SOLIDARITÉ ET POLITIQUES FISCALES AU PORTUGAL

Eva DIAS COSTA

Professeur à l'Université Portucalense
(Universidade Portucalense Infante D. Henrique), Avocate

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 quelle mesure les autres des principes généraux du droit fiscal reposent-ils sur la solidarité ?

Le système fiscal portugais repose sur l'idée de solidarité comme valeur constitutionnelle fondamentale de la démocratie[1]. Il s'agit d'abord d'une solidarité mutualiste, traduite en une intention de créer une richesse commune, en termes d'infrastructures – biens et services – considérés comme indispensables au bon fonctionnement et au développement de la société[2] ; d'une solidarité verticale, paternelle, en fonction des droits, et aussi d'une solidarité horizontale, fraternelle,

[1] GALEOTTI S. Il valore della solidarietà. Dirit e Soc. 1996;Nuova seri(1):1-24.
[2] NABAIS JC. Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina; 2005.

en fonction des devoirs, c'est-à-dire, de la responsabilité de chacun par rapport au destin d'autres membres de la société[3].

Ces idées sont exprimées dans la Constitution de la République portugaise (*Constituição da República Portuguesa* – CRP) à l'article 63 (sécurité sociale et solidarité), à l'article 82/4 (secteurs coopératifs et sociaux de la production), à l'article 66/2 d) (solidarité entre générations), à l'article 71/2 (solidarité avec les citoyens handicapés), et à l'article (éducation pour la solidarité). La CRP fait appel à la solidarité nationale et aussi, dans d'autres contextes, à l'ensemble des Portugais(*cf.* les articles 225 et 227).

1.2 Existe-t-il dans votre pays un impôt/charge fiscal(e) spécifiquement créé(e)sur la base de la solidarité ? A-t-il/elle été introduit(e) comme réponse à une crise ou en vue de financer des politiques sociales déterminées ? Dans le cas d'une réponse positive, quelle est ou a été la réponse sociale à l'adoption de ce type de mesures ?

1.3 La question du genre est-elle prise en considération par votre système fiscal ? Existe-t-il des mesures précises introduites à cet égard ?

Pendant la crise mondiale provoquée par la chute des marchés financiers[4], le gouvernement portugais a introduit un frais de solidarité supplémentaire dans le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares* – CIRS).

En fait, le taux de solidarité supplémentaire a été introduite en 2011 dans le budget de l'État pour 2012 et ne s'appliquait initialement qu'aux revenus imposables supérieurs à 153 300 euros. En 2012, dans le budget pour 2013, cette règle de l'article 68-A du CIRS a été modifiée : le taux de 2,5 % a non seulement continué à s'appliquer, mais a commencé à s'appliquer aux revenus supérieurs à 80 000 euros, avec un second taux de 5 % aux valeurs supérieures à 250 000 euros. Le taux avait initialement un caractère transitoire, mais cette mesure a été tacitement révoquée par le budget de l'État pour 2013, qui a modifié substantiellement l'article 68-A sans faire mention de de son caractère transitoire.

Les mesures d'austérité ont suscité une vive contestation sociale, mais avec le passage du temps et l'amélioration des indicateurs économiques, une certaine anesthésie fiscale s'est installée par rapport à cette mesure concrète.

Néanmoins, la charge fiscale au Portugal a de nouveau atteint des sommets historiques[5]. En dépit du bouleversement ressenti dans la population, la vérité

---

[3] GALEOTTI S. Il valore della solidarietà. Dirit e Soc. 1996;Nuova seri(1):1-24. - NABAIS JC. Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina; 2005.

[4] SILVA ST da. Sustentabilidade e solidariedade em tempos de crise. In: NABAIS JC, SILVA ST da, éditeurs. Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise. Coimbra: Almedina; 2011. p. 61-91.

