

Questionnaire relatif au thème n°4

SOLIDARITÉ ET POLITIQUES FISCALES

Paris, séance du 7 juin 2019

RAPPORT BRESILIEN

Par:

Humberto AVILA

Professeur à la Faculté de Droit de l'Université de São Paulo (USP)

Danielle Bittencourt Coujil PARENTE

Membre du Bureau « Rosman, Souza Leão, Franco e Advogados »

Fernando MENEZES

Professeur à la Faculté de Droit de l'Université de São Paulo (USP)

Luiz Alberto Colonna ROSMAN

Membre du Bureau « Rosman, Souza Leão, Franco e Advogados »

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

On peut dire que les impôts reposent, entre autres, sur le principe de solidarité car tous les citoyens sont appelés à participer selon leurs moyens au financement des services publics. La fiscalité peut soit être considérée comme un outil récurrent de solidarité, soit comme un outil plus ciblé apportant une réponse à une crise spécifique ou finançant des politiques sociales ou de protection plus larges ou adressées à des collectifs concrets (i.e. personnes défavorisées, collectifs minoritaires).

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 ?

Les principes sur lesquels le système fiscal du Brésil est basé sont prévus par la Constitution Fédérale. Il est possible d'identifier deux ordres de principes : (i) les principes qui s'appliquent à tout le système juridique et (ii) les principes spécifiquement prévus pour le système fiscal.

(i) Considérant que l'intérêt de la question concerne la solidarité, nous pouvons rappeler quelques-uns de ces principes parmi les principes généraux du système juridique brésilien :

a) Principes prévus dans le préambule de la Constitution. Au Brésil, le préambule de la Constitution présente un sens de déclaration politique plutôt que de force normative explicite. Cependant, il est important en tant que paramètre argumentatif pour l'interprétation de la Constitution, étant donné que la Cour Suprême Fédérale même s'en sert. En ce sens, il figure dans le préambule – en ce qui concerne la solidarité – que le but de la Constitution explicitement déclaré est l'institution d'une « société fraternelle », fondée sur l' « harmonie sociale », dont découlent toutes les mesures juridiques relatives à la garantie de la liberté, l'égalité, le bien-être et le développement social.

b) La prévision, par la Constitution Fédérale, en son Titre « Principes Fondamentaux », article 3°, parmi les objectifs fondamentaux de la République, de « construire une société libre, juste et solidaire », avec l'éradication de la pauvreté et de la marginalisation, ainsi que de la réduction des inégalités sociales et régionales. Dans ce cas, la mention de la notion de solidarité est explicite.

(ii) Quant aux principes spécifiques du système fiscal, la Constitution Fédérale ne les énumère pas de façon directe. Cependant, en interprétant le texte constitutionnel (notamment les articles 145 à 152), la doctrine se sert surtout des termes ci-après : légalité, égalité, antériorité, non-rétroactivité, capacité de contribution, interdiction de confisquer, uniformité géographique, libre circulation de personnes et de biens, sélectivité, non-cumulation.

Dans le cas de ces principes spécifiques, il est à noter l'absence d'une référence explicite à la « solidarité ». Toutefois, il est possible de la considérer implicite dans les principes concernant la pondération quant à la charge de participation de chaque membre de la société dans la formation du patrimoine public, nécessaire à la prestation des services publics au sens large (spécialement : égalité, capacité de contribution et sélectivité).

L'application pratique de cette dernière affirmation sera mieux indiquée dans la réponse suivante.

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 ?

Comme nous l'avons vu ci-dessus, la notion diffuse de solidarité est imprégnée dans certains principes du système fiscal brésilien. Cependant, il n'existe pas au Brésil un impôt dont la base explicite soit la solidarité.

Les catégories fiscales au Brésil sont les suivantes (d'après les définitions légales) :

- a) Les impôts – “charge dont l’obligation a pour fait générateur une situation indépendante de toute activité étatique spécifique, relative au contribuable » ;
- b) Les taxes – qui « ont pour fait générateur l’exercice régulier du pouvoir de police, ou l’utilisation, effective ou potentielle, d’un service public spécifique et divisible, rendu au contribuable ou mis à sa disposition » ;
- c) Les contributions d’amélioration – « mises en place pour faire face au coût des travaux publics dont découle la valorisation immobilière » ;
- d) Les contributions sociales, pouvant être d’intervention dans le domaine économique et d’intérêt dans les catégories professionnelles ou économiques – créées exclusivement par la Fédération « comme instrument de son action dans les domaines respectifs » ;
- e) Les prêts compulsoires – « pour pourvoir aux dépenses extraordinaires, découlant de calamité publique, de guerre externe ou son imminence, ou bien dans le cas d’investissement public à caractère urgent et ayant un intérêt national important ».

Sans mentionner l’expression « solidarité », la Constitution brésilienne prévoit que la Fédération pourra mettre en place un « impôt sur les grandes fortunes » – similaire à celui qui en France est dénommé « impôt de solidarité sur la fortune ». Toutefois, au Brésil, cet impôt n’a pas, à ce jour, été créé par le législateur.

Nous pouvons également indiquer la solidarité implicite dans le système de sécurité sociale. En effet, la contribution à la Sécurité Sociale (une espèce de contribution sociale, comme indiqué ci-dessus) doit être payée de façon compulsoire même par ceux qui ne désirent pas se bénéficier du système, ce qui caractérise le système de sécurité sociale brésilien comme solidaire. D’ailleurs, la Constitution utilise l’expression « solidaire » quand elle fait allusion à la sécurité sociale des fonctionnaires publics (article 40).

De toute façon – vu la teneur spécifique de la question – le droit brésilien tantôt (i) accepte la possibilité que certains impôts soient mis en place pour faire face à une situation critique déterminée et tantôt (ii) accepte certaines techniques de destination de recettes fiscales dans le but de financer des politiques sociales déterminées.

