



COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL  
DE PARIS



# Rapport de synthèse

Colloque - « Intelligence artificielle : enjeux juridiques et fiscaux »

*29 novembre 2018, Cour administrative d'appel de Paris*

Colloque annuel de l'Association du Master 2 Fiscalité Appliquée de l'Université Paris-Est Créteil

Citer cet article : Romain FROMENT-CANIVET, Lucas MUSSIO, Romain VARGUET et AM2FA, "Colloque - Intelligence artificielle : enjeux juridiques et fiscaux", Rapport de synthèse 2018 ; <https://www.masterfiscaliteappliquee.com>



## **Propos introductifs**

Patrick Frydman, Conseiller d'Etat, Président de la Cour administrative d'appel de Paris

## **Partie 1 : Intelligence artificielle et droit - Nouveaux paradigmes**

### **Le droit fait-il obstacle au développement de l'intelligence artificielle ?**

*Marion Barbezieux, Avocate IP & Technology (DLA Piper)*

### **Les paramètres constitutionnels de l'intelligence artificielle : perspectives et anticipations québécoises**

*Frédéric Bérard, Professeur à L'Université de Montréal, Avocat-Conseil (Mitchell Gattuso)*

### **La justice prédictive : fantasmes et réalités**

*Timothée Paris, Maître des requêtes au Conseil d'Etat, Rapporteur général adjoint à la section du rapport et des études, Professeur associé à L'Université Paris-Est Créteil*

### **Disruption et fiscalité : comment préparer les équipes, dès demain ?**

*Stéphane Baller, Avocat associé (EY Société d'Avocats), Co-directeur du DU Transformation digitale du droit & Legaltech (Université Paris II), Co-directeur du DU Avocat Conseil Fiscal de L'Entreprise (Université Paris-Est Créteil, HEDAC, EY Société d'Avocats)*

## **Partie 2 : Intelligence artificielle et impôt - Nouvelles perspectives ?**

### **La sélection des dossiers à vérifier à l'heure de la dématérialisation**

*Thierry Lambert, Professeur à L'Université Aix-Marseille, Rédacteur en chef de La Revue européenne et internationale de droit fiscal*

### **Les questions posées par la taxation de l'intelligence artificielle**

*Frédéric Douet, Professeur à L'Université Rouen-Normandie, Auteur de Fiscalité 2.0 - Fiscalité du numérique (LexisNexis, 2018)*

### **Vers une taxation des robots ?**

*Xavier Oberson, Professeur à L'Université de Genève, Avocat associé (Oberson Abels)*

### **Ethique et numérique**

*Manon Laporte, Docteure en droit, Conseillère régionale d'Ile-de-France, Vice-Présidente de L'Alliance Centriste, Avocate associée (Laporte Avocats)*

## **Propos conclusifs**

*Alexandre Maitrot de La Motte, Professeur à l'Université Paris-Est Créteil, Directeur du Master Droit fiscal, Responsable scientifique de La Revue de Droit fiscal, Co-directeur du DU Avocat Conseil Fiscal de L'Entreprise (Université Paris-Est Créteil, HEDAC, EY Société d'Avocats)*

Ouvrant le colloque, **Patrick Frydman, Conseiller d'État, Président de La Cour administrative d'appel de Paris**, l'expertise juridique est amenée à traiter de l'intelligence artificielle par le risque qu'elle opportune (menace sur les métiers actuels). En effet, selon le Président Frydman, il existerait déjà des rapports certains entre l'intelligence artificielle et le droit, notamment fiscal, manifestés par l'action de l'administration fiscale, et contrôlés par le juge. Ainsi en serait-il du croisement de fichiers avec les déclarations des contribuables, du contrôle sur pièces diligenté sur la base d'informations récoltées numériquement et guidant le vérificateur, de la sélection de dossiers et de l'identification des contribuables à risque ou encore du contrôle de la comptabilité à distance et quotas informatisés.

En sorte que ces interactions pourraient, à terme, avoir un impact quant au respect du contradictoire pendant la procédure de contrôle fiscal, dès lors que la garantie du contradictoire dévaluée par l'accès au vérificateur ne devient plus un impératif. Dans le même sens, l'information sur l'utilisation des algorithmes, et notamment la capacité du contribuable à comprendre l'algorithme et l'utilisation qui en est faite, dans une perspective contradictoire, est rendue très difficile par la complexification des méthodes tirées des algorithmes.