[5] INSTITUTO NACIONAL DE ESTATÍSTICA. Carga Fiscal Aumenta para 34,7% do PIB [Internet]. 2018. Disponible sur : https://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_destaques&DESTAQUESdest_boui=315155988&DESTAQUESmodo=2

est que la charge fiscale est conforme aux pays de la zone € et inférieure à la moyenne des 28 pays de l'Union européenne[67].

La question du genre n'est prise en compte en matière d'impôts que dans des cas très particuliers. Selon l'article 62 du régime des avantages fiscaux (*Estatuto dos Benefícios Fiscais* – EBF), un don en faveur d'une organisation dédiée à la protection des droits des femmes, au soutien prénatal pour les adolescentes ou les femmes à risque ou au soutien des femmes enceintes en situation de vulnérabilité, sera déductible – la déduction étant limitée – au revenu de cette année, comme coût ou perte de l'exercice.

II. Mesures nationales et internationales ayant comme but la protection de la solidarité à travers de la fiscalité

2.1.1 Dans votre pays, existe-t-il des règles pour éviter la fraude et l'évasion fiscale ? Pourriez-vous identifier les plus significatives ?

La lutte contre la fraude et l'évasion fiscale est une priorité des successifs gouvernements portugais depuis plus de dix ans[8]. Notamment, d'un point de vue international le Portugal a transposé en 2016 (*Decreto-Lei n° 64/2016*, de 11.10) la directive 2014/107/UE du Conseil relative à la coopération dans le domaine de la fiscalité (*DAC 2 country by country report*), conforme à la norme de communication commune mise au point par l'OCDE. Au niveau interne, le respect des obligations des contribuables est étroitement contrôlé, que ce soit par des moyens préventifs ou punitifs.

2.1.2 Au-delà des règles anti-fraudes, 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 niveau des échanges internationaux ? (I.e. inefficacité des schémas hybrides, doubles amortissements) ?

Le Conseil des ministres du gouvernement portugais a approuvé en janvier 2019 un ensemble de mesures visant à lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert des bénéfices et a transposé en droit portugais la directive (UE) 2016/1164 du Conseil du 12 juillet 2016 établissant des règles pour lutter contre les pratiques d'évasion fiscale qui ont une incidence directe sur le

---

[6] EUROSTAT. Economic Indicators [Internet]. Luxembourg; 2019 [cité 1er avril 2019]. Disponible sur : https://ec.europa.eu/eurostat/cache/infographs/economy/desktop/index.html

[7] ORDEM DOS ECONOMISTAS. Carga Fiscal: Perceções e Realidade. Público [Internet]. 2019; Disponible sur : https://www.publico.pt/2018/04/02/economia/analise/carga-fiscal-percecoes-e-realidade-1808833

[8] SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS. Relatório do Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneira [Internet]. 2017. Disponible sur : https://www.portugal. gov.pt/download-ficheiros/ficheiro.aspx?v=81c76713-6b44-4990-8cf5-039984b7d7c7

fonctionnement du marché intérieur[9] qui fait partie du *Anti Tax Avoidance Package* du Conseil de l'Union européenne[10].

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 ? Dans le cas d'une réponse positive, merci d'identifier les positions adoptées sur les questions relatives aux mesures anti-abus.

Le Portugal participe du cadre inclusive de l'OCDE pour mettre en œuvre les mesures l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS)[11], mais il a établi tout de même une liste étendue de limitations[12].

2.1.4 Existe-t-il dans votre pays des obligations d'information destinées à contrer l'occultation des opérations ou des patrimoines et, par conséquent, à lutter contre la fraude ou l'évasion fiscale ? Votre législation fiscale prévoit-elle des pénalisations ou des régimes moins favorables pour les opérations réalisées avec des anciennement nommés paradis fiscaux, c'est-à-dire avec des territoires non-collaboratifs ?