Quant au point (i), les prêts compulsifs, par sa définition transcrite ci-dessus, et les « impôts extraordinaires » dont la Constitution autorise la Fédération à créer dans le cas de guerre externe ou de son imminence, sont des exemples de charges fiscales qui peuvent être spécifiquement introduites comme réponse à une crise.

En ce qui concerne le point (ii), ce qui a lieu au Brésil n'est pas proprement la création d'impôts spécifiques pour financer des politiques sociales déterminées. Il s'agit plutôt de la technique constitutionnelle d'obliger, ou de permettre, que la Fédération, les Etats et les Communes orientent un pourcentage donné de l'encaissement de certains impôts, ou de l'ensemble des recettes fiscales, vers des politiques sociales.

Cette technique de raccordement de recettes fiscales, traitée comme une exception prévue par la Constitution, s'applique dans le cas de politiques d'éducation, de santé, de promotion de la recherche scientifique et technologique et d'inclusion et de promotion sociale (prévus respectivement dans la Constitution Fédérale dans les articles 212, 198, 218 et 204). Il y a eu également, pendant un certain temps, une destination spécifique de recettes fiscales pour le Fond de Combat et d'Eradication de la Pauvreté (Acte des Dispositions Constitutionnelles Transitoires, articles 79 et 82).

Quant à la réceptivité sociale des mesures indiquées ci-dessus, nous pouvons considérer que la société reçoit de façon positive la technique de raccordement des recettes fiscales pour les politiques d'éducation, santé, recherche et inclusion sociale.

À son tour, la pratique des prêts compulsifs (qui on eu lieu entre les années 1960 et 1990, en faveur de la société étatique qui gérait la mise en place du système de génération d'énergie électrique au Brésil ; et jusqu'aux années 1980 à des moments de crise économique et d'hyperinflation, pour l'absorption temporaire de l'excès de pouvoir d'achat, qui était recouvert auprès des consommateurs de combustible pour les automobiles) est mal reçue par la société, surtout parce qu'il y a un historique d'insécurité juridique quant au remboursement effectif des montants empruntés par l'Etat Brésilien.

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

La question de genre n'est pas prise en considération par le système fiscal brésilien.

Il y a des positions minoritaires de la doctrine soutenant que des mesures favorables à la conquête de l'égalité matérielle par les femmes dans la société justifieraient un traitement fiscal spécial. Cependant, cette pensée ne se reflète pas dans le droit en vigueur actuellement au Brésil.

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

Si nous prenons comme point de départ que les impôts sont un outil de solidarité, les pratiques qui favorisent l'évasion fiscale ou la fraude représentent une attaque directe à un des objectifs essentiels de la fiscalité. Au niveau de la fiscalité internationale, nous assistons au cours des dernières années à un changement radical du paradigme qui suppose une reformulation des principes qui régissent cette matière.

En effet, au début du XXème siècle, l'objectif qui a inspiré le développement des principes de fiscalité internationale a été la promotion des échanges commerciaux entre les pays, ce qui a abouti à établir comme principe fiscal plus significatif la suppression de la double imposition. L'évolution des échanges commerciaux jointe au développement des communications et surtout la digitalisation et la globalisation de l'économie ont mis en évidence que les outils fiscaux créés sont devenus des instruments qui favorisent la non-imposition et entraînent des difficultés importantes pour le recouvrement des impôts dans la plupart des pays, mais avec des conséquences plus graves pour les pays en voie de développement. Ce fait a entraîné la croissance des inégalités entre les pays développés et ceux en voie de développement et, par conséquent, a érodé la solidarité au niveau international.

Au vu de cette situation, des organismes supranationaux, comme l'OCDE et l'IMF, ainsi que les gouvernements à travers de l'UE et le G20, ont initié un processus de redéfinition des règles et principes de la fiscalité internationale, connu comme Project BEPS. Sans entrer dans les détails du projet, qui pourrait faire l'objet d'un séminaire à lui seul, il faut mentionner que le but de celui-ci est l'élimination des pratiques, jusqu'à présent légales, qui favorisaient la réduction des bénéfices imposables et leur délocalisation vers des pays de moindre imposition, avec la conséquente réduction du recouvrement des impôts. On peut dire qu'il y a actuellement une confluence générale tendant à la transparence et au rétablissement de la croyance que le paiement des impôts par chaque citoyen est une manière de contribuer à une société, un monde plus juste, solidaire et durable.

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 Constitution Fédérale brésilienne prévoit, dans l'article 146, point III, que les normes générales en matière de législation fiscale doivent être prévues par loi complémentaire, notamment sur les faits générateurs des impôts, leurs assiettes de calcul et les contribuables, les obligations, les recouvrements et le crédit des impôts. Ainsi, les règles concernant l'évasion fiscale et la fraude doivent être prévues par loi complémentaire, qui demande un quorum qualifié – de majorité absolue – pour être promulguées.

Le Code Brésilien des Impôts accomplit cette fonction d'établir les normes générales en matière fiscale. Le code n'a pas de norme générale anti-abus de façon explicite. Cependant, il y a deux normes spécifiques anti-abus, qui traitent respectivement des vices de simulation et de dissimulation. Ces vices concernent des actes ou affaires juridiques, effectives ou exactes, déclarées par les parties. Il s'agit ainsi de vices liés à l'existence des actes et des affaires juridiques réalisés par le contribuable.

D'un côté, lorsque ce que les contribuables déclarent avoir fait n'a tout simplement pas eu lieu, on dit qu'il y a eu simulation. Simuler signifie ne pas faire ce que l'on déclare avoir fait. L'article 149, point VII, du Code Brésilien des Impôts établit que « le recouvrement est effectué et revu d'office par l'autorité administrative dans les cas ci-après : (...) lorsque l'on prouve que l'individu passif [qui subit l'action], ou un tiers au bénéfice du premier, a agi intentionnellement, au moyen de fraude ou de simulation ».

Cela signifie que le Code Brésilien des Impôts autorise l'autorité fiscale à modifier le recouvrement effectué préalablement contre le contribuable dans le cas de simulation des actes ou des affaires juridiques.

