



Fraude, évasion, optimisation, planification : légal ou illégal ?

Anne Vaucher*

Avocat au Barreau des Hauts de Seine, Cabinet Vaucher Binisti avocats ASBV, Ancien membre du Conseil National des Barreaux

(* Les observations contenues dans cet article appartiennent à leur auteur et n'engagent pas d'autres organismes ou personnes)

Propos tenus lors des Entretiens européens « Les derniers développements en droit fiscal européen » (9 mars 2018).

La lutte contre la fraude fiscale est une des priorités de l'Union européenne, des Etats membres et des citoyens. La profession d'avocat y est particulièrement sensible car elle est la condition *sine qua non* d'une société respectueuse des droits de l'homme. Ce respect réside autant dans l'établissement d'un impôt juste et équilibré pour les contribuables que dans la collecte des ressources pour les Etats leur permettant de garantir les principes fondamentaux de la démocratie. L'éducation, la santé, la sécurité sont, notamment en Europe, certains des piliers sur lesquels repose la communauté.

Cette lutte doit cependant s'appuyer sur le respect des équilibres et de la justice. Le droit est la pierre angulaire de l'édifice protégeant les acteurs économiques et sociaux tout en régulant les comportements afin d'éviter les abus.

Distinguer les différentes notions que sont la fraude, l'évasion, l'optimisation ou encore la planification permettra d'observer si l'usage abondant de ces termes aujourd'hui conduit effectivement à la mise en œuvre d'une lutte efficace contre la fraude fiscale de façon durable.

Les abus en matière fiscale conduisent à devoir distinguer ce qui est autorisé ou légal de ce qui ne l'est pas. A cet égard, il est nécessaire de définir les termes. Ceci est loin d'être une mission aisée tant les évolutions récentes tendent à brouiller les définitions.

Une revue et des définitions claires restent pourtant une nécessité incontestable :

- D'abord parce que les pratiques économiques ont évolué bien plus rapidement que nos notions fiscales fondamentales ;

- Ensuite, la sécurité et la protection du contribuable, citoyen européen, imposent le respect de règles fondamentales. L'Etat de droit est fondé sur des règles claires et compréhensibles, sur l'absence d'arbitraire et sur une élaboration des normes définies, précises et connues.

La frontière entre le légal et l'illégal est-elle encore aujourd'hui l'unique élément déterminant pour distinguer le bien du mal ? Le caractère évolutif et changeant de la connotation accolée aux termes « optimisation », « évasion » et « planification » ne conduit-il pas à déplacer arbitrairement la frontière de la légalité vers une forme plus grave d'insécurité juridique ?

Afin de répondre à ces interrogations, il convient de reprendre la genèse de la loi fiscale et de rappeler les principes sur lesquels la norme fiscale est élaborée.

LA COMPÉTENCE FISCALE

En droit interne français, la Déclaration des droits de l'homme de 1789 attribue la compétence fiscale au peuple.

L'article 14 de la Déclaration des droits de l'homme prévoit que « tous les Citoyens ont le droit de constater, par eux-mêmes ou par leurs représentants, la nécessité de la contribution publique, de la consentir librement, d'en suivre l'emploi, et d'en déterminer la quotité, l'assiette, le recouvrement et la durée. » Le peuple est donc clairement l'autorité qui décide de l'emplacement du curseur entre ce qui est souhaitable et ce qui est exclu. Toutefois, le peuple désigne ses représentants. Il élit donc les parlementaires, députés et sénateurs, à qui il confie le soin de traduire en lois ses pensées populaires fiscales.

L'article 34 de la Constitution française prévoit donc que « la loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures. » Le législateur est désigné comme le seul à pouvoir rédiger la loi fiscale en France. Il a compétence exclusive dans le domaine fiscal.

En droit européen, la compétence fiscale est scindée en deux parties. D'une part, les impôts indirects sont réservés à l'Union européenne pour lesquels la Commission européenne a la compétence exclusive pour initier les textes soumis au vote du Parlement européen et du Conseil de l'Union européenne. Les impôts indirects ne seront donc pas l'objet de ce texte. D'autre part, les impôts directs dont la compétence reste exclusivement au niveau des Etats membres. Toutefois, la Commission européenne conserve un rôle de gendarme des principes fondateurs du marché unique. Elle s'assure de la conformité des textes nationaux et des comportements des contribuables aux principes sur lesquels l'Union européenne est construite. De ce fait, elle considère que la fiscalité même directe tombe sous le coup de sa surveillance. Elle soutient, même, être l'institution la plus à même pour contrôler les situations transfrontalières.

DÉFINITION DE L'INTERDIT

En droit français, « tout ce qui n'est pas défendu par la loi ne peut être empêché et nul ne peut être contraint à faire ce qu'elle n'ordonne pas » prévoit l'article 5 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen. De plus, « nul homme ne peut être accusé, arrêté, ni détenu que dans des cas déterminés par la loi » selon l'article 7 de cette même déclaration. Enfin, la précision, la clarté et l'intelligibilité de la norme sont imposées par la constitution française.

Il ressort donc que ce qui n'est pas interdit par la loi est autorisé et que le législateur doit déterminer précisément et clairement les cas de contournement des dispositions de la loi sinon le citoyen ne peut être empêché.

Le législateur français a donc défini le délit général de fraude fiscale qu'il a codifié à l'article 1741 du Code Général des Impôts. Il consiste en la violation délibérée de la loi. Cet article vise le contribuable qui s'est frauduleuse-

ment soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement, à l'établissement ou au paiement, total ou partiel, de l'impôt.

Les éléments constitutifs du délit de fraude fiscale doivent réunir, d'une part, l'existence de faits matériels permettant à un contribuable de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt et, d'autre part, une intention délibérée de fraude.

L'élément matériel qui caractérise le délit est très largement défini puisque la liste de l'article 1741 du CGI ne se limite pas au défaut de déclaration, à la dissimulation des sommes sujettes à l'impôt, à l'organisation de l'insolvabilité ... mais vise le contribuable agissant de « tout autre manière frauduleuse ». La fraude implique donc une intention frauduleuse. Pour résumer, le principe est que la loi a vocation à déterminer les impôts et les taxes destinés au fonctionnement de l'Etat et à tracer le contour précis de ce qui est interdit. Tout ce qui ne figure pas dans la définition de ce qui est interdit reste en principe autorisé. Le contournement de la loi fiscale est sanctionné mais il faut démontrer des faits matériels et une intention de frauder.

Or, l'optimisation et la planification fiscale ne figurent pas parmi les interdits. Elles ont même été expressément assimilées à une liberté pour le contribuable. En effet, les contribuables ont la liberté de choisir la voie la moins imposée dans la conduite de leurs affaires. L'optimisation fiscale est autorisée de longue date, aussi bien par le Conseil d'Etat que par le Conseil Constitutionnel¹.

Dans son rôle de gardien des principes européens transposés à la fiscalité, la Commission européenne admet que la planification ou l'optimisation fiscale ne sont pas systématiquement répréhensibles. Le 18 mars 2015, la Commission a reconnu que l'évasion fiscale s'inscrit dans la loi et qu'elle n'est pas illégale mais, cependant, peut être, contraire à l'esprit de la loi. Il convient donc de cerner l'élément qui fait tomber une optimisation du « côté obscur » de la légalité qui tendrait vers l'illégalité. Ce point de partage est qualifié d'abus de droit.

¹ Conseil d'Etat, 10 juin 1981, n° 19079 ; Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005.

LA LIMITE À LA LÉGALITÉ DE L'OPTIMISATION : L'ABUS DE DROIT

La notion d'« abus de droit » a plusieurs dimensions : droit interne, droit européen ou droit conventionnel ; les définitions y sont sensiblement différentes, ce qui crée un trouble.

En droit interne français, l'abus de droit, codifié à l'article L64 du livre des procédures fiscales, est un moyen procédural permettant à l'administration fiscale d'écarter des opérations faites par le contribuable et de les considérer comme lui étant non opposables, soit parce qu'elles sont fictives, soit parce qu'elles constituent une fraude à la loi.

Plus généralement, la fraude à la loi se caractérise par l'application par le contribuable de textes ou de décisions de manière littérale en contradiction avec les objectifs poursuivis par les auteurs du texte (l'intention du législateur) et ce, dans un but exclusivement fiscal. Seules des règles de fond, c'est-à-dire les textes législatifs (lois, ordonnances) et réglementaires (décrets, arrêtés), peuvent donner lieu à une fraude à la loi. Les instructions administratives sont donc en principe exclues.

La fraude à la loi n'est pas uniquement réservée aux normes de droit interne. Ainsi, le Conseil d'Etat a jugé, le 27 octobre 2017², que l'administration fiscale était fondée à utiliser la procédure de l'abus de droit par fraude à la loi « lorsque la norme dont le contribuable recherche le bénéfice procède d'une convention fiscale bilatérale ayant pour objet la répartition du pouvoir d'imposer en vue d'éliminer les doubles impositions et que cette convention ne prévoit pas explicitement l'hypothèse de fraude à la loi ». Il s'agissait, dans le cas d'espèce, de la convention fiscale franco-luxembourgeoise dans sa version antérieure à l'avenant du 24 novembre 2006. Jusqu'à présent, le Conseil d'Etat n'avait validé l'usage de l'abus de droit qu'en support à la mise en œuvre de clauses anti-abus prévues dans la convention bilatérale concernée. Or, dans le cas présent, la convention franco-luxembourgeoise ne disposait d'aucune clause anti-abus générale ou spécifique.

En principe, la qualification d'un abus de droit par fraude à la loi suppose la recherche de l'application littérale d'un texte à l'encontre des objectifs poursuivis par ses

auteurs. Or, les objectifs d'une convention fiscale sont en fait difficiles à identifier et ne peuvent, à notre sens, être réduits à l'objet de la convention (éviter les doubles impositions) sans être analysés dans le contexte dans lequel la convention a été négociée.

Le Conseil d'Etat reconnaît pourtant l'abus de droit dans le cadre conventionnel en considérant que les parties à la convention « ne sauraient être regardées comme ayant entendu appliquer ses stipulations à des situations procédant à des montages artificiels dépourvus de toute substance économique ». Le montage artificiel permet ici de qualifier la fraude à la loi par l'application littérale d'un texte allant à l'encontre des objectifs poursuivis par les auteurs du texte.

Le second élément constitutif de la fraude à la loi qui transforme une optimisation fiscale autorisée en un abus de droit réside dans son but exclusivement fiscal. Cette exclusivité suppose que les actes n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales. Les actes passés sont bien réels, mais l'opération ne répond à aucun autre objectif que la recherche d'un avantage fiscal.

PROTECTION DU CONTRIBUTABLE : FINALITÉ EXCLUSIVEMENT FISCALE

La finalité exclusivement fiscale constitue une protection pour le contribuable.

Toute opération ou événement, par exemple créer une société, donner un bien ou un droit de propriété, produit des conséquences en matière fiscale. Si l'option choisie par le contribuable réduit sa charge fiscale, il faudra démontrer, pour caractériser l'illégalité de l'opération, que l'optimisation de la fiscalité de son montage était l'unique but de la démarche. Si au contraire, d'autres buts ont animé l'opération, par exemple, sociaux ou économiques, son comportement ne serait donc pas répréhensible au sens de l'article 64 du livre des procédures fiscales français.

Or, cette exclusivité de toute autre finalité à une planification ne contente pas les autorités, qui la trouvent trop restrictive. La volonté est donc de considérer une opti-

² Conseil d'Etat, 27 octobre 2017, n° 396954.

misation fiscale comme illégale à partir du moment où la réduction de la charge fiscale constitue une des finalités principales de ce montage. Cette notion d'exclusivité glisse irrémédiablement vers une finalité principalement fiscale ou essentiellement fiscale. Dès lors, le droit à l'optimisation devient sujet à une appréciation subjective.

Le but exclusivement fiscal est une notion que l'administration fiscale française tente de transformer en but principalement fiscal. Jusqu'à récemment, ses tentatives avaient échoué. Le Conseil Constitutionnel veille à ce que la norme fiscale française reste conforme aux principes constitutionnels. Ainsi par exemple, l'article 100 du projet de loi de Finances pour 2014 prévoyait de mettre en place une définition plus extensive de l'abus de droit, en remplaçant l'expression « n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter l'impôt » figurant dans l'article L64 du livre des procédures fiscales par les termes « ont pour motif principal d'éviter l'impôt ».

Cette proposition a été censurée par le Conseil constitutionnel³ pour contrariété aux principes d'intelligibilité de la loi et de légalité des délits et des peines. En 2013, celui-ci a reconnu que la notion de « finalité principalement fiscale » n'était pas suffisamment intelligible, compréhensible ou précise pour garantir les droits du contribuable.

En droit européen, la Cour de justice de l'Union européenne⁴ a posé un principe général d'interdiction des pratiques abusives en droit communautaire ayant pour but essentiel l'obtention d'un avantage fiscal. De la même façon, en droit conventionnel, multilatéral ou bilatéral, c'est la notion de « but principalement fiscal » qui est généralement retenue. Une clause anti-abus se réfère, en principe, à un but principalement fiscal. C'est le cas notamment de la clause anti-abus générale de la convention multilatérale de l'OCDE du 7 juin 2017.

Conforté par cette inflexion internationale et européenne, le législateur français a donc, à son tour, introduit dans la loi interne le but principalement fiscal en profitant d'abord de la transposition de la directive de 2015 relative au régime mère-fille, puis, sans même s'appuyer sur une directive, en introduisant la notion d'« objet

principalement fiscal » pour définir un abus portant sur l'impôt sur la fortune. Le Conseil Constitutionnel n'a pas considéré cette fois que l'adjectif principal était contraire à la Constitution pour son inintelligibilité.

Or, ce changement de vocabulaire caractérisant la finalité d'un montage économique et juridique constitue une évolution primordiale de la philosophie de la norme fiscale. La linguistique prend, ici, toute son importance juridique. L'objet exclusivement fiscal rejette toute autre finalité. Si le but est seulement fiscal alors l'abus pouvait être qualifié par le juge.

L'objet essentiellement fiscal est celui qui est indispensable pour que la situation existe. Sans l'intérêt fiscal, l'opération n'aurait pas vu le jour. L'objet principalement fiscal implique un but qui prime sur d'autres finalités, par son importance, sa valeur, sa taille ou le rôle essentiel qu'il joue à l'intérieur de la planification. C'est la finalité fiscale qui constitue l'objectif le plus important.

L'ambiguïté de l'expression employée réduit considérablement le droit d'optimiser fiscalement une situation. C'est l'appréciation subjective qui en détermine le caractère autorisé ou interdit. Le donateur doit donc s'interroger sur son geste. A-t-il donné par générosité ou pour réduire l'impôt conséquence de l'opération ? Comment pourra-t-il démontrer que son altruisme était le principal but du don malgré le fait que l'opération réduit sa charge fiscale ?

La notion de « finalité principalement fiscale » introduit un critère subjectif qui nuit à la lecture du droit fiscal et à l'option du contribuable d'émettre un choix quant à sa fiscalité. Ajouter un adjectif qualificatif pour déterminer si l'optimisation est légale ou illégale n'est pas réservé aux seuls législateurs français.

