banque Centrale de la République de Turquie.

b) *Le taux de l'impôt.* — Ce taux est le même que celui de l'impôt à la production, pour les raisons que nous avons expliquées précédemment. Le taux des deux impôts se trouve gradué depuis juin 1946. D'après ces taux gradués, appliqués à l'impôt sur le chiffre d'affaires à l'importation, depuis le début de 1947, l'impôt est perçu aux taux de: a) 10% pour les denrées alimentaires; b) 10% pour les plaques de fer taillées en

profil, les barres de fer, les clous, les vitres de fenêtres, les bois taillés, le ciment; c) 12,5% pour tous les autres produits fabriqués.

Ces taux pour ainsi dire normaux ne sont pas appliqués pour le moment; ils entreront en vigueur dès le début de l'année financière qui suivra la date de la publication du décret portant sur la suspension de l'application de la loi de «sauvegarde nationale».

Les taux extraordinaires qui sont appliqués actuellement sont de: a) 12,5% pour les farines de céréales; b) 12,5% pour les plaques de fer taillées en profil, les barres de fer, les colus, les vitres de fenêtres, les bois taillés, le ciment; c) 15% pour les denrées alimentaires; d) 18% pour les autres produits fabriqués.

D — La liquidation et le recouvrement de l'impôt

a) *La liquidation de l'impôt.* — Les agents de liquidation de la Douane effectuent aussi la liquidation de l'impôt à l'importation. Ces fonctionnaires examinent les éléments déclarés par les contribuables et les preuves y relatives. S'ils les trouvent conformes, ils les ratifient; et s'ils les trouvent incomplets, ils les font compléter.

L'impôt sur le chiffre d'affaires qui est liquidé est communiqué au déclarant présent, ou à son représentant légal ou encore au commissionnaire de douane. Toute réclamation à l'impôt liquidé doit être présentée dans un délai de 8 jours. Ce délai commence au lendemain de la réception de la communication. La réclamation est présentée au Conseil des Experts. Ce Conseil examine la réclamation du contribuable et la défense du Ministère des Douanes et Monopoles qui lui sont soumises et tranche le conflit dans un délai de 15 jour au maximum.

b) *Le recouvrement de l'impôt.* — Il est effectué en même temps que celui des droits de douane. Les dispositions des droits de douane relatives à l'imposition des marchandises importées selon la méthode de l'acceptation provisoire ou celles relatives aux marchandises exonérées ou de transit, sont aussi appliquées en ce qui concerne l'impôt à l'importation.

E — Les recettes de l'impôt

L'impôt à l'importation a assuré ces dernières années dans notre pays, des recettes égales à celles des droits de douane. Le tableau ci dessous peut donner une idée des recettes des droits d'entrée en Turquie.

TABLEAU

Recettes des droits d'entrée (1000 Ltqs)

Années	1939/40	1940/41	1941/42	1942/43	1943/44	1944/5	1945 [1]	1946	1947[2]
Droits de ...									
douane.....	34.901	19.560	24.622	31.354	29.757	20.249	30.859(17.988)	32.518	113.003
Impôt à l'im- portation.....	10.713	8.034	11.092	25.510	35.500	20.806	31.704(18.494)	34.136	118.127
Impôt de con- sommation ...	9.272	9.314	11.844	8.138	10.431	7.354	(6.050)	12.652	27.555
I.de déf. nat. à l'exportation	—	—	4.014	21.926	33.993	16.464	(12.938)	7.990	—
Autres droits	1.271	1.245	1.300	1.584	726	485	(2.964)	4.795	5.834
Total	56.157	38.153	52.872	88.512	110.407	65.358	100.000(58.434)	92.091	264.501

[1] Les chiffres entre parenthèses correspondent aux recettes de la période budgétaire de 7 mois, comprise entre le 1/7/1945 et le 31/12/1945. Les chiffres hors parenthèses expriment les recettes fictives calculées sur la base d'une période budgétaire normale de 12 mois.

[2] Les recettes des droits de douane et celles de l'impôt à l'importation en 1948 sont successivement de 114.074.000 et de 114.971.000.