D'un autre côté, lorsque ce que les contribuables déclarent avoir fait n'a pas eu lieu de la façon comme ils l'ont déclaré, on dit qu'il y a eu dissimulation. Dissimuler, c'est faire quelque chose de différent de ce que l'on déclare avoir fait. L'article 116, paragraphe unique, du Code Fiscal National établit que « l'autorité administrative pourra méconnaître des actes ou des affaires juridiques pratiqués dans le but de dissimuler le fait générateur de l'impôt ou la nature des éléments constitutifs de l'obligation fiscale, tout en observant les procédures à établir par loi ordinaire ». Ce dispositif met en place l'hypothèse de levée du voile corporatif en se fondant sur la dissimulation. Cependant, il y a les partisans de la thèse que la norme reconstruite à partir de ce dispositif configurerait une clause générale anti-abus, et ne se limitant pas aux cas de dissimulation des actes ou des affaires juridiques, mais, au contraire, permettant à l'autorité fiscale de levée du voile pour tout acte ou affaire juridique qui réduise la charge fiscale du contribuable. Cela veut dire que, pour une partie de la doctrine, ce dispositif devrait être interprété comme une *norme générale anti-abus*, nonobstant le fait que son texte ne fasse référence qu'aux hypothèses de dissimulation.

Il est important également de préciser que ce dispositif exige une règle de procédure pour ne pas tenir compte des actes ou des affaires juridiques et que cette procédure devrait être établie au moyen d'un acte normatif spécifique (loi). Cependant, cette procédure légale n'a jamais été établie, même si l'on a tenté de le faire au moyen de la Mesure d'Ordre Provisoire n°. 66/02. Ainsi, ce dispositif n'est jusqu'à présent pas passible d'application, par manque de prévision légale de la procédure indispensable à son exécution.

Malgré le fait d'avoir prévu les vices de la simulation et de la dissimulation, le Code Fiscal National n'a aucun dispositif spécifique qui traite des vices concernant la validité des affaires juridiques. Les vices concernant la validité sont relatifs au remplissage des conditions légales des affaires juridiques. Quand les parties se servent d'une affaire juridique convaincante pour obtenir une fin diverse de celle qui a été prévue, il y a fraude contre la loi. La fraude a lieu quand les parties échappent à la loi pour obtenir une fin non protégée par cette loi. Quand les parties se servent d'une affaire juridique en modifiant une condition essentielle, il y a abus de forme. Et l'abus de forme a lieu

quand les parties modifient la forme essentielle d'une affaire juridique. Quand les parties se servent d'une affaire juridique pour obtenir une fin concrètement diverse de celle pour laquelle l'affaire a été conçue abstraitement, il y a abus de position juridique. Et l'on abuse de la position juridique quand les parties enfreignent la finalité légale de l'affaire juridique.

En raison de l'absence de norme fiscale autorisant l'autorité fiscale à appliquer directement les vices de fraude à la loi, d'abus de forme et d'abus de position juridique à la situation concrète du contribuable, la non considération des effets des actes et des affaires juridiques du contribuable est faite normalement par les autorités fiscales sans l'indication explicite de ces vices mais, au contraire, au moyen d'une tentative de démonstration que le vice existant est une simulation car c'est celui qui est prévu par le Code Fiscal National. Quelques autorités cherchent aussi à justifier les avis d'infraction fiscale en se fondant sur le Code Civil, dans la mesure où ce Code prévoit le vice d'abus de la personnalité juridique (article 50) et la nullité de l'affaire juridique dont le but est de pratiquer une fraude contre la loi impérative (article 166, point VI).

Il y a eu plusieurs essais d'introduire une norme générale anti-abus dans le droit fiscal brésilien, sans succès. À titre d'exemple, l'article 14 e la Mesure Provisoire n°. 66/02 a prévu la possibilité de ne pas considérer les actes ou les affaires juridiques qui visent réduire la valeur de l'impôt, éviter ou prolonger son paiement ou cacher les vrais aspects du fait générateur ou la réelle nature des éléments constitutifs de l'obligation fiscale. D'après ce § 1^{er} de ce dispositif, pour que l'acte ou l'acte juridique ne soit pas pris en compte par l'autorité fiscale, il faudrait considérer, parmi d'autres facteurs, le manque de but négocial ou l'abus de forme, comme définis par l'article 14, § 2 et § 3. Malgré cette prévision, lorsque la Mesure Provisoire n°. 66/02 a été convertie en loi, l'article 14 n'a pas été approuvé, et donc il n'y a pas à ce jour de dispositif explicite dans le droit fiscal brésilien qui traite de fraude et d'évasion fiscale.

Les controverses relatives à l'existence d'une norme générale anti-abus ont engendré plusieurs cas dans les domaines administratif et judiciaire. Les décisions des cas administratifs doivent être prononcées dans les sens les plus diverses, de sorte que les contribuables qui ont perdu dans le domaine administratif remettent en question la justification des avis d'infraction fiscale dans le domaine judiciaire. Il y a encore peu de décisions judiciaires sur le thème et, jusqu'à présent, il n'y a pas de position consolidée par le Pouvoir Judiciaire.

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

Le Projet BEPS réalisé par l'OCDE et par le G-20 a recommandé un plan de 15 actions à adopter par les Etats-Nations. Le but de ce plan est d'empêcher que les sociétés mouvementent leurs bénéficiaires d'une juridiction à l'autre, en les plaçant dans d'autres pays où il y a une fiscalité peu élevée ou bien une non-fiscalité. Ainsi, les règles du BEPS établissent des recommandations aux Etats dans le but de faire en sorte que les bénéficiaires d'une société soient imposés par la juridiction qui a permis sa génération. Même si le Brésil fait partie du G-20, il n'est pas membre de l'OCDE et n'est pas non plus signataire de l'instrument multilatéral pour l'incorporation du BEPS. Outre cela, actuellement au Brésil il n'y a pas non plus de législation qui incorpore expressément les plans d'actions du BEPS. Ainsi, il y a une forte divergence doctrinaire quant à l'incorporation du plan d'actions du BEPS par la législation brésilienne.

Malgré cela, la législation brésilienne prévoit quelques règles dont le but peut être compris comme d'éviter l'érosion de l'assiette fiscale ou le déplacement des bénéficiaires, en lignes semblables avec ce que les plans d'action du BEPS prétendent atteindre. Nous pouvons citer trois types de règles distinctes à titre d'exemple.

Tout d'abord, nous pouvons citer les règles relatives à l'application des prix de transfert. D'après l'article 18 de la Loi n°. 9.430/96, « les coûts, les dépenses et les charges relatives à des biens, des services et des droits, figurant sur les documents d'importation ou d'acquisition, dans les opérations effectuées avec une personne liée, ne peuvent être déduits dans la détermination du bénéfice dit de modalité réelle jusqu'à un montant qui ne dépasse pas le prix déterminé par une des méthodes ci-après » : (i) Méthode des Prix Indépendants Comparés (PIC), qui consiste en la « moyenne arithmétique pondérée des prix de biens, de services ou de droits, identiques ou similaires, vérifiés dans le marché brésilien ou dans d'autres pays, concernant des opérations d'achat et de vente entreprises par l'intéressé lui-même ou pas des tiers, dans des conditions de paiement similaires » ; (ii) Méthode du Prix de Revente moins Bénéfice (PRL), qui consiste en la « moyenne arithmétique pondérée des prix de vente, dans le Pays, des biens, des droits ou des

services importés, dans des conditions de paiement similaires » et calculés en conformité avec la méthodologie définie par la loi ; et (iii) Méthode du Coût de Production plus Bénéfice (CPL), qui est le « coût moyen pondéré de production de biens, de services et de droits, identiques ou similaires, plus les impôts ou les taxes imposés dans l'exportation dans le pays où ils ont été originellement produits, avec une marge de bénéfice de 20% (vingt pour cent), calculée sur le coût vérifié ».

En deuxième lieu, nous pouvons citer les règles concernant l'imposition sur des assiettes universelles. D'après la Loi n°. 12.973/14, la personne morale contrôleuse domiciliée au Brésil, ou assimilée à cette dernière doit enregistrer le résultat comptable dans la variation de la valeur de l'investissement équivalent aux bénéfices ou pertes vérifiés par la société contrôlée directement et ses propres sociétés contrôlées, directement ou indirectement, au Brésil ou à l'étranger, de façon individualisée, dans des sous-comptes du compte d'investissement d'une société contrôlée directement à l'étranger. Ce registre doit observer la proportion de la participation de la contrôleuse brésilienne dans chaque contrôlée, directe ou indirecte. Le résultat positif de cette évaluation configure le bénéfice de la contrôlée, directe ou indirecte, domiciliée à l'étranger, et doit être inclus dans les assiettes de calcul de l'Impôt sur le Revenu et de la Contribution Sociale sur le Bénéfice Net de la contrôleuse brésilienne.

En troisième lieu, nous pouvons mentionner les règles relatives à la sous-capitalisation. D'après l'article 24, de la Loi n°. 12.249/10, les intérêts payés par la source brésilienne à la personne physique ou morale liée, en conformité avec la loi, et résidente ou domiciliée à l'étranger, ne peuvent être déduits aux fins de détermination des assiettes de calcul de l'Impôt sur le Revenu et de la Contribution sur le Bénéfice Net, quand ils constituent une dépense nécessaire (des dépenses payées ou encourues pour la réalisation des transactions ou des opérations exigées par l'activité de la société) et remplissent les conditions expressément prévues par la loi qui limitent la valeur de l'endettement avec la personne liée.

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 Brésil n'est pas signataire et ne fait pas partie de la *Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (MLI)* développée par l'OCDE. Malgré cela, les avis d'infraction fiscale plus récents dressés par les autorités fiscales brésiliennes se servent fréquemment de quelques principes recommandés dans le plan d'actions BEPS pour justifier l'imposition dans des cas concrets. À titre d'exemple, dans des cas de planification fiscale, les autorités fiscales lèvent le voile corporatif de quelques sociétés contrôlées en justifiant que la constitution de la contrôlée aurait eu le but exclusif de réduire la charge des impôts à recueillir par la contrôleuse brésilienne au Brésil. De même, les autorités fiscales donnent un avis d'infraction fiscale, même si cela est effectué de façon inappropriée, à des sociétés brésiliennes en alléguant que ces dernières seraient des établissements permanents de sociétés dont le siège se trouve à l'étranger. L'absence de règles claires dans le droit fiscal brésilien afin de discipliner plusieurs questions prévues par le plan BEPS, telles que l'utilisation abusive de traités et le statut d'établissement permanent, mène à un scénario où les autorités fiscales créent des règles fiscales devant le cas concret. Parmi d'autres conséquences, les autorités fiscales étendent le pouvoir d'imposer du Brésil pour les cas où, en principe, le pouvoir d'imposer serait d'une autre juridiction.

2.1.4 Existe-il dans votre pays des obligations d'information destinées à contrer l'occultation des opérations ou des patrimoines et, par conséquent, 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 de territoires non-collaboratifs ?

En ce qui concerne le devoir de donner des informations, le 21 juillet 2015, la Mesure Provisoire n°. 685 a mis en place le Programme de Réduction de Litiges concernant les Impôts – PRORELIT et a créé l'obligation d'informer à l'administration fiscale fédérale les opérations et les actes ou les affaires juridiques qui mènent à la suppression, à la réduction ou à la prolongation du délai de paiement d'un impôt. D'après l'article 7 de cette Mesure Provisoire, « L'ensemble d'opérations réalisées au cours de l'année antérieure qui concerne les actes ou les affaires juridiques menant à la suppression, à la

réduction ou à la prolongation du délai de paiement d'un impôt devra être déclaré par le sujet passif au Secrétariat du Trésor Public Fédéral du Brésil jusqu'au 30 septembre de chaque année, quand : I – les actes ou les affaires juridiques pratiqués ne possèdent pas de raisons extra-fiscales importantes ; II – la forme adoptée n'est pas usuelle, se sert d'une affaire juridique indirecte ou contient une clause qui dénature, même partiellement, les effets d'un contrat typique ; ou III – traiter d'actes ou d'affaires juridiques spécifiques prévus par acte du Secrétariat du Trésor Public Fédéral du Brésil. Paragraphe unique. Le sujet passif présentera une déclaration pour chaque ensemble d'opérations exécutées de façon interconnectée, en conformité avec la réglementation ». Cependant, lors de la conversion de la Mesure Provisoire n°. 685/2015 en la Loi n°. 13.202/2015, les dispositifs qui prévoyaient les normes obligeant les contribuables à informer les planifications des impôts au Trésor Public Fédéral du Brésil n'ont pas été convertis en loi. L'idée que le droit d'informer les planifications des impôts était une façon indirecte de les freiner a prévalu, et cela ne pourrait être fait qu'au moyen d'une loi complémentaire, comme le détermine l'article 146 de la Constitution Fédérale. Pour cela, actuellement, au Brésil, il n'y a pas d'obligation d'informer l'autorité fiscale au sujet des actes ou des affaires juridiques qui mènent à la suppression, à la réduction ou à la prolongation du délai de paiement d'un impôt dû par le contribuable.

Quant aux pénalités ou des régimes moins favorables pour des opérations réalisées dans des paradis fiscaux ou des territoires non collaboratifs, l'Instruction Normative du Trésor Public Fédéral du Brésil n°. 1.037/2010, avec ses modifications postérieures, a établi, d'un côté, la liste de pays considérés comme des pays de fiscalité favorisée (« des pays ou des dépendances qui n'imposent pas le revenu ou qui l'imposent à un taux inférieur à 20% - vingt pour cent - ou bien une législation interne qui ne permette pas l'accès à des informations relatives à la composition sociétaire de personnes morales ou à sa titularité ») et, d'un autre côté, les régimes fiscaux privilégiés. La législation brésilienne a des règles spécifiques pour l'imposition des opérations qui ont lieu dans des pays de fiscalité favorisée ou qui se servent de régimes fiscaux privilégiés. Quatre règles peuvent être citées comme exemple.

Ce première règle concerne l'application des prix de transfert. L'article 24 de la Loi n°. 9.430/96 prévoit que les règles de prix de transfert doivent être appliquées aux opérations effectuées par une personne physique ou morale résidente ou domiciliée au Brésil, avec toute personne physique ou morale, même non liée, étant résidente ou

domiciliée dans un pays à fiscalité favorisée. De même, la Loi n°. 11.727/08 a inclus l'article 24-A à la Loi n°. 9.430/96, étendant l'obligation d'application des prix de transfert aussi à l'hypothèse d'opérations réalisées sous un régime fiscal privilégié.

La deuxième règle concerne l'imposition des bénéfices des sociétés contrôlées et co-liées à des sociétés brésiliennes résidentes dans des pays à fiscalité favorisée ou avec des régimes fiscaux privilégiés. En conformité avec l'article 78, point II, de la Loi n°. 12.973/14, l'on n'applique pas le régime de consolidation des bénéfices aux bénéfices issus des sociétés contrôlées et co-liées à des sociétés brésiliennes résidentes situées dans des pays à fiscalité favorisée ou bénéficiaires d'un régime fiscal privilégié.

La troisième règle concerne la non-déductibilité des intérêts payés ou crédités par une source située au Brésil à une personne physique ou morale résidente, domiciliée ou constituée dans un pays ou dans une dépendance à fiscalité favorisée ou sous un régime fiscal privilégié. En conformité avec l'article 25 de la Loi n°. 12.249/10, ces intérêts ne seront déductibles qu'aux fins de détermination du bénéfice réel et de l'assiette de calcul de la Contribution Sociale sur le Bénéfice Net lorsqu'il s'agira d'une dépense nécessaire à l'activité et quand ils remplissent cumulativement la condition que la valeur totale de la somme des endettements auprès de toutes les institutions situées dans des pays ou dépendances à fiscalité favorisée ou sous un régime fiscal privilégié qui ne soit pas supérieur à 30% (trente pour cent) de la valeur du patrimoine net de la personne morale résidente au Brésil.

La quatrième règle concerne l'imposition retenue à la source. D'après l'article 8 de la Loi n°. 9.779/99, sauf dans les cas prévus par la loi, les revenus découlant de toute opération où le bénéficiaire est résident ou domicilié dans un pays à fiscalité favorisée, sont assujettis à l'imposition de l'impôt sur le revenu à la source au taux de 25% (vingt-cinq pour cent).

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

En général, les régimes de bonne gouvernance sociétaria n'ont pas les dispositions spécifiques concernant la matière fiscale. La BM&F Bovespa, la bourse de valeurs brésilienne, classifie les sociétés figurant sur la bourse en conformité avec les pratiques de gouvernance corporative à cinq niveaux différents : (i) Nouveau Marché ; (ii) Niveau 2 ; (iii) Niveau 1 ; (iv) Bovespa Mais ; (v) Traditionnel. Les pratiques de bonne gouvernance exigées pour qu'une société soit encadrée dans l'un de ces niveaux varie en conformité avec les spécifications de la BM&F Bovespa et concernent, de façon prépondérante, les questions sociétaires telles que les caractéristiques des actions émises par la compagnie (si ce ne sont que des actions ordinaires ou ordinaires et préférentielles), le pourcentage minimal d'actions en circulation (*free float*), les distributions publiques d'actions, l'existence de « clauses immuables » dans les statuts des compagnies (des clauses qui limitent la modification des dispositifs statutaires qui garantissent la dispersion actionnaire) et l'obligation de concession du *tag along*, par exemple. Les règles de gouvernance corporative qui doivent être observées par une société pour que celle-ci soit encadrée dans le Nouveau Marché, Niveau 2 et Niveau 1 (les trois niveaux les plus élevés), ne prévoient donc pas des règles spécifiques relatives à la matière fiscale.

Cependant, malgré l'absence de prévision spécifique par la BM&F Bovespa, la Loi n°. 6.404/76, qui régit les sociétés anonymes brésiliennes, établit, dans son article 153, que « l'administrateur de la compagnie doit employer, dans l'exercice de ses fonctions, l'attention et la diligence que tout homme actif et probe a l'habitude d'employer dans l'administration de ses propres affaires ». Même s'il s'agit d'une prévision sociétaria générique, à partir de ce dispositif, l'on reconstruit la règle d'après laquelle l'administrateur de la compagnie a le devoir de façon diligente, y compris en ce qui concerne les obligations légales en matière fiscale.

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

L'utilisation de l'idée de « contribuable certifié » au Brésil varie en conformité avec les sphères du gouvernement. Dans la sphère étatique, la Constitution a concédé à chaque Etat de la Fédération une certaine marge de configuration de sa législation fiscale. Ainsi, quelques Etats ont modifié leur législation afin de prévoir la figure du « contribuable bon payeur ». L'Etat de São Paulo, par exemple, au moyen de la Loi Complémentaire n°. 1.320, du 06 avril 2018, a mis en place le « Programme de Stimulation à la Conformité Fiscale – En Conformité », dont le but est de « créer les conditions pour la construction continue et croissante d'un environnement de confiance réciproque entre les contribuables et l'Administration Fiscale ». Ce programme classe les contribuables de l'Impôt sur les Opérations Relatives à la Circulation de Marchandises et sur les Prestations de Services de Transport Interétatique et Intermunicipal et de Communication (ICMS) dans différentes catégories, en conformité avec les critères ci-après : (i) obligations pécuniaires fiscales échues et non payées relatives à l'ICMS ; (ii) adhérence entre la comptabilité ou la déclaration et les documents fiscaux émis ou reçus par le contribuable ; et (iii) profil des fournisseurs du contribuable, en conformité avec l'encadrement des mêmes catégories et par les mêmes critères prévus par la loi complémentaire. Si l'on dépend de la classification du contribuable, il a droit aux contreparties spécifiques prévues par la loi complémentaire. Les critiques faites à ce type de programme concernent son utilisation comme mesure de coercition pour forcer le contribuable à accomplir ses obligations fiscales parfois exigées sans support de l'ordre juridique brésilien.

Dans le domaine fédéral. Le Trésor Public Fédéral du Brésil n'utilise pas l'idée de « contribuable certifié », mais se sert de l'idée de « plus grands contribuables ». Les critères utilisés par le Trésor Public Fédéral du Brésil pour déterminer qui sont les plus grands contribuables varient lorsqu'il s'agit d'une personne morale ou d'une personne physique. En ce qui concerne les personnes morales, les critères ci-après sont utilisés : (i) revenu brut déclaré ; (ii) débits déclarés ; (iii) masse salariale ; et (iv) participation dans le recouvrement d'impôts administrés par le Trésor Public Fédéral du Brésil. Outre ces critères, l'Arrêté du Trésor Public Fédéral du Brésil n°. 641/2015 autorise également le Trésor Public Fédéral à adopter d'autres critères d'intérêt fiscal pour l'inclusion de personnes morales dans la classe des plus grands contribuables. En ce qui concerne les personnes physiques, les critères ci-après sont utilisés : (i) revenu total déclaré ; (ii) biens et droits ; (iii) opérations de rente variable ; (iv) fonds d'investissement

unipersonnels ; et (v) participation dans une personne morale assujettie à un suivi différencié. L'Arrêté du Trésor Public Fédéral du Brésil n°. 641/15 n'autorise pas le Trésor Public Fédéral à adopter d'autres critères outre ceux-ci pour l'inclusion de personnes physiques dans la classe des plus grands contribuables.

La classification d'un contribuable dans un groupe de « plus grands contribuables » implique sa soumission à une procédure différenciée de suivi et de vigilance par le Trésor Public Fédéral du Brésil. D'après l'article 1^{er} de l'Arrêté du Trésor Public Fédéral du Brésil n°. 641/15, « Le suivi différencié des plus grands contribuables par le Secrétariat du Trésor Public Fédéral du Brésil consiste en l'analyse du comportement économique et fiscal, au moyen de la vigilance du recouvrement des impôts administrés par ce dernier, de l'analyse des secteurs et des groupes économiques et de la gestion pour le traitement prioritaire relatif au passif fiscal ». Parmi les activités de suivi différencié adoptées par l'administration fiscale, nous pouvons citer (i) l'identification des variations plus importantes dans le recouvrement par contribuable et par impôt ; (ii) l'analyse du comportement du recouvrement des contribuables assujettis au suivi ; et (iii) la comparaison du profil de recouvrement de contribuables, y compris en relation aux autres contribuables qui font partie du même secteur économique ou qui travaillent sous la forme de groupe économique.

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

Le Brésil ne participe pas de programmes de soutien en matière fiscale aux pays en voie de développement. Les Inspecteurs sans frontières est une initiative conjointe de l'OCDE et du Programme des Nations Unies pour le Développement dont le but est de soutenir les auditeurs et les autorités fiscales de pays en voie de développement. Outre le fait que le Brésil n'est pas membre de l'OCDE, le Brésil est considéré comme un pays émergent, raison pour laquelle il ne participe pas activement de programmes de soutien en matière fiscale à des pays en voie de développement.

Cependant, il est important de souligner les efforts du Brésil pour une plus grande interaction avec d'autres pays sur la scène internationale. Un exemple de cela sont les échanges d'information entre les autorités fiscales brésiliennes et étrangères. D'après le rapport de l'OCDE dans le Forum Global de Transparence et d'Échange d'Informations

aux fins fiscales, le Brésil a signé des protocoles et des accords pour l'échange d'informations en se fondant sur les directives de l'OCDE avec 45 pays. De plus, le 3/11/2011, le Brésil a signé la Convention sur l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, un instrument multilatéral dont le but est de combattre l'évasion et l'évasion fiscale.

III - LA SOLIDARITÉ DANS LE PAIEMENT DE L'IMPÔT COMME MESURE POUR EN ASSURER LE RECOUVREMENT

Pour finaliser ce questionnaire, il nous semble pertinent d'évoquer le concept juridique traditionnel de la solidarité, tel qu'il est formulé en droit en général pour l'assomption des obligations, mais aussi en particulier dans le plan du droit fiscal.

En effet, pour assurer le recouvrement de l'impôt et aussi pour réprimer certains comportements que l'administration fiscale estime frauduleux et/ou délictueux, la législation fiscale habituellement prévoit, en sus du contribuable, une ou plusieurs personnes qui deviennent obligées au paiement de l'impôt.

En droit fiscal espagnol, la responsabilité fiscale est divisée en deux types en fonction du moment auquel le paiement de la dette fiscale peut être réclamé. Ainsi, on peut distinguer entre la responsabilité solidaire et la responsabilité subsidiaire.

3.1.1. Votre pays prévoit-il le principe juridique de la solidarité en matière fiscale?

Oui. Comme l'on sait, il y a une solidarité en matière fiscale, quand deux personnes se présentent dans la condition de sujet passif de l'obligation, et chacune répond pour la totalité de la dette. L'Autorité Fiscale a le droit d'exiger et de recevoir la dette commune d'un seul débiteur solidaire ou de quelques-uns d'entre eux, ou encore de l'un et après de l'autre jusqu'au paiement intégral de la dette. La solidarité fiscale est prévue dans l'article 124, alinéas I et II du Code Fiscal National (« CTN »). Conformément audit dispositif légal, sont solidaires devant le Fisc les personnes qui auraient « un intérêt commun dans la situation qui constituerait le fait générateur de l'obligation principale » et « ceux qui sont expressément désignés par la loi ». À titre d'exemple d'hypothèses

dans lesquelles la responsabilité solidaire découle d'un « intérêt commun dans la situation qui constituerait un fait générateur de l'obligation principale » (alinéa I de l'article 124 du Code Fiscal National), on doit citer celles, dont la taxe foncière, ainsi que les droits sur la transmission d'un patrimoine peuvent être imposés à tout copropriétaire; ou encore l'impôt sur le revenu concernant les conjoints mariés sous le régime de la communauté universelle des biens. Dans ces cas, la solidarité passive découle de l'intérêt commun, sans qu'une loi d'incidence la réitérant soit donc nécessaire. Les autres situations non comprises dans l'alinéa I de l'article 124 nécessitent une définition légale pour la désignation du débiteur solidaire.

La solidarité est-elle le principe d'application par défaut ou la subsidiarité est-elle le principe de base ?

Contrairement à ce qui se passe dans la responsabilité solidaire, cas où l'obligation fiscale est due par tous les coobligés, dans la responsabilité subsidiaire il n'y a qu'un débiteur, et, uniquement au cas où la facturation de la dette fiscale resterait frustrée, le responsable subsidiaire est convoqué. Dans les termes de l'article 134 du Code Fiscal National, « dans les cas de l'impossibilité de l'exigence de l'accomplissement de l'obligation principale par le contribuable, répondent, solidairement avec celui-ci, des actes auxquels ils participeront ou des omissions dont ils seront responsables : I- les parents, qui répondent des tributs dus par leurs enfants mineurs ; II – les tuteurs et les curateurs, des tributs dus par leurs protégés et leurs assistés ; III – les administrateurs de biens d'un tiers, des tributs dus par celui-ci ; IV – la personne chargée d'une succession, des tributs dus par l'héritage ; V- le syndic ou le commissaire, des tributs dus par la masse de la faillite ou par le concordataire ; VI – les notaires, le greffier et d'autres fonctionnaires de l'étude notariale, des tributs dus sur les actes pratiqués par eux-mêmes ou par-devant eux, en raison de leur tâche ; VII – les membres, dans le cas de la liquidation d'une société de personnes. »

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 constitue un principe qui parcourt les systèmes juridiques civil, fiscal, le système du travail, la sécurité sociale, à l'exception du système juridique pénal, dans lequel les peines ne passent jamais du condamné (article 5°, XLV de la Constitution

Fédérale) à une autre personne. Il n'y a pas de règles spéciales pour des impôts spécifiques. La responsabilité solidaire est expressément prévue dans l'article 124, alinéas I et II du Code Fiscal National. Seules les personnes ayant un intérêt commun pour la situation qui constituerait un fait générateur d'une obligation principale et celles qui sont expressément désignées par la loi peuvent être considérées comme des débiteurs solidaires d'une obligation fiscale.

Sur ce thème, il vaut mieux citer, à titre d'exemple, les questionnements suscités à propos de l'inconstitutionnalité de la Loi n° 8.212, du 24.07.91 qui dispose sur l'organisation de la Sécurité Sociale, et établit, dans son article 30, que les entreprises qui intègrent un groupe économique répondent solidairement des dettes de la sécurité sociale : « La collecte et le recouvrement des contributions ou d'autres sommes dues à la Sécurité Sociale obéissent aux normes suivantes : (...) IX – les entreprises qui intègrent un groupe économique de toute nature répondent entre elles solidairement des obligations résultant de cette Loi » ; la constitutionnalité de ce dispositif est discutable, car l'on sait que, par la force de ce qui est disposé dans l'article 146, alinéa III, b, de la Constitution Fédérale, seule une loi complémentaire (ou le Code Fiscal National, accepté comme tel par la Constitution), peut « établir des normes générales en matière de législation fiscale, spécialement en ce qui concerne l'obligation, l'imposition, le crédit, la prescription et la décadence fiscaux ». Comme il s'agit d'une loi ordinaire, l'article 30, alinéa IX, de la Loi n° 8.212/90 ne peut pas créer une nouvelle hypothèse de responsabilité fiscale non prévue au Code Fiscal National. La seule façon d'interpréter l'article 30 en conformité avec la Constitution Fédérale serait de conjuguer cette norme avec celle de l'article 124, alinéa I, du Code Fiscal National. Comme l'on a vu, l'expression « intérêt commun » dont traite la règle contenue dans ledit dispositif légal est directement associée à la pratique commune du fait générateur du tribut. Ce sont les personnes qui sont simultanément dans la position attribuée par la loi au sujet passif de la relation juridico-fiscale comme, par exemple, les copropriétaires d'un immeuble en ce qui concerne l'obligation de recouvrer la taxe foncière (IPTU), c'est-à-dire cela est directement associé à la pratique commune du fait générateur du tribut. On ne peut parler de solidarité fiscale entre les sujets, donc, que si tous les deux ont produit un comportement qui a donné origine au même fait générateur. De cette façon, le contrôle fiscal ne pourra pas exiger le tribut d'un sujet qui n'a pas participé activement à la réalisation du fait qui a donné occasion à la formation juridique-fiscale. Dans ce cas,

même si le sujet a bénéficié économiquement de la réalisation du fait générateur sans l'avoir pratiqué, il n'y aura pas de solidarité. Cela parce que « l'intérêt commun » auquel la norme se réfère c'est l'intérêt juridique qui surgit avec la réalisation du fait qui donne origine à l'obligation fiscale. La jurisprudence ne s'oppose pas à ce positionnement. Au Tribunal Supérieur de la Justice, les décisions rendues dans ce sens sont nombreuses ; l'on peut souligner l'extrait suivant du vote prononcé par le Ministre LUIZ FUX : « À ce même diapason, on dirait que l'intérêt commun à l'égard de la situation que constitue le fait générateur de l'obligation principale implique que les personnes solidairement obligées sont des sujets de la relation juridique qui a donné lieu à l'occurrence du fait imposable. Et cela parce que l'intégration, au pôle passif de la relation juridique, de quelqu'un n'ayant eu aucune participation à l'occurrence du fait générateur de l'obligation ne respecterait pas la logique juridique-fiscale. (...) Pour cette raison, la situation qui rend évidente la solidarité, en ce qui concerne l'ISS (Impôt sur les services de toute nature) c'est l'existence de deux ou plusieurs personnes en tant que prestataires d'un seul service pour le même preneur, intégrant ainsi le pôle passif de la relation. Force est de conclure, partant, que l'intérêt qualifié par la loi ne sera pas l'intérêt économique au résultat ou au profit de la situation que le fait générateur de l'obligation principale constitue, mais l'intérêt juridique, rattaché à l'activité commune ou conjointe de la situation que constitue le fait imposable » (Recours Spéciale 859.616/RS, Rapporteur : Ministro LUIZ FUX, TRIBUNAL SUPRÊME FÉDÉRAL, jugée le 18/09/2007, DJ 15/10/2007, p. 240) (soulignements ajoutés)

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

Non. L'Administration Publique a la prérogative de faire payer intégralement le tribut à l'un ou à tous les coobligés, sans ordre de préférence (Article 124, paragraphe unique du Code Fiscal National).

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

Non. La solidarité en matière fiscale découle de l'obligation légale de plus d'une personne payant le même tribut, soit en raison d'un intérêt commun dans la situation

que constitue le fait générateur de l'obligation principale, soit parce que ces personnes ont été désignées par la loi, aux termes de l'article 124, alinéa I et II du Code Fiscal National, raison pour laquelle la condition de responsable solidaire ne peut être opposée aux Finances Publiques.

Ce qui peut se passer c'est l'extinction du crédit fiscal une fois que le paiement a été intégralement effectué par l'un des coobligés au profit des autres, ou l'exemption ou la rémission du crédit exonérer tous les obligés (article 125, alinéas I et II du Code Fiscal National), hypothèses dans lesquelles l'on considère comme annulée la dette devant le Fisc.

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

L'extension de la responsabilité fiscale pour les coobligés correspond au paiement intégral de l'obligation fiscale par tout responsable solidaire, en ce qui concerne la somme principale, les intérêts moratoires et l'amende. Comme il s'agit de solidarité passive, l'Administration Fiscale a la prérogative d'exiger de tous les coobligés, sans ordre de préférence, l'accomplissement intégral de l'obligation. Le paiement effectué par l'un des obligés profite aux autres (article 125, I du Code Fiscal National) et, une fois qu'il est intégral, il fait cesser l'obligation devant l'Administration Fiscale. Celui qui paie l'obligation fiscale dans son entier se subroge dans la position du Fisc pour, sur le plan du droit privé, requérir le partage au prorata du paiement entre les autres coobligés. Dans l'hypothèse que l'un des codébiteurs deviendrait insolvable, la quote-part qui lui est attribuée est répartie entre les autres débiteurs. Aux termes de l'article 283 du Code Civil Brésilien : « Le débiteur qui satisfait la dette à part entière a le droit d'exiger de chacun des codébiteurs sa quote-part, et, le cas échéant, le partage également par tous de celle de l'insolvable, tout en les présumant égales, en cas de débit, les parties de tous les codébiteurs. »

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

La prescription a lieu devant le droit qu'a l'Administration de faire payer le tribut. Le fait générateur de l'obligation fiscale survenu, l'Administration Fiscale a un délai de prescription de 5 (cinq) ans pour constituer le crédit tributaire (article 173 du Code

Fiscal National). Une fois que le crédit tributaire est constitué, l'action en recouvrement a un délai de prescription de 5 (cinq) ans, à compter de la date de sa constitution définitive. Ce délai expiré, sans que l'Administration se soit prononcée, on considère le crédit fiscal annulé (article 156, alinéa V, du CTN). La solidarité restera intacte tant que le crédit fiscal durera, c'est-à-dire tant que la dette ne sera pas prescrite. Le crédit fiscal cessé, il n'y a pas d'obligation passible d'être exigée du sujet passif.