Par ailleurs, au vu de leur capacité de stockage illimité, la preuve de la destruction de ces informations sensibles est difficilement possible à apporter.

Ce système a néanmoins l'avantage toutefois de permettre à l'administration fiscale d'exercer un contrôle plus étendu, et faisant preuve d'une grande souplesse, d'une part en raison de l'informatisation croissante des comptabilités, et d'autre part et surtout en raison de l'importance des échanges d'informations (automatiques ou non) d'informations à finalité fiscale au bénéfice des administrations nationales et étrangères. De ce point de vue, l'intelligence artificielle fiscale, comprise restrictivement comme les algorithmes aux fins de contrôle fiscal permettraient de contribuer à l'amélioration de la modernisation du système fiscal, tout en préservant les garanties des contribuables, sous réserve de l'adaptation du contradictoire.

Le Président Frydman ajoute que la coopération internationale a absolument besoin de cette modernisation du contrôle fiscale afin de faire face aux différents scandales ; faisant référence au scandale des

CumEx, affectant différents États pour un préjudice estimé de 55 milliards d'euros.

Mais à l'inverse, si l'administration (fiscale) pourra, à l'avenir, se prémunir et s'armer face aux pertes fiscales grâce à la modernisation de son contrôle, il faudra veiller aux risques inverses qui se caractériseraient par de nouvelles fraudes opérées par les contribuables qui se doteront d'une telle intelligence artificielle, comme on a pu le voir avec les logiciels de comptabilité frauduleux utilisés par bon nombre de pharmaciens.

Reprenant Balzac, qui avait dit « *L'intelligence est le levier avec lequel on remue le monde* », le Président Frydman relève que Sans doute que l'intelligence artificielle sera le levier qui remuera le monde de demain.

\*\*\*

## **Partie I. Intelligence artificielle et droit - Nouveaux paradigmes**

\*

**Marion Barbézieux, Avocate IP & Technology (DLA Piper)** prononçait la première intervention du corps du colloque, s'intéressant sur le point de savoir si le droit était un obstacle au développement de l'intelligence artificielle. A rebours de l'idée qui consiste à considérer que l'intelligence artificielle doit être crainte ou non (réfutant dès lors une optique menaçante, et actant du fait que l'intelligence artificielle sera une réalité à court ou moyen terme), la question posée est finalement celle de savoir si le système juridique est adapté pour l'encadrer. Selon Marion Barbézieux, l'intelligence artificielle doit être vue comme une chance, conduisant à se questionner sur l'effectivité du droit positif et de sa possibilité de faire obstacle à cet essor.

Les techniques d'apprentissage dites de *Machine Learning* ou de *Deep Learning* ont permis une utilisation de la machine extrêmement poussée. En effet, ces méthodes tendent à faire obtenir de la machine qu'elle « pense » comme un humain (opposant dès lors l'intelligence artificielle faible - consacrée à une tâche prédéfinie - et l'intelligence artificielle forte - ayant conscience d'elle-même -).

Pour ce faire, le recours au *big-data*, compris comme la compilation de données, est indispensable, posant dès lors le problème de la réglementation des données. S'agissant des données personnelles, le droit apparaît comme un obstacle au développement de l'intelligence

artificielle, ne serait-ce qu'au regard du récent règlement général de protection des données (RGPD).

S'il est justifié dans son principe, en ce qu'il permet une protection des données à caractère personnel, il empêche certainement le développement de l'intelligence artificielle, et ce à la faveur de quatre principes tirés du droit des données personnelles qui entreraient en conflit frontal avec le développement et les méthodes de l'intelligence artificielle :

- Le principe de finalité selon lequel l'objectif poursuivi par le traitement des données personnelles doit être clairement déterminé avant même le commencement du traitement pose nécessairement une difficulté en matière d'intelligence artificielle dès lors que les données sont intégrées dans un ensemble de données utilisées pour une toute autre finalité, voire une finalité évolutive en fonction de l'apprentissage de l'intelligence artificielle.
- Le principe de minimisation, en ce qu'il impose de ne collecter que les strictes données nécessaires, s'oppose à la logique du big data sur laquelle est fondée l'intelligence artificielle.
- Le principe de collecte loyale et licite, basé sur la conscience de l'individu que ses données sont collectées, ce dernier pouvant ne pas avoir conscience que ces données seront utilisées à des fins d'intelligence artificielle.
- Le principe d'accountability, selon lequel le responsable de traitement devra prouver que le fonctionnement complexe de l'algorithme vise une finalité prédéfinie, rejoignant les difficultés du principe de finalité.

En sorte que selon Marion Barbézieux, l'algorithme devrait être décomplexifié pour qu'un individu lambda puisse le comprendre et le maîtriser. Pour sortir de cette problématique, Marion Barbezieux propose que les données récoltées ne soient pas identifiées ou rapprochées à leurs titulaires, permettant ainsi à ces données de sortir du champ d'application des réglementations relatives aux données théoriques. Cette solution, déjà difficile à concevoir théoriquement en ce qu'il faudrait au-delà d'une « pseudonymisation » (puisque l'idée est que l'anonymisation soit irréversible afin d'écartier toute possibilité d'identifier la personne en cause), est également délicate à mettre en œuvre en pratique au vu de la corrélation (regroupement de différentes données individuelles) et de l'inférence (déduction d'une nouvelle donnée sur l'individu par rapport à celles collectées).

Une seconde série de difficultés concerne l'application du droit de la propriété intellectuelle à l'intelligence artificielle. L'intelligence artificielle pourra, à terme, être capable de création avec un raisonnement presque humain. En cas de création d'une œuvre, l'intelligence artificielle peut-elle devenir sujet de droit ? Si la jurisprudence a reconnu la protection d'œuvres créées par l'homme aidé de la machine, la protection d'œuvres exclusivement créées par la machine ne saurait être efficiente en raison de la non-satisfaction de la condition

d'originalité, puisque le robot ne peut (pas encore) avoir conscience de son effet artistique.

Marion Barbézieux propose trois pistes de réflexion sur le sujet :

- Mettre automatiquement ces créations dans le domaine public, ce qui impliquerait un défaut de retour sur investissement.
- Accorder des droits au créateur du robot, mais celui-ci n'aurait aucune marge de manœuvre sur la création qui découle de sa machine.
- Un droit *sui generis*, pour *in fine* accorder des droits patrimoniaux qui pourront être cédés au créateur de la machine.

Il faudra enfin absolument définir un régime de responsabilité, notion difficile et ouverte.

\*

A la faveur d'une approche comparée des enjeux juridiques de l'intelligence artificielle, **Frédéric Bérard, Professeur à L'Université de Montréal et Avocat-Conseil (Mitchell Gattuso)** s'est intéressé aux paramètres et difficultés constitutionnels que pouvait soulever l'intelligence artificielle, notamment la complexité de la question de l'encadrement juridique d'une telle utilisation technologique au sein de systèmes juridiques fédéraux comme le Canada et ses provinces.

Deux difficultés méritaient à cet égard d'être soulevées. Une première difficulté tient à la répartition des compétences entre Etat fédéral et Etats fédérés. La problématique est donc de savoir comment répartir, d'une part, la législation et d'autre part, les compétences, relatives à de telles règles en matière d'intelligence artificielle. Le risque est double, en ce qu'il pourrait résider des velléités de conflits de normes fédérales et provinciales, mais aussi des conflits de juridictions.

La question réside ici dans une des caractéristiques du droit constitutionnel canadien qu'est la doctrine du double aspect, selon laquelle le droit relatif au même domaine peut être établi par les deux niveaux de gouvernement, fédéral et provincial. Bien que le principe soit celui d'une répartition équilibrée des compétences, par le système fédéral, entre gouvernement fédéral et gouvernement provincial, il est des cas où la même matière relèvera des deux systèmes, relativement à leur objectif ou à leur portée, notamment en matière d'immigration ou de circulation routière.

Les provinces, au regard la théorie du double aspect qui leur réserve une compétence concurrente en cas d'objet spécial de la loi, essaient de faire perdurer cet équilibre entre compétence fédérale et compétence provinciale. Pour autant, en matière d'intelligence artificielle, il se peut que les lois fédérales et provinciales soient inconciliables ; il faudra donc appliquer la théorie de la prépondérance, selon laquelle, si les compétences réparties constitutionnellement sont respectées, et en présence d'un conflit de normes entre gouvernements qui implique qu'une

norme contredise l'autre, la norme fédérale doit prévaloir sur la norme provinciale.

La deuxième difficulté découle partiellement de la première en ce qu'il s'agit des risques de conflits des droits et libertés mis en jeu au vu du développement de l'intelligence artificielle. S'il est vrai que le Canada dispose d'un corpus fourni en matière de droits et libertés fondamentaux, le Québec possède une charte de droits et libertés fondamentaux. L'on peut donc envisager plusieurs postes de conflits entre les déclarations fédérale et provinciale :

- Sur la question de l'éthique : s'agissant de la marge d'interprétation accordée aux tribunaux pour juger de droits à la vie, de droits à la sécurité et à la liberté ;
- Sur la question de la liberté : s'agissant du créateur de la machine ;
- Sur la question de la sécurité : s'agissant de la responsabilité découlant de l'intelligence artificielle

Autant de problématiques qui seront d'autant plus difficiles à résoudre du fait du nécessaire équilibre entre les différents systèmes juridiques, par hypothèse dans les cas où les provinces ne légiféreraient pas de la même manière que l'État fédéral. De même, au niveau des libertés et droits fondamentaux confrontés à l'intelligence artificielle en ce qu'ils s'interprètent à la lumière de la charte canadienne et de la charte québécoise.

Face à cet essor technologique, beaucoup de questions sont posées ; de sorte Frédéric Bérard laisse une ouverture sur le fait d'assujettir l'intelligence artificielle et sa réalisation au titre de la personnalité juridique, morale ou bien d'une nouvelle personnalité de droit qui resterait à établir.

\*

Ensuite, *Timothée Paris, Maître des requêtes au Conseil d'État, Rapporteur général adjoint à La section du rapport et des études et Professeur associé à L'UPEC* traitait de son côté de la justice dite « prédictive », et se proposait de répondre aux divers fantasmes que celle-ci pouvait générer. A titre accessoire, M. Paris nous propose deux références en matière de développement de l'intelligence artificielle, à savoir, d'une part, un court-métrage, *The Next Rembrandt* (2016) démontrant comment l'intelligence artificielle, à partir de l'ensemble de la collection des portraits réalisés par Rembrandt, parvient à en créer un nouveau, fidèle au style de l'artiste comme s'il l'avait réalisé lui-même ; et d'autre part, un ouvrage traitant de justice prédictive sous l'angle du digital (A. Garapon et J. Lassègue, *Justice digitale - Révolution graphique et rupture anthropologique*, 2018).

Timothée Paris précise qu'il est ici question de traiter de la justice prédictive en tant que celle qui s'appuie sur les masses de données issues des jurisprudences rendues, qui sont ensuite analysées et classées pour rendre compte d'une ligne directrice jurisprudentielle. En

effet, énormément de cabinets d'avocats (analyse de la justice pour s'épauler dans leurs recherches), et de juges (parfaire le rendu de leurs décisions), s'appuient déjà sur ces technologies.

Mais il faut démentir l'argument principal de ces entreprises de justice prédictive qui affirment « *prédire les décisions des juges* ». La justice prédictive reste un fantasme. La justice est une activité humaine qui tire son origine de la divinité remplacée dans notre société démocratique par la loi, le juge, et c'est un poncif, perçu comme étant la bouche de la loi. On ne peut en revanche pas nier que c'est une activité humaine entièrement dépendante des aléas humains et de leurs passions. De plus, les professionnels du droit contribuent à un artisanat constitué par l'élaboration d'une décision de justice, artisanat qui ne saurait se limiter à l'analyse d'une masse de données.

Les logiciels d'analyses statistiques de la justice démontrent, en fonction de la prise en compte de plusieurs paramètres (qu'ils soient discriminatoires ou non) que la justice est parfois sujette à des aléas humains critiquables. Or, tout système juridique dans un État démocratique est fondé, le plus possible, sur la prévisibilité de la justice ainsi qu'une impartialité dans le rendu de la décision, ces deux exigences se traduisant par l'égide qu'exercent les principes de sécurité juridique et de légalité.

Pour autant, il ne faut pas négliger l'importance de ces logiciels de justice « prédictive », terme auquel Timothée Paris propose de lui substituer le terme de « justice statistique ». Ces logiciels ne prédisent pas l'avenir, mais restituent dans une certaine mesure une analyse permettant d'identifier ce qui a été jugé ; permettant ainsi d'infléchir seulement sur le fait qu'une décision rendue en une matière donnée aura une probabilité plus ou moins grande d'aller dans le sens résultant de l'analyse. Ces logiciels se traduisent donc par la capacité d'analyse et de prévisibilité qu'ils offrent, et non pas réellement par leur capacité de prédiction.

Par exemple, certains algorithmes permettent, en croisant plusieurs critères pertinents, d'avoir une lecture des décisions de justice plus fine et donc mieux utilisée. Ainsi, d'une part, on observe un gain de temps pour un travail moins fastidieux ; d'autre part, certaines réponses sont apportées au questionnement de l'utilisateur. De telle façon, il est possible de déterminer un taux de réussite devant telle ou telle juridiction, ou encore une indication des indemnités accordées pour un type de préjudice recherché devant telle juridiction.

Il ne faut pas se tromper, cette utilisation est une utilisation statistique mais non prédictive. Il s'agit ici d'anticiper la décision du juge au regard de ce qui est pratiqué habituellement, voire de prévenir ou résoudre le conflit avant que celui-ci ne parvienne au juge. De son côté, l'avocat possède une analyse permettant de mieux informer le client sur les suites de son affaire. Le client lui-même pourra juger de l'opportunité d'un contentieux, et ainsi accéder à une résolution à



l'amiable plus facilement, et pourra également économiser du temps qui ne sera pas investi dans une longue démarche judiciaire. De sorte que la justice statistique permet créer un arbitrage, avec pour arbitre une intelligence artificielle, qui aurait l'ensemble des décisions rendues dans la matière traitée s'agissant de litiges qui n'auraient pas mérité l'engagement d'un processus devant les juridictions.

Cet usage permettrait aussi, tout en améliorant le travail du juge et de l'avocat, d'accroître la cohérence de la jurisprudence. La cohérence des jurisprudences, en droit administratif notamment mais dans toutes les disciplines jurisprudentielles, est un argument fort, et il apparaît fort pratique que de tels logiciels permettent l'identification d'une ligne jurisprudentielle suivie. Cela permet au juge de satisfaire à son devoir d'impartialité, en ayant des références externes comme prisme de sa décision. Le juge peut ainsi avoir connaissance d'une réalité qu'il était en droit d'ignorer.

Cet usage est non pas prédictif mais descriptif et analytique, il permet de constater ce qui est fait par l'homme pour avoir une vue d'ensemble ainsi qu'une analyse plus étayée. Il faut voir dans le reflet de ces biais mis en valeur par ces logiciels (notamment les critères retenus par les juges) des pratiques non condamnables car elles démontrent simplement les biais humains. Ces questions invitent à réfléchir sur la pratique même d'un tel office au vu de l'utilisation croissante de tels logiciels.

\*

A titre de transition entre l'approche juridique et l'approche fiscale de l'intelligence artificielle, **Stéphane Baller, Avocat associé (EY Société d'Avocats), Codirecteur du DU Transformation digitale du droit & Legaltech (Université Paris II)** apporte une approche « métier », visant à comprendre comment les futurs fiscalistes (quel que soit le corps de métier) pourront s'intégrer au sein des nouveaux schémas qui existeront au fur et à mesure de la démocratisation de l'intelligence artificielle.

La question des logiciels est plus large que celle de son utilisation, puisque leur production dépend des informations qu'ils comprennent. Il faudrait, selon Stéphane Baller, un accès plus approfondi au rendu des décisions ainsi que de la publication des décisions prononcées par le juge. Aussi les gérants de ces logiciels ne prônent-ils pas toujours la productivité, mais une vision du risque encouru qui ne doit pas paralyser l'avocat dans son devoir de défense de son client.

Aujourd'hui, semble t-il qu'il ne faille non pas parler d'intelligence artificielle dans l'entreprise, mais bien de digitalisation, à laquelle l'intelligence artificielle n'apporte pas pour le moment de réelles révolutions. En effet, l'échange de données a toujours existé depuis l'invention des systèmes informatisés.

Pour autant, les évolutions technologiques en cours amènent les fiscalistes à, non seulement, être excellents techniquement, mais à aller au-delà de cette connaissance, notamment en ayant une aisance relationnelle. Effectivement, le fiscaliste devra savoir dialoguer avec les différents personnels de l'entreprise (notamment l'ingénieur). Dans certains cabinets, qui ont les moyens d'investir en la matière, certains avocats et ingénieurs travaillent ensemble sur le traitement des datas récoltées.

L'évolution passe par les mentalités, les professionnels de droit étant de plus en plus spécialisés, et font de cette dernière une culture divergente. Or, malgré la spécialisation, tous les fiscalistes sont confrontés aux mêmes problématiques. Il faut apprendre à parler ensemble. Cette articulation complexe des différentes matières implique nécessairement un dialogue effectif au sein des entreprises (p. ex., entre directeur financier et/ou fiscal et directeur de l'innovation).

De manière plus large, le fiscaliste doit être pédagogue. De façon croissante, les responsables de différents services agissent et prennent (sans vraiment s'en rendre compte) des décisions fiscales. Le fiscaliste doit nécessairement être présent pour faire comprendre les conséquences fiscales de ces opérations, mais surtout pour faire comprendre la valeur fiscale face à une intrusion accrue de la fiscalité dans l'ensemble des activités. Si le fiscaliste doit expliquer la substance même de la fiscalité, il doit aussi s'intéresser à la pluralité des secteurs qu'il côtoie pour que sa communication fiscale ait un impact.

Pour prévoir, il faut savoir réfléchir. Les étudiants doivent être amenés à une meilleure compréhension des secteurs économiques, d'une ouverture certaine sur le monde extérieur. Même au sein de leur domaine de prédilection qu'est le droit, les professionnels du droit doivent se parler et se comprendre (autant l'avocat que le juge, le notaire ou l'huissier).

Ce discours constructif entre les différents agents de l'entreprises est rendu nécessaire, non seulement pour la pratique même de l'activité, mais surtout pour pouvoir faire face à une administration fiscale qui, dotée de ces nouvelles technologies, risquerait de prendre un avantage considérable sur le contribuable isolé.

\*

S'en est suivi un débat sur les logiciels de justice prédictive ou statistique. Il en ressort que ces outils sont utilisés pour établir des statistiques détaillées par mots-clefs et fournir une analyse de taux de réussite devant les juridictions. La clientèle est majoritairement composée d'avocats, de directions juridiques.

Il est par ailleurs à noter que l'usage statistique des logiciels a amené à la loi Macron en matière prud'homale.

Cependant, l'utilisation de tels outils reste à relativiser, et il faut faire attention sur quelles données ils se basent, en ce qu'ils ne possèdent pas, en matière fiscale, suffisamment de données pour être parfaitement pertinents. De surcroît, l'avocat doit faire preuve de courage et ne pas se laisser guider par les statistiques qui lui seraient présentées, tout comme le juge ne saurait rendre sa décision avec pour unique fondement l'utilisation de tels logiciels.

Ils permettraient toutefois une justice plus fluide (mais impliqueraient de s'immiscer dans le rendu des décisions ainsi que de la rédaction des décisions de justices), et donc une baisse du coût de la justice. Cependant, il a pu être démontré qu'en matière pénale, l'intelligence artificielle est extrêmement précaire et dangereuse (notamment au regard du principe de personnalité des délits et des peines), ce qui implique de ne pas jouer avec la justice, et à n'étendre l'usage de l'intelligence artificielle à la justice que de façon raisonnable.

\*\*\*

## **Partie II. Intelligence artificielle et impôt - Nouvelles perspectives ?**

\*

Dans un premier temps, *Thierry Lambert, Professeur à l'Université Aix-Marseille et Rédacteur en chef de La Revue européenne et internationale de droit fiscal* s'est interrogé sur la question de la sélection des dossiers à vérifier à l'heure de la dématérialisation. Selon lui, le problème posé est principalement celui de l'utilisation de l'intelligence artificielle au sein du contrôle sur pièces (la dématérialisation ne se posant pas en cas de contrôle sur place).

Thierry Lambert relève à titre de démystification que la nouveauté en matière de procédures fiscales ne réside pas tant dans le fait que l'intelligence artificielle est utilisée aux fins du contrôle, mais davantage l'ampleur du contrôle opéré grâce à cette dernière, de même que la vérification de comptabilité à distance avec la transmission de fichiers comptables. Le problème se positionne donc sur l'effectivité du contradictoire, quand bien même la jurisprudence du Conseil d'État observe si besoin le respect de ses conditions. Pourtant, ce contrôle à distance est défavorable au contribuable, en ce que le contrôle est un contact physique, et pour lequel l'on ne saurait se passer de la présence du vérificateur.

Ce type de contrôle induit aussi, d'une certaine façon, l'idée que l'on se livrerait un contrôle à bas coût, déployé sur l'ensemble du

territoire. Les problèmes liés aux garanties substantielles n'ont par ailleurs pas été réglés avec la loi de finances pour 2019.

Thierry Lambert insiste sur la relativité du caractère innovant de l'utilisation de l'intelligence artificielle dans le contrôle fiscal, en relevant qu'auparavant déjà, l'administration analysait déjà de manière performante les dossiers des contribuables en se fixant, par exemple, sur les variations importantes de chiffre d'affaires ou encore les contribuables à revenus déclarés faibles mais disposant de signes extérieurs de richesse. En réalité, les dossiers blancs étaient très rares, donc l'intelligence humaine suffisait déjà à rectifier les contribuables qui faisaient défaut à l'impôt.

Pour autant, l'on a pu constater le développement d'une multitude de fichiers dont dispose l'administration et permettant le traitement informatique de la situation des contribuables : état du contentieux en cours, saisine du conciliateur, agrément, réclamation contentieuse, demande de remboursement de crédit d'impôt, ou dépôt tardif de déclaration. Autant d'éléments qui permettent de définir le contribuable à risque. De surcroît, le traitement automatisé permet déjà une analyse modulant les comportements frauduleux au vu de fraudes déjà caractérisées ; sans oublier les fichiers internationaux alimentés par l'échange automatique d'informations permettant la collecte d'informations auprès d'États membres.

En tout état de cause, malgré la relativité de la nouveauté, l'on se trouve face à une administration fiscale qui possède une masse de données, face à des contribuables qui veulent être protégés. Ces derniers peuvent ainsi mobiliser le droit interne, mais aussi la Convention EDH, et plus récemment le RGPD. Aussi la jurisprudence de la CJUE fixe-t-elle également un certain nombre de limites à l'utilisation de telles données aux regards de leur pertinence (contre l'usage abusif et impropre) sur la durée de détention, et permettant au citoyen de faire valoir un « droit à l'oubli ».

Par ailleurs, la CNIL surveille de près l'utilisation de ces algorithmes qui permettent une modélisation prédictive permettant l'identification des fraudeurs potentiels. Or, la CNIL rappelle que ce sont des outils qui aident à la prise de décision, ça ne doit pas être un outil de « profilage ». L'autorité fiscale doit pouvoir vérifier qui a utilisé ce fichier et à quelles fins. Pour encadrer de tels systèmes, la CNIL décline les hypothèses et impose la démarche à suivre. Ainsi, quand l'administration fiscale a tenté d'utiliser le numéro de sécurité sociale des contribuables, la CNIL a estimé qu'une telle utilisation ne saurait se justifier que dans la finalité d'obtenir l'adresse et de vérifier l'identité du contribuable).

La CNIL dispose d'un pouvoir de contrôle qu'elle use au sein même des locaux de l'administration, pour ensuite produire des recommandations sur la manière dont sont utilisées les informations ainsi que leur conservation. La CNIL est également informée des éventuels

dysfonctionnements par le délégué à la protection des données, qui tient un registre de traitements avec une étude d'impact quant à l'utilisation de ces données.

Finalement, l'administration fiscale française, lorsqu'elle ne possédait pas les ressources technologiques que l'on connaît aujourd'hui, faisait déjà preuve d'ingéniosité dans ses recherches (il existait ainsi un service dont la mission était de trouver toute information pertinente à propos de contribuables dans les journaux). En observant les pays voisins notamment le Royaume-Uni, on constate que l'État utilise Internet et quadrille les réseaux sociaux depuis longtemps.

Il faut prendre en compte que l'administration fiscale se modernise, les garanties du contribuable doivent donc être en accord avec ce mouvement, le risque étant notamment celui d'une déperdition du principe du contradictoire au profit d'un contrôle fiscal expéditif et de masse.

\*

*Frédéric Douet, Professeur à l'Université Rouen-Normandie et Auteur de Fiscalité 2.0 - Fiscalité du numérique (LexisNexis, 2018)* s'est ensuite intéressé aux questions posées par la taxation de l'intelligence artificielle.

Rappelant que l'on oppose l'intelligence réelle à l'intelligence artificielle, il relève que plusieurs théories induisent que le développement de l'intelligence artificielle va entraîner une raréfaction du travail, menant à l'idée selon laquelle il faudrait opérer à une taxation de cette dernière. Mais, selon Frédéric Douet, cette raréfaction est à voir comme un phénomène de destruction créatrice, comme le décrivait Joseph Schumpeter, en ce analysé comme le mouvement permanent de destruction d'activités liées aux anciennes innovