



Émilie CARON

Diplômée de Sciences Po Lille

Auteure d'un mémoire sur le recours au Big Data dans le contrôle et la lutte contre la fraude fiscale sous la direction du Professeur Aurélien Baudu.

Le présent article en est une des suites.

## Le *Big Data* fiscal : quelles conséquences pour le contrôle fiscal et les contribuables ?

**Mots-clés :** contrôle fiscal - *Big Data* - procédures fiscales - données personnelles

L'administration fiscale française s'empare toujours davantage du véritable *Big Data* constitué par les données à sa disposition, afin d'améliorer la lutte contre la fraude fiscale. Son exploitation implique des changements pour le contrôle fiscal et les contribuables, qu'il convient d'appréhender.

Le montant significatif de la fraude fiscale, estimé entre 30 et 80 Mds€<sup>1</sup> chaque année, fragilise profondément, et insidieusement, le consentement à l'impôt, pierre angulaire de ce qui structure la société. Les révélations successives, dont les *Pandora Papers* en octobre dernier, ont ainsi mis au jour toute l'ampleur de la fraude fiscale. L'impôt étant pourtant considéré comme le symbole et le moyen de la solidarité nationale ou encore de la réalisation du bien commun, cette fraude s'apparente à une véritable « atteinte grave au pacte social »<sup>2</sup>.

Le principe de nécessité de l'impôt permet alors de justifier les prérogatives exorbitantes de puissance publique confiées à l'administration fiscale française dans le cadre de la lutte contre la fraude fiscale, de surcroît érigée en objectif de valeur constitutionnelle<sup>3</sup>. Cette exigence explique la

naissance d'une administration de contrôle capable de distinguer les erreurs du contribuable lorsqu'il est de bonne foi et de sanctionner plus sévèrement les comportements les plus frauduleux en cas de mauvaise foi avérée. Le contrôle fiscal des contribuables est alors d'autant plus décisif que le système français est essentiellement déclaratif. À cet égard, le développement de l'outil numérique est progressivement venu mettre un terme à la « *relation papier* » entre l'administration fiscale et les contribuables. La consécration du prélèvement à la source en matière de recouvrement de l'impôt sur le revenu constitue le point culminant de ce changement d'ampleur dans la perception de l'impôt<sup>4</sup>.

En réalité, l'administration fiscale, que l'on peut aisément qualifier d'*e-administration*, fut pionnière en matière de numérique. Ce fut ainsi la

<sup>1</sup> Rapport Ass. Nat., XIV<sup>e</sup> Lég., n° 1423, p. 57.

<sup>2</sup> Ministère de la Justice, Circu. relative à la lutte contre la fraude, 4 oct. 2021, p. 2.

<sup>3</sup> Cons. const., 29 déc. 1983, décis. n° 89-164 DC, § 26-27 ; Cons. const., 29 déc. 1999, décis. n° 99-424 DC, § 52.

<sup>4</sup> LFI n°2016-1917 du 29 déc. 2016, art. 60 et LFR n° 2017-1775 du 28 déc. 2017, art. 11.

première à s'informatiser dès la fin des années 1960. Dotée d'un premier atelier de mécanique dès 1939, la direction générale des impôts (DGI) a loué un premier ordinateur en 1961, adopté un plan d'équipement informatique en 1969 et véritablement lancé l'informatique fiscale en 1971 avec le projet *Sofia*<sup>5</sup>. Dans les années 1990, la DGI et la direction générale de la comptabilité publique (DGCP) lancent leur vaste plan de refondation par le numérique, *Copernic*. Correspondant à un coût financier de 911 M€ d'investissements entre 2001 et 2009, il est considéré comme l'un des programmes de développement informatique les plus importants de ces dernières décennies au sein des administrations publiques françaises<sup>6</sup>. Le 1<sup>er</sup> janvier 2021, une délégation à la transformation numérique (DTNum) a même vu le jour afin de mettre en œuvre la politique de valorisation des données de la DGFIP<sup>7</sup>.

Surtout, l'outil numérique a fondamentalement transformé la relation entre le contribuable et l'administration fiscale. L'interface numérique est en quelque sorte devenue le crieur public du XXI<sup>e</sup> siècle. Son développement est constamment pensé dans le but d'améliorer le civisme fiscal, concept qui illustre l'évolution vers une logique de conciliation selon laquelle il faut améliorer le service rendu au contribuable pour encourager le paiement volontaire de l'impôt. Pour autant, les possibilités numériques données au contrôle fiscal sont aussi exploitées à des fins tout à la fois dissuasives, budgétaires et répressives. Ainsi, le nombre de données détenues par l'administration fiscale, véritable *Big Data* fiscal, et les solutions pour les exploiter se développent à la vitesse de la lumière.

L'émergence de ce *Big Data* fiscal a tout d'abord été rendue possible par la dématérialisation du système déclaratif consécutive à la généralisation des télédéclarations et des télépaiements. Elle est finalement le corollaire d'une dématérialisation plus globale, vectrice de nouvelles opportunités et de nouveaux risques incarnés par la nouvelle économie. Loin de faciliter la tâche à l'administration fiscale, la nouvelle économie participe grandement à l'érosion des bases de l'impôt.

De nouvelles obligations déclaratives voient donc le jour et priorité est notamment donnée aux échanges automatiques internationaux, ce qui parachève l'existence d'une « *administration de masse* »<sup>8</sup>. L'article 154 de la loi de finances pour 2020<sup>9</sup> est d'ailleurs le dernier élément marquant de cette massification, ayant de surcroît fait l'objet d'intenses débats<sup>10</sup>. Ce nouveau dispositif législatif d'expérimentation a été précisé

par un décret du 11 février 2021<sup>11</sup>, qui autorise ainsi l'administration fiscale, à titre expérimental et pour une durée de trois ans, à collecter et exploiter au moyen de traitements automatiques les données publiées par les internautes sur les sites internet des opérateurs de plateforme à des fins de contrôle fiscal.

Les données alimentent alors les nombreuses applications de consultation, de gestion et de contrôle fiscal servant aux traditionnels recouvrements et à l'analyse-*risque*. Parallèlement, des activités d'un genre nouveau, à savoir le ciblage et l'aide à la programmation par le recours au datamining notamment, tentent d'exploiter tout le potentiel attribué au *Big Data*. La mission requêtes et valorisation (MRV) en est l'instigatrice principale. Elle participerait ainsi grandement à l'effectivité de la lutte contre la fraude fiscale et est d'ailleurs au centre de nombreuses recommandations. Dernièrement, le rapport Blanchard-Tirole sur les grands défis économiques préconisait pour résorber les points de fuite économique et améliorer la discipline fiscale d'« *analyser les données pour détecter la fraude fiscale* »<sup>12</sup>.

Malgré des perturbations dues à la crise sanitaire et après une année record en 2019 avec 12 Mds€ de recettes, le contrôle fiscal aurait rapporté près de 7,79 Mds€ en 2020. Les contrôles ont aussi été moins nombreux, 365 200, mais auraient été davantage ciblés, notamment grâce au traitement des données de masse qui engendre désormais près d'un tiers des contrôles. Ces chiffres montrent néanmoins qu'il est particulièrement délicat de dresser un premier bilan du recours au *Big Data*, car il est relativement récent<sup>13</sup>.

Au-delà du ciblage et de la programmation, il convient également de souligner une numérisation du contrôle fiscal *stricto sensu*, avec, par exemple, l'introduction du fichier des écritures comptables (FEC) en 2014 ou encore la naissance plus récente de l'examen de comptabilité en 2017, rendant ainsi possible la mise en place de contrôles reposant sur l'analyse de données.

Toutefois, la plupart des données fiscales sont des données à caractère personnel au sens du Règlement général sur la protection des données (RGPD)<sup>14</sup>. Face à ce magma de données en effusion, beaucoup peuvent d'ailleurs y voir une réminiscence orwellienne et une nouvelle opportunité de contrôle pour l'État. L'affaire *Safari*<sup>15</sup>, dont le fisc était l'un des principaux protagonistes, est d'ailleurs le point de départ de l'ensemble des législations sur les données à caractère personnel. Cette affaire avait alors ému l'opinion publique sur un projet qui, à partir du numéro de

<sup>5</sup> BRAIBANT (G.), *Informatique et administration*, Cujas, 1977, p. 5.

<sup>6</sup> C. comptes, *La gestion du programme Copernic*, 2009, p. 43.

<sup>7</sup> DGFIP, *Rapport d'activité 2020, 2021*, p. 22.

<sup>8</sup> Notion empruntée à MARTINEZ (J.-C.), *Le statut du contribuable. L'élaboration du statut*, t. 1, Paris, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 1980, pp. 56-58.

<sup>9</sup> LFI n° 2019-1479, 28 déc. 2019, art. 154.

<sup>10</sup> V. CNIL, délib. n° 2019-114 portant avis sur le projet d'art. 9 du PLF 2020, 12 sept. 2019, p. 2 ; CE, 20 sept. 2019, avis portant sur le PLF 2020 ; Cons. const., 27 déc. 2019, décis. n° 2019-796 DC.

<sup>11</sup> Décr. n° 2021-148, 11 fév. 2021.

<sup>12</sup> Rapport de la commission internationale présidée par Olivier Blanchard et Jean Tirole, *Les grands défis économiques*, 2021, p. 354.

<sup>13</sup> V. par ex., Rapport Sénat., XV<sup>e</sup> Lég, n° 668.

<sup>14</sup> Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, 27 avr. 2016.

<sup>15</sup> BOUCHET (P.), « Safari ou la chasse aux Français », *Le Monde*, 1974.

sécurité sociale et par une seule interrogation des fichiers informatiques, aurait dû permettre à l'administration française de disposer de l'accès à l'ensemble des informations enregistrées sur une seule et même personne. Depuis lors, les services fiscaux n'échappent donc pas à la nécessaire protection des données personnelles bien que certaines atténuations dues aux spécificités du pouvoir régalién de lever les impôts soient clairement établies.

L'administration fiscale est donc par nature tournée vers le traitement des données personnelles qu'elle tente de mettre davantage à profit avec

l'émergence d'un *Big Data* fiscal. L'irruption des potentialités du *Big Data* dans la relation avec les contribuables en matière de contrôle fiscal contribue-t-elle à nourrir un déséquilibre entre les obligations et les garanties des contribuables ?

Les évolutions du contrôle fiscal à l'ère du *Big Data* entendent d'abord satisfaire l'exigeante nécessité de la lutte contre la fraude fiscale (1) tandis que le renouveau du droit des procédures fiscales subséquent semble tout à fait sous contrôle (2).

## 1 L'exigeante nécessité de la lutte contre la fraude fiscale

Rappelons ainsi que la lutte contre la fraude fiscale est d'une extrême nécessité car de son efficacité dépend le fondement même de la démocratie contemporaine qu'est le consentement à l'impôt. Chaque gouvernement semble alors vouloir apporter sa propre pierre à l'édifice de la lutte contre la fraude fiscale<sup>16</sup>. Les ajustements législatifs et réglementaires récents révèlent ainsi un investissement significatif dans les possibilités offertes par le *Big Data*. Pionnière de l'*e-administration*, l'administration fiscale s'empare donc de la masse de données fiscales qui la caractérise pour mieux l'exploiter (A.), ce qui résulte en réalité d'une inévitable adaptation aux pratiques de la nouvelle économie (B.).

### A. L'indispensable exploitation des données personnelles mises à disposition de l'administration fiscale

La nécessité d'exploiter les données personnelles par le biais d'outils technologiques de plus en plus évolués s'explique tout d'abord par la dématérialisation progressive de l'impôt. Depuis l'ouverture du service télé-TVA le 1<sup>er</sup> mai 2001<sup>17</sup>, les lois de finances successives ont en effet eu pour dessein d'obliger l'ensemble des contribuables à répondre à leurs obligations déclaratives uniquement par voie dématérialisée. Parallèlement, les traitements automatisés de données à caractère personnel se sont donc nécessairement multipliés afin d'alimenter le système d'information de la DGFIP. Finalement, l'usage plus récent des technologies du *Big Data* ne serait que l'aboutissement logique, sinon souhaitable, de la dématérialisation déclarative et de l'informatisation du contrôle fiscal. Le fisc

français ne fait ainsi pas figure d'exception parmi les administrations étrangères et nationales qui luttent contre la fraude aux prélèvements obligatoires. En guise d'illustration, le HMRC britannique a généralisé l'automatisation des contrôles fiscaux à partir de 2010 au travers du dispositif « *Connect* », et ce, au prix d'un investissement considérable d'un peu moins de deux milliards d'euros en dix ans. Il fait partie du plan gouvernemental « *Making Tax Digital* », qui a pour ambition de faire de l'administration fiscale britannique celle la plus digitalisée dans le monde<sup>18</sup>. D'ailleurs, le RGPD comme la directive « *Police – Justice* » et, *in fine*, la loi « *Informatique et Libertés* » reconnaissent le caractère indispensable de tels traitements de données et entendent adapter le cadre juridique aux nécessités intrinsèques à la lutte contre la fraude fiscale, en limitant notamment les droits des personnes concernées.

La lutte contre la fraude fiscale se situe donc au début de changements profonds et souhaitables, résultats consécutifs d'une massification des données financières et fiscales à disposition de l'administration. Toutefois, si l'exploitation des données à caractère personnel est indispensable, la décision fiscale n'est absolument pas automatisée. L'agent fiscal reste un garant essentiel de l'application de la technicité du droit fiscal et du déchiffrement de la complexité des fraudes. Ainsi, l'irruption des technologies du *Big Data* s'apparente davantage à une tentative de rationalisation du ciblage de la fraude.

Le *Big Data* fait donc son entrée grandiloquente au sein de l'architecture du contrôle fiscal. Face à une massification des données financières et fiscales, l'administration fiscale ne peut s'en passer. Les exemples étrangers donnent à voir certains

<sup>16</sup> V. notamment, L. n° 2018-898 du 23 oct. 2018.

<sup>17</sup> LFR n° 99-1173, 30 déc. 1999, art. 47.

<sup>18</sup> HMRC [en ligne], « *Overview of Making Tax Digital* ».

espoirs pour l'aventure française qui n'en est en réalité qu'à ses débuts. Toutefois, ces usages doivent être dans un premier temps pensés en complémentarité avec des moyens humains suffisants et une organisation à même d'en tirer le meilleur.

## B. L'inévitable adaptation aux pratiques de la nouvelle économie

Ce que l'on désigne par nouvelle économie correspond à la numérisation de la croissance économique, à une économie de l'immatériel couplée à un capitalisme de plateformes. L'écrivain Jeremy Rifkin parlait à cet égard d'une « troisième révolution industrielle »<sup>19</sup>. Le droit fiscal est quant à lui profondément ancré dans la réalité économique et se doit donc de s'en accommoder en permanence. À son tour, la nouvelle économie met ainsi à mal les bases de l'imposition et la France, à l'image de nombreux États, éprouve des difficultés à appréhender et imposer la richesse créée par la nouvelle économie qui démultiplie les possibilités de fraude<sup>20</sup>. En témoigne par exemple l'accord conclu sous l'égide de l'OCDE sur la création d'une taxe internationale sur les entreprises multinationales<sup>21</sup>. Afin de limiter tant bien que mal l'érosion des bases de l'impôt, les obligations de déclaration connaissent alors une inflation continue dont certaines sont d'ailleurs censurées par le Conseil constitutionnel<sup>22</sup>. À titre d'exemples, il existe désormais une obligation de déclarer les comptes détenus à l'étranger<sup>23</sup> ou encore de déclarer les actifs numériques détenus auprès d'une entité établie à l'étranger<sup>24</sup>. La lutte contre la fraude fiscale n'ayant de pertinence qu'à une échelle

supranationale, les échanges automatiques de données se multiplient également, massifiant d'autant les données à disposition du fisc français. La loi américaine FATCA (*Foreign Account Tax Compliance Act*) a ouvert la danse en 2001, suivie plus tard par les avancées obtenues du côté de l'OCDE dans le cadre de BEPS (*Base erosion and profit shifting*)<sup>25</sup>, et de l'Union européenne<sup>26</sup>. Plus récemment, le vote de l'article 154 de la loi de finances pour 2020, puis son décret d'application, ont autorisé l'administration fiscale à collecter à exploiter et traiter de manière automatisée les données personnelles accessibles publiquement sur les sites internet des opérateurs de plateforme, aux fins de recherche et de poursuite d'infractions fiscales et pénales, et ce, à titre expérimental pour une durée de trois ans. La CNIL parlait alors d'un « changement d'échelle significatif »<sup>27</sup>, du fait de la généralisation de la collecte de données, même si les garanties sont nombreuses dans le texte définitif voté par le Parlement<sup>28</sup>. À l'instar des sites de plateforme eux-mêmes, le fisc entend donc profiter de la massification des données, « or noir » de la nouvelle économie. Cet accroissement de la masse de données laisse plus particulièrement à voir une adaptation à marche forcée de l'administration fiscale aux nouveaux visages d'une fraude internationalisée et numérique.

De la même manière, le contrôle des entreprises a entendu s'adapter à la numérisation du contrôle des entreprises, vecteur d'autant de possibilités que de risques pour la collecte des impôts et le recouvrement. En matière numérique, l'administration fiscale doit donc nécessairement rester à l'état de l'art. Elle fut très proactive en matière de contrôle des entreprises. Dès 1982, la loi de finances de la même année a ainsi permis la naissance de la vérification des comptabilités informatiques (art. L. 13 du LPF)<sup>29</sup>. La comptabilité et la gestion de l'entreprise se sont depuis largement dématérialisées. Parallèlement, la procédure s'est donc étoffée et, depuis 2012, les contribuables tenant leur comptabilité au moyen de systèmes informatisés doivent aussi obligatoirement produire et présenter un fichier des écritures comptables (FEC) en cas de contrôle (art. L. 47 A-1 du LPF). Il permet alors à l'administration fiscale de se plonger plus encore dans l'intimité des entreprises contrôlées et de « rejouer la partie », d'autant que d'autres obligations s'y ajoutent<sup>30</sup>. Il est d'ailleurs possible d'imaginer une automatisation de l'analyse des FEC et de l'identification des chefs de redressement sans intervention humaine, ce que laisse d'ailleurs entrevoir l'examen de comptabilité entré en vigueur en 2017 (art. L. 13 G et L. 47 AA du LPF)<sup>31</sup>.

<sup>19</sup> RIFKIN (J.), *La troisième révolution industrielle*, éd. Les liens qui lièrent, 2012, 380 p.

<sup>20</sup> CPO, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2007, p. 106.

<sup>21</sup> OCDE, *Déclaration sur une solution reposant sur deux piliers pour résoudre les défis fiscaux soulevés par la numérisation de l'économie*, 8 oct. 2021.

<sup>22</sup> V. par ex. Cons. const., 29 déc. 2013, déc. n° 2013-685 DC, § 91. L'obligation de déclaration des « schémas d'optimisation fiscale » n'était pas suffisamment définie par la loi

<sup>23</sup> L. n° 2018-898 du 23 oct. 2018, art. 7.

<sup>24</sup> LFI n° 2018-1317 du 28 déc. 2018, art. 41.

<sup>25</sup> OCDE, *Norme d'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers en matière fiscale*, Paris, éd. OCDE, 2<sup>e</sup> éd., 2014, 346 p.

<sup>26</sup> V. par ex. Directive (UE) 2016/2258 du Conseil du 6 déc. 2016 modifiant la directive (UE) 2011/16 en ce qui concerne l'accès des autorités fiscales aux informations relatives à la lutte contre le blanchiment de capitaux.

<sup>27</sup> CNIL, délib. n° 2019-114 portant avis sur le projet d'art. 9 du PLF 2020, 12 sept. 2019.

<sup>28</sup> Cons. const., 27 déc. 2019, déc. n° 2019-796 DC, § 93 : le législateur a assorti le dispositif de « garanties propres à assurer, entre le droit au respect de la vie privée et l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude et l'évasion fiscales, une conciliation qui n'est pas déséquilibrée. »

<sup>29</sup> CE, 9 avr. 2014, *min. c/ Sté Gamboni Restauration*, Req. n° 318144, § 68 : une comptabilité informatisée correspond à une comptabilité dont les éléments nécessaires à son élaboration sont recueillis sur un support informatique.

<sup>30</sup> L'article L. 13-IV du LPF fait par exemple obligation aux entreprises de présenter à l'administration fiscale la documentation, les données et traitements informatiques qui concourent, directement ou indirectement, à la formation des résultats comptables ou fiscaux et à l'élaboration des déclarations rendues obligations par la CGI.

<sup>31</sup> BAUDU (A.), *Droit des procédures fiscales*, Paris, Gualino, Lextenso, 1<sup>er</sup> éd., 2018, p. 112.

Entre le contrôle sur pièces et la vérification de comptabilité classique, il s'apparente à une procédure intermédiaire *sui generis* permettant à l'administration fiscale d'effectuer un examen critique de la comptabilité de l'entreprise sans se déplacer dans ses locaux. Celle-ci peut alors librement, après la réception du FEC, effectuer des tris, des classements et calculs, et procéder à des traitements informatiques sur tout autre fichier transmis par l'entreprise. Rester à l'état de l'art en matière numérique signifie également l'instauration de sanctions adéquates. Le corpus répressif s'est ainsi particulièrement musclé, notamment en matière de lutte contre les logiciels

frauduleux. Enfin, la généralisation de la facturation électronique est encore un autre moyen plus récent de lutter contre la fraude à la TVA<sup>32</sup>.

Le *Big Data* présente donc un potentiel conséquent pour la lutte contre la fraude fiscale. Ces possibilités semblent toutefois encore sous-exploitées et les impacts des usages actuels sont également encore difficilement quantifiables. La vigilance doit pour autant être de mise car cette mutation ne doit pas abîmer les garanties procédurales accordées aux contribuables, elles aussi vectrices d'efficacité dans la lutte contre la fraude fiscale.

## 2 Le renouveau du droit des procédures fiscales sous contrôle

La relation des contribuables avec l'administration fiscale est historiquement marquée par une certaine méfiance. Le citoyen et le contribuable continuent d'observer avec crainte et suspicions les « *initiatives intempestives d'un État innovateur* »<sup>33</sup>. Cette constance historique éclaire donc les inquiétudes provoquées par le recours au *Big Data*, principalement en matière de protection des données à caractère personnel. Si elles sont légitimes, le déséquilibre engendré par la construction d'un *Big Data* fiscal est pour l'heure inexistant (A.). Le droit de la protection des données personnelles ne vient d'ailleurs que paraphraser les garanties dont les contribuables disposent déjà (B).

### A. Un déséquilibre très relatif entre les obligations et les garanties des contribuables

D'avantage depuis le siècle dernier, des lois sont venues accorder des garanties procédurales aux contribuables, qui amélioreraient d'autant l'acceptation de l'impôt. Le recours au *Big Data* pose ainsi la question de la pérennité de ces garanties. Toutefois, celui-ci est pour l'heure largement circonscrit tant par la technique que la pratique et le droit. Face aux contraintes logistiques et budgétaires, il est évidemment impossible de contrôler en permanence chaque contribuable. Le contrôle fiscal est ainsi ciblé et ce ciblage permet alors de viser les contrôles à enjeux ; le recours au *Big Data* suivant nécessairement cette même logique. Les techniques issues de la science des données numériques représentent également encore une faible part du contrôle fiscal et de ses

résultats, bien que l'ambition soit à terme conséquente. Aussi, ces nouveaux usages font encore l'objet d'une faible pénétration dans la culture organisationnelle de l'administration fiscale, du fait de leur relative nouveauté. Finalement, les pratiques et les méthodes de contrôle bougent donc peu. De la même manière, l'ensemble des procédures sont conservées, même et surtout en cas de recours au *Big Data*. L'article 154 de la loi de finances pour 2020 rappelle ainsi que les données collectées ne peuvent être opposées que dans le cadre d'une procédure de contrôle mentionnée au titre II de la première partie du Livre des procédures fiscales. Le recours au *Big Data* ne permet pas non plus de se défaire du débat oral et contradictoire. De la même manière, la motivation juridique demeure un élément structurant de la procédure de contrôle, qui participe à la préservation des droits du contribuable. Par ailleurs, la procédure doit également être marquée par l'appréciation de la bonne foi du contribuable, ce que ne peut appréhender la technique seule. L'inertie procédurale est donc d'autant plus opportune qu'elle semble justifiée par la technicité du droit fiscal et l'importance de son interprétation, ce qu'illustrent les mots du professeur Cozian « *la fiscalité se présente très souvent comme un jeu subtil d'options. Les options sont prévues par le législateur lui-même qui n'a jamais indiqué qu'entre deux solutions possibles le contribuable doit nécessairement choisir la plus onéreuse* »<sup>34</sup>. Cette complexité rend donc impossible l'établissement d'un modèle de droit algorithmique globalisant et met à l'abri le contribuable d'une remise en cause de ses garanties procédurales.

<sup>32</sup> Ord. n° 2021-1190 relative à la généralisation de la facturation électronique dans les transactions entre assujettis à la TVA et à la transmission des données de transaction, 15 sept. 2021.

<sup>33</sup> DORNE (D.), « Vive le roi sans gabelle – Les révoltes contre l'impôt en France au XVII<sup>e</sup> et au XX<sup>e</sup> siècles », *RFFP*, n° 5, 1984, p. 11.

<sup>34</sup> COZIAN (M.), *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*, 4<sup>e</sup> édition, 1999, cité dans BOUVIER (M.), *Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt*, Paris, LGDJ, Lextenso, 13<sup>e</sup> édition, 2016, p. 43.

Néanmoins, les changements ne sont encore une fois pas à sous-estimer et certaines garanties se réinventent déjà, notamment dans le cadre de l'automatisation de la communication du tiers. L'administration fiscale jouit effectivement d'un droit de communication nécessairement large (LPF, art. L. 81 à L. 102 AA) et permet de recueillir, de manière ponctuelle, passive et relativement informelle des informations ou documents utiles relatifs à un contribuable auprès de lui ou d'un tiers. Toutefois, ce qui était autrefois une communication ponctuelle s'automatise partiellement, laissant de surcroît une place prépondérante, mais prometteuse<sup>35</sup>, aux tiers de la nouvelle économie. L'article 242 bis du CGI prévoit ainsi l'obligation pour les opérateurs de plateforme d'adresser par voie électronique à l'administration fiscale un document récapitulatif un ensemble d'informations comptables relatifs à ses utilisateurs<sup>36</sup>. Toutefois, le corollaire de cette automatisation est un renforcement de l'information des contribuables directement par le tiers opérateur de plateforme. Celui-ci doit par exemple informer, à chaque transaction, l'utilisateur sur ses obligations fiscales et sociales sous peine d'une amende de 50 000 € (CGI, art. 1731 ter). À l'inverse, la coexistence des procédures de contrôle des comptabilités informatisées présente certains risques pour les garanties des contribuables. En sus des garanties traditionnelles attachées à toute procédure de contrôle fiscal, la vérification des comptabilités informatisées offre des garanties adjacentes comme celle de choisir le mode de traitement des données de l'entreprise<sup>37</sup>. Mais le nouvel examen de comptabilité vient créer la possibilité d'un truchement offrant moins de garanties. Ainsi, le débat oral et contradictoire est également obligatoire dans le cadre d'un examen de comptabilité mais sa construction et sa qualité sont très liées au contrôle sur place. Les voies de recours sont quant à elles réduites ; il n'est plus possible de saisir l'interlocuteur départemental.

## B. L'irruption fantasmée du droit de la protection des données personnelles au nombre des garanties du contribuable

Bien loin des débats houleux ayant eu lieu à l'occasion du vote de l'article 154 de la loi de finances pour 2020, les procédures fiscales en vigueur sont finalement déjà protectrices. La conformité au droit des données à caractère personnel donne ainsi lieu à des ajustements à la marge. En l'espèce, cette conformité relève plus de contraintes techniques et organisationnelles.

L'administration fiscale doit ainsi par exemple tenir un registre des activités de traitement ou encore nommer un délégué à la protection des données. Les droits des contribuables, comme le droit d'information, sont par ailleurs limités du fait de l'exercice d'une mission de service public<sup>38</sup>. Pour autant, le droit à l'information existe déjà en droit fiscal : obligation d'information dans le cadre du droit de communication, accès à un espace particulier, extrait de rôle, bordereau de situation, certificat de non-inscription au rôle, etc. Aussi, le secret fiscal accorde depuis longtemps une protection à ces données à caractère personnel. Il est effectivement interdit aux agents des impôts de divulguer les informations dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leurs fonctions, en dehors des cas précisément fixés par la loi, et il interdit également aux fonctionnaires de fonder une imposition sur des éléments protégés par le secret professionnel imposé à certaines professions<sup>39</sup>. De la même manière, la déontologie imprègne l'administration fiscale et les applications font par exemple l'objet d'une journalisation<sup>40</sup>. Pour autant, si le secret fiscal est de mise, il est difficile de l'exiger des technologies issues du *Big Data*. Ces dernières nécessitent donc d'être sécurisées. Finalement, le droit des procédures fiscales n'a pas attendu l'affirmation et l'autonomisation du droit de la protection des données à caractère personnel pour donner des garanties quelque peu similaires aux contribuables, faisant définitivement du fisc une administration tournée vers le traitement de ces données dans des limites préalablement établies.

Surtout, il ne s'agit pas de voir seulement dans le recours au *Big Data* un florilège de menaces mais de l'aborder comme au service du contribuable. Il s'inscrit alors dans le changement de nature de l'impôt, comme le prix d'un service rendu<sup>41</sup>. Le contribuable aurait les mêmes attentes qu'un consommateur sur internet, à savoir qu'on lui facilite la tâche et qu'on lui offre un service complémentaire. Cela se concrétise alors par une simplification croissante des démarches, notamment grâce aux outils numériques (par ex., portail [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr)). Le *Big Data* fiscal est quant à lui mis à profit dans le cadre des déclarations préremplies grâce aux informations fournies par les tiers déclarants, et de la déclaration automatique depuis l'impôt sur le revenu 2019. Il a également été mis à contribution dans le cadre du prélèvement à la source institué par la loi de finances pour 2017 et en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2019<sup>42</sup>. Dans le cadre du prélèvement à la source, il est effectivement nécessaire d'établir un haut niveau de synchronisation entre le revenu et le prélèvement. Le fichier DSN (Déclaration sociale

<sup>35</sup> C. comptes, *La fraude aux prélèvements obligatoires*, 2019, p. 147.

<sup>36</sup> LFI n° 2019-1270, 2 déc. 2019, art. 25 basé sur le rapport Terrasse sur l'économie collaborative.

<sup>37</sup> LPF, art. A-II. L'administration fiscale doit ainsi présenter trois options en ce qui concerne les traitements opérés sur la comptabilité.

<sup>38</sup> L. n° 78-17, 6 janv. 1978, art. 52.

<sup>39</sup> LPF, art. L. 103 ; C. pén., art. 226-13 et 226-14 ; BOI-DJC-SECR-20120912.

<sup>40</sup> V. par ex. arrêté modifié portant création par la DGFiP d'un traitement automatisé de lutte contre la fraude dénommé « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes », 21 fév. 2014, art. 5.

<sup>41</sup> BOUVIER (M.), « Sens et légitimité de l'impôt », *Pouvoirs*, vol. 4, n° 151, 2014, pp. 27-34.

<sup>42</sup> L. n° 2016-1917, 29 déc. 2016, art. 60 et l. n° 2017-1775, 28 déc. 2017, art. 11.

nominative), permettant la transmission unique, mensuelle et dématérialisée des données issues de la paie par les employeurs, a ainsi permis de construire cette synchronisation. Depuis 2018, la DSN a effectivement remplacé l'ensemble des déclarations périodiques ou événementielles et diverses formalités administratives adressées jusqu'à aujourd'hui par les employeurs à une diversité d'acteurs (DGFIP, CPAM, Urssaf, AGIRC ARRCO, organismes complémentaires, Pôle emploi, caisses des régimes spéciaux, etc.)<sup>43</sup>. Finalement, la conjonction des avancées technologiques et d'une habileté politique met fin à « *soixante-dix ans de renoncement* »<sup>44</sup>. L'exploitation et la structuration de données de masse par l'administration fiscale permettent donc tout autant de limiter les possibilités de fraude en facilitant l'impôt. Le *Big Data* est finalement le témoin d'une administration à deux têtes, entre nécessaires confiance, dissuasion et répression, et montre que l'émergence d'un « *État fiscal plateforme*<sup>45</sup> » est possible sinon souhaitable. Celui-ci offrirait davantage d'outils et de données nécessaires à favoriser l'accomplissement fiscal citoyen et volontaire du plus grand nombre, au

risque toutefois de faire perdre un peu plus de sens à l'impôt.

Il serait donc ubuesque de dire que l'usage actuel du *Big Data* remet complètement en cause les garanties du contribuable. De la même manière, les principes structurants de la protection des données à caractère personnel sont pour la plupart largement intériorisés par le droit des procédures fiscales et ses garanties. Surtout, les craintes liées aux utilisations longuement décrites montrent que le *Big Data* souffre d'être vu sous le seul angle de la répression. En un mot, le recours au *Big Data* dans le contrôle et la lutte contre la fraude fiscale met en lumière l'importance vitale d'inscrire les procédures fiscales dans leur temps mais il ne doit pas faire perdre de vue la nécessité d'une meilleure mobilisation des moyens existants, ni d'une impérative complémentarité des moyens humains et techniques. Encore relativement récent et bien que pour l'instant circonscrit, il devra faire l'objet de réévaluations régulières, tant du point de vue de son efficacité que de son impact sur la protection des données à caractère personnel. ■

<sup>43</sup> L. n° 2012-387, 22 mars 2012.

<sup>44</sup> WOLF (M.), « Le prélèvement à la source de l'IR 2018 : un aboutissement ou une étape », *RFFP*, n°149, 2020, p. 71.

<sup>45</sup> Notion d'État-plateforme, v. CHEVALLIER (J.), « Vers l'État-plateforme ? », *RFAP*, vol. 3, n° 167, 2018, pp. 627-637.