LA PLANIFICATION AGRESSIVE

Le 18 mars 2015, la Commission a reconnu dans une communication⁵ que l'évasion fiscale s'inscrit dans la loi et qu'elle n'est pas illégale mais peut être contraire à l'esprit de la loi. Tombent sous le coup du reproche l'opti-

³. Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013.

⁴. Cour de justice de l'Union européenne, 21 février 2006, *Halifax*, affaire C-255/02.

⁵. Communication de la Commission au Parlement Européen et au Conseil sur la transparence fiscale pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, 18 mars 2015.

Point sur ...

misation ou la planification lorsqu'elles sont qualifiées d'agressives.

Or, ce caractère agressif n'est jamais défini par l'Union européenne. On note qu'il s'agit d'un adjectif à connotation négative qui permet de pouvoir convaincre de la nocivité. La Commission a d'abord accolé cet adjectif au terme « optimisation ». Mais, l'optimisation, dans l'inconscient de tous, reste une notion positive. Plus j'optimise mes gestes ou mes coûts, mieux je me porte. La Commission insiste donc aujourd'hui sur l'utilisation du terme « planification » qui traduit plus une sorte de conspiration occulte et préméditée.

Cela ressemble un peu à une sorte de « marketing de la peur » destiné à convaincre de la nocivité de la planification ou de l'optimisation fiscale. En peu de temps, lorsque cette perversité aura marqué les esprits, l'adjectif « agressif » n'aura plus de raison d'être. Seuls resteront les termes « planification » et « optimisation ». Ils se suffiront à eux-mêmes pour qualifier l'interdit.

Il n'existe pas de définition officielle du terme « agressif » lorsqu'il qualifie une planification fiscale. On peut retenir généralement qu'il s'agit d'une optimisation de la situation fiscale par l'utilisation des failles des systèmes fiscaux nationaux ainsi que des différences entre les régimes applicables aux activités transfrontières des entreprises multinationales y recourant. Objectivement, au niveau européen, les situations transfrontalières sont dans l'œil du cyclone, même si cela semble paradoxal.

La Commission européenne joue un rôle primordial dans cette surveillance accrue. Elle est la gardienne des traités et du droit dérivé (règlements, directives, décisions) sous le contrôle de la CJUE. Elle s'informe, prévient et sanctionne les Etats membres en cas de non-respect des traités européens. Elle peut saisir la Cour de justice de l'Union européenne si l'Etat ne suit pas l'avis qu'elle lui a préalablement envoyé.

Le rôle de l'Union européenne en matière de fiscalité directe consiste notamment à superviser les règles fiscales nationales pour garantir leur cohérence avec certaines politiques européennes visant à :

- assurer la libre circulation des biens, des services et des capitaux dans l'UE (au sein du marché unique) ;

- garantir que les entreprises d'un pays ne disposent pas d'un avantage déloyal par rapport à leurs concurrentes dans un autre pays ;
- s'assurer que les impôts n'établissent pas de discrimination envers les consommateurs, les travailleurs ou les entreprises d'autres Etats membres⁶.

Au travers de ces principes, la Commission européenne s'est investie d'un rôle primordial dans la lutte contre la fraude fiscale.

Afin de distinguer évasion et fraude fiscales, l'Union européenne soutient donc que la législation fiscale d'un pays ne devrait pas permettre d'échapper à l'imposition dans un autre. Elle place particulièrement son attention sur le caractère transfrontalier de la fraude et de l'évasion fiscales. Elle justifie son action en arguant qu'elle seule peut proposer une autorité internationale au niveau de l'Union européenne.

Afin d'atteindre son but dans la lutte, elle désigne les personnes ou les situations les plus susceptibles de convertir l'optimisation fiscale en planification répréhensible. Elle pointe son attention, en matière de fiscalité des entreprises multinationales, et invoque la planification fiscale agressive. Elle définit ce terme comme l'utilisation par les sociétés multinationales des différences de régimes fiscaux entre les pays dans le but de limiter au maximum leurs impôts et souhaite que les Etats membres veillent à ce que leurs législations fiscales ne soient pas conçues de manière à attirer injustement des entreprises au détriment des autres Etats membres ou à éroder l'assiette fiscale de ces derniers. En un mot, elle veut que cesse la concurrence fiscale que les Etats membres de l'Union se livrent en empêchant les contribuables, personnes morales ou physiques, d'en tirer profit.

On peut, dès lors, s'interroger sur la présentation de l'optimisation fiscale transfrontalière. Les sociétés multinationales sont suspectées de rechercher à payer moins d'impôt en se servant de leurs implantations internationales. Admettons que les sociétés multinationales européennes aient plus de facilité que d'autres contribuables à profiter de la concurrence fiscale que se livrent les Etats membres de l'Union. Mais les lois fiscales sont de la compétence des Etats. Les règles des aides d'Etats sont prévues pour lutter contre le favoritisme. L'abus de droit de

⁶ http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2015/556982/EPRS_BRI%282015%29556982_FR.pdf.

certaines acteurs économiques ne doit pas justifier l'opprobre généralisé jeté sur tous les acteurs appartenant à un même groupe. La généralisation est dangereuse et ne doit pas servir de fondement à la limitation des droits du citoyen européen. Les sanctions en cas de faute doivent être individualisées et prévues préalablement. L'Etat de droit est la garantie contre l'arbitraire et assure une stratégie durable sur le long terme.

Au-delà des multinationales, la Commission dénonce la responsabilité des intermédiaires fiscaux qui selon elle, sont les instigateurs et les facilitateurs de cette érosion. On en arrive à une situation étonnante. Les règles fiscales sont si complexes qu'une connaissance approfondie du droit fiscal, des législations nationales, des réglementations européennes et des conventions fiscales bilatérales est nécessaire pour accompagner les contribuables européens dans leurs opérations internationales. Or, les professions qui se spécialisent dans ce domaine se voient aujourd'hui considérées, elles aussi, comme suspectes.

Cette démarche est dangereuse. Une profession, dont on ne doute pas de la nécessité et du besoin de son expertise, est ciblée dans une directive européenne, non pour la réglementer mais pour signifier qu'elle est soupçonnée être l'instigatrice de fraude. C'est là encore une généralisation basée sur la découverte, par un consortium de journalistes, d'une affaire dont le centre névralgique serait un cabinet d'avocats non européen. Partir d'une situation factuelle de fraude, pour établir que toutes les professions conseillant en matière fiscale méritent d'être soupçonnées de suivre le même courant va à l'encontre du principe européen de la présomption d'innocence⁷.

En outre, les méthodes de sanction, et particulièrement cette volonté du législateur français et de la Commission européenne d'utiliser la voie médiatique pour rendre public les noms des délinquants selon une pratique de « *name and shame* », semblent recouvrir les caractéristiques de la mise au pilori. Un pilori est un poteau ou un dispositif (appelons-le média) auquel un condamné est attaché temporairement pour être vu du public qui, impressionné, est censé s'efforcer de ne pas se retrouver un jour en pareille situation. Son caractère infamant et

inhumain a conduit à l'abandon de cette sanction dans toutes les démocraties.

Il est primordial de lutter contre la fraude fiscale. Tous les européens soutiennent cette lutte. Cependant, les moyens mis en œuvre ne doivent pas nuire aux principes sur lesquels cette Union européenne salvatrice et porteuse d'avenir a été construite. Il faut sortir du contexte factuel. Répondre à une enquête sans délai, sans attendre même le jugement d'un magistrat, ne peut constituer une réponse saine, réfléchie et durable pour l'Europe.

Le droit fiscal et la fiscalité doivent retourner à leur fonction originale. Celle de la collecte de ressources destinées au bon fonctionnement de la société par le biais de gouvernements et d'institutions représentatifs du peuple. La fiscalité doit servir de vecteur incitatif, permettre de guider les investissements et démontrer son absence d'arbitraire.

Le droit fiscal, et le droit en général, est aussi un vecteur d'avenir. Les grandes puissances économiques – les Etats-Unis et la Chine, par exemple – ont parfaitement compris le pouvoir de l'innovation juridique et le support qu'il constitue pour la diffusion de la culture régionale, du commerce et des exportations. La bataille de la suprématie juridique est largement entamée. La Commission européenne devrait promouvoir le droit européen plutôt que de considérer que les professionnels du droit doivent faire l'objet d'une directive humiliante⁸.

Aujourd'hui, le droit continental pourrait constituer un levier pour la promotion de l'Europe dans le monde et être le support du commerce international et de la société de demain. Or, la tendance européenne actuelle en matière fiscale tend à sortir des principes pour adopter des situations factuelles et des processus. Ainsi, là où on a considéré que ce qui n'est pas interdit est autorisé, le droit européen s'oriente vers la déclaration de ce qui est autorisé. Bien que la Commission européenne ait toujours regardé d'un mauvais œil les Etats qui pratiquent le rescrit fiscal car ils sont soupçonnés de conduire à un favoritisme caché, la nouvelle directive conduit pourtant à cet objectif. Les contribuables et leur conseil devront

⁷ Le 12 février 2016, le Conseil a adopté une directive portant renforcement de certains aspects de la présomption d'innocence et du droit d'assister à son procès dans le cadre des procédures pénales.

⁸ Sur la notion d'« intermédiaire » : le 13 mars 2018, les ministres des affaires économiques et financières de l'UE ont adopté la proposition de la Commission européenne de juin 2017 sur de nouvelles règles de transparence pour les intermédiaires qui conçoivent ou vendent des régimes fiscaux potentiellement dommageables.

Point sur ...

présenter leur planification fiscale si celle-ci est présumée être agressive. Cette obligation de transparence conduit à une validation car on peut espérer que les Etats membres qui réceptionneront ces descriptions de planification auront un délai pour exprimer si celui-ci est respectueux des règles fiscales.

Enfin, l'énoncé même des marqueurs, c'est-à-dire des critères ou indices dans la directive qui permettent de savoir si le schéma fiscal pourrait être regardé comme agressif, est l'émanation de la *Common law* et du droit anglo-saxon. A l'inverse, le droit continental va favoriser l'élaboration de principes juridiques et définir précisément, comme nous l'avons vu, les abus et les contournements à ces principes.

Nul besoin d'ajouter des marqueurs ou des critères à chaque évolution de la société ou de l'économie. C'est l'esprit de la loi, celui du texte et du législateur, qui se suffit à lui-même. C'est ainsi que la Déclaration des droits

de l'homme de 1789 est encore aujourd'hui à même de répondre à des situations fiscales modernes.

L'Union européenne est l'avenir. Elle est la réponse et le rempart face aux dangers de cette période où le populisme et l'individualisme gangrèment la collectivité. L'Union européenne est un tremplin pour porter l'innovation et les initiatives des acteurs et des citoyens européens. Il est évident qu'il faut lui en donner les moyens. Le droit fiscal doit, à ce titre, retrouver son rôle originel, celui de collecter, justement, les ressources nécessaires au fonctionnement de ces institutions. La fraude fiscale est à bannir mais les moyens pour l'éliminer ne doivent pas aller à l'encontre de ce qui porte l'Europe et le marché unique. La libre circulation des citoyens européens, des biens, des services et des capitaux constitue le fondement de l'Union. Les citoyens européens sont viscéralement attachés à ces droits et libertés.