Il existe une liste officielle de régimes fiscaux plus favorables – les paradis fiscaux – et la quasi-totalité des impôts comporte un ensemble de mesures prévoyant des charges majorées pour les transferts de revenus ou d'actifs à des personnes ou entités assujetties à de tels régimes ou en provenant. Il existe également un ensemble de règles spéciales anti-abus liées à de tels régimes, sans préjudice de l'application de la clause dite générale anti-abus de l'article 38/2 du LGT.

2.1.5 Les régimes de la bonne gouvernance sociétaire 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 ?

Le due diligence fiscal sociétaire se traduit, par exemple, par l'utilisation du système de normalisation comptable, par l'obligation de publier et de faire auditer les comptes et par le code de déontologie des comptables et des auditeurs.

---

[9] OLIVEIRA MO. Novas Ações Contra a Erosão das Bases Tributáveis e a Deslocalização de Lucros – Modificação Profunda da Ordem Fiscal Internacional. In: As Novas Fronteiras do Direito [Internet]. Edições Universitárias Lusófonas; 2018. p. 213-40. Disponible sur : http://recil.grupolusofona.pt/bitstream/handle/10437/8863/As Novas Fronteiras do Direito.pdf?sequence=1
SANTOS AS. Portugal Reforça Combate à Fuga de Impostos. Jornal Expresso [Internet]. 17 janv. 2019; Disponible sur : https://expresso.pt/economia/2019-01-17-Portugal-reforca-combate-a-fuga-de-impostos#gs.4cck73

[10] Conseil de l'Union européenne. Anti Tax Avoidance Package [Internet]. Disponible sur : https://www.consilium.europa.eu/en/policies/anti-tax-avoidance-package/

[11] Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE).Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir le BEPS [Internet]. 2016. Disponible sur : http://www.oecd.org/fr/fiscalite/conventions/convention-multilaterale-pour-la-mise-en-oeuvre-des-mesures-relatives-aux-conventions-fiscales-pour-prevenir-le-beps.htm

[12] Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). The Portuguese Republic Status of List of Reservations and Notifications at the Time of Signature [Internet]. 2017 [cité 30 mars 2019]. Disponible sur : http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-position-portugal.pdf

La notion de responsabilité sociétale est transversale à la législation sur les sociétés (*cf.* article 64 du Code des sociétés commerciales – *Código das Sociedades Comerciais* – CSC) et sur le système financier. Notamment, la loi n° 62/2017 du 1/08/17, qui impose une représentation équilibrée des femmes et des hommes dans les organes d'administration et de surveillance des entités du secteur public et des sociétés cotées, ou le décret-loi n° 89/2017 du 28 juillet 2017, transposant la directive 2014/95/UE du Parlement européen et du Conseil du 22 octobre 2014 modifiant la directive 2013/34/UE en ce qui concerne la publication d'informations non financières et d'informations relatives à la diversité par certaines grandes entreprises et certains groupes.

Il convient également de mentionner l'introduction de politiques de *naming and shaming*, visant à pénaliser les entreprises contrevenantes et à récompenser les entreprises les plus conformes, et les recommandations publiées périodiquement par la Commission de la Bourse (*Comissão do Mercado de Valores Mobiliários* - CMVM) sur la gouvernance des sociétés cotées[13].

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 ?

Même si la loi établit un devoir de collaboration réciproque entre l'administration fiscale et les contribuables (*cf.* l'article 266/2 de la CRP et l'article 59 de la LGT), la vérité est qu'il existe entre eux une relation conflictuelle et il existe peu de mécanismes légaux de conciliation. Les objectifs des uns et des autres sont perçus comme diamétralement opposés : les contribuables veulent payer le moins possible, l'administration veut faire payer le plus possible, et l'intérêt public – qui implique également la liberté d'initiative privée – est souvent oublié par tous. Un contentieux accru devant les tribunaux compétents en matière fiscale en est la preuve[14].

2.1.7 Votre pays participe-t-il à des programmes de soutien aux pays en voie de développement en matière fiscale ? (I.e. Inspecteurs sans frontières)

Le Portugal n'est pas l'une des Administrations fiscales partenaires des Inspecteurs des Impôts Sans Frontières[15] ni de l'*International Compliance Assurance*

---

[13] COMISSÃO DO MERCADO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Legislação sobre o Governo das Sociedades [Internet]. [cité 1er avr. 2019]. Disponible sur : http://www.cmvm.pt/pt/Legislacao/Legislacaonacional/CA3dGoverno das Sociedades/Pages/Listagem-Governo-das-Sociedades.aspx?pg

[14] Governo de Portugal. Justiça.Gov.Pt [Internet]. [cité 1er avr. 2019]. Disponible sur : https://partilha.justica.gov.pt/

[15] Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE), Programme des Nations Unies pour le développement (PNUD). Inspecteurs des Impôts sans Frontières [Internet]. Disponible sur : http://www.tiwb.org/fr/

Programme (ICAP)[16]. Il participe quand même du *Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration*[17] et du Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales[18].

III. LA SOLIDARITÉ DANS LE PAIEMENT DE L'IMPÔT 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-t-il des règles particulières pour des impôts spécifiques ?*

La solidarité en tant que principe général est transversale au système fiscal portugais. En effet, l'article 21 de la loi générale fiscale (*Lei Geral Tributária* – LGT) prévoit la solidarité par défaut lorsque le fait générateur de l'assiette fiscale concerne plusieurs personnes. La solidarité est donc le principe de base quand il s'agit de dettes propres, tandis que la responsabilité fiscale est subsidiaire lorsque le contribuable est responsable du paiement de l'impôt dû par un tiers, d'après l'article 22/4[19].

La responsabilité des associés de sociétés mise en liquidation, où la responsabilité est indéfinie, est mentionnée à l'article 21/2 de cette loi, mais est notamment traitée dans la loi sur les sociétés commerciales. Les associés sont tenus solidairement responsable du paiement des impôts impayés.

Selon l'article 22/3, la responsabilité des époux à l'égard des dettes fiscales résultant de questions fiscales et concernant uniquement la personne de l'autre conjoint est celle qui résulte du droit civil (les articles 1690-1697 du Code civil). En droit civil, le conjoint imposable sera le seul responsable, mais certaines dettes engagent les deux époux ; c'est notamment le cas des engagements souscrits par l'un des époux au nom des deux, dans le cadre de leur vie conjugale, les dettes relatives à des dépenses communes, faites pour la vie familiale, ou encore les prêts hypothécaires souscrits par un couple en vue de l'acquisition conjointe du logement familial. Ces dépenses ont comme effet commun d'engager les deux époux, aussi bien celui qui s'engage vis-à-vis des tiers que son conjoint. Ici la solidarité des époux ne peut être supprimée par un quelconque contrat de mariage

---

[16] Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). International Compliance Assurance Programme (ICAP) [Internet]. Disponible sur : http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/international-compliance-assurance-programme.htm

[17] Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration [Internet]. Disponible sur : http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/

[18] Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales : France 2018 (Deuxième cycle) [Internet]. OECD; 2018. (Forum mondial sur la transparence et l'échange de renseignements à des fins fiscales). Disponible sur : https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/forum-mondial-sur-la-transparence-et-l-echange-de-renseignements-a-des-fins-fiscales-france-2018-deuxieme-cycle_9789264291188-fr

[19] RODRIGUES BS, CAMPOSDL de, SOUSA JL de. Lei Geral Tributária Anotada e Comentada. 4e éd. Encontro da Escrita; 2011.

et leur responsabilité sera, en principe, solidaire, à moins qu'ils aient choisi comme régime matrimonial celui de la séparation de biens. Dans ce cas, la responsabilité des conjoints ne sera pas solidaire mais conjointe.

Ce régime ne s'applique pas aux conjoints de fait, mais il existe des exceptions pour certains impôts, tels que l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRS).

L'article 13 du Code de l'IRS consacre l'unité fiscale de la famille – qui comprend à la fois les parents isolés, séparés ou divorcés, ainsi que les époux et parents de fait et les personnes à charge (enfants, beaux-enfants, enfants adoptés, filleuls civils) – mais cela ne signifie pas que le ménage soit soumis à une imposition commune ; au contraire, selon l'article 107 de la Constitution de la République portugaise (*Constituição da República Portuguesa* – CRP), l'impôt est personnel[20]. Par conséquent, pour ce qui est de l'impôt sur le revenu (IRS), chaque conjoint est redevable de l'impôt relatif au revenu imposé dans son chef, et uniquement de cet impôt (article 102-C du CIRS), à moins que les conjoints optent pour une imposition commune. Dans ce cas, la responsabilité sera solidaire entre eux ; en cas d'imposition séparée la responsabilité sera celle qui découle du droit civil, dans les termes décrits ci-dessus, mais l'avantage commun du couple est présumé (*iuris tantum*).

Enfin, il convient de mentionner que la responsabilité solidaire et la responsabilité subsidiaire découlent d'une manière coordonnée, comme c'est le cas des dirigeants de personnes morales : ils répondent subsidiairement des dettes de la société, mais sont solidaires les uns vis-à-vis des autres, comme prévu à l'article 24 de la LGT.

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

En règle générale, la responsabilité subsidiaire s'effectue au moyen d'un renversement ou dérivation de la procédure d'exécution fiscale, qui dépend de l'insuffisance du patrimoine du débiteur initial. Ce mécanisme est parfois utilisé aussi pour appeler les responsables solidaires (*cf.* l'article 102-C/4, du Code de l'IRS), mais dans la plupart des situations, l'administration fiscale exige le paiement de la dette à tous ceux qui sont solidairement responsables au même temps ou successivement, mais en établissant une procédure d'exécution différente pour chacun d'eux (*cf.* l'article 28 de la LGT).

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

Selon l'article 22/4 de la LGT, les personnes solidairement ou subsidiairement responsables ont le droit de réclamer ou de contester l'existence de l'impôt, le bien-fondé des impositions, ou la régularité de la procédure employée au moment

[20] RIBEIRO JJT. A Unidade Fiscal na Constituição. Bol Ciências Económicas (Suplemento ao Bol da Fac Direito da Univ Coimbra) [Internet]. 1984;XXII:147-52.
Disponible sur : uri:http://hdl.handle.net/10316.2/26188
CAMPOS DL de. Direito Tributário. Coimbra: Almedina; 2003.

de l'établissement de l'impôt, aux mêmes conditions que le débiteur principal et, à cette fin, la notification doit contenir les fondements du recouvrement, y compris l'exposé des motifs.

Les personnes solidairement ou subsidiairement responsables peuvent contester les mesures de poursuites en soutenant, par exemple, que les poursuites sont mal fondées, en contestant l'exigibilité de l'obligation, ou encore en affirmant ne pas être tenue à la solidarité fiscale en paiement de l'impôt. Ceci équivaut à faire opposition à l'acte de poursuite fiscale, prévue aux articles 203-213 du Code des procédure et procès fiscale (*Código de Procedimento e Processo Tributário* – CPPT).

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

La responsabilité solidaire couvre la totalité de la dette fiscale, des intérêts et autres charges requises par la loi (*cf.* l'article 22/1 de la LGT).

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

Il n'existe pas une période de prescription spécifique : les délais de prescription pour les obligations solidaire seront les mêmes que pour toutes les obligations fiscales. Le système portugais est *sui generis* : il y a une période initiale, qui se compte à partir de la vérification du fait imposable, pendant laquelle l'administration fiscale peut faire la liquidation de l'impôt ; et il y a une deuxième période, que se compte à partir du même moment, mas qui dépend de l'existence d'une liquidation d'impôt – c'est-à-dire, d'une obligation d'impôt déjà exigible et exécutable – et celui-là est un délai de prescription de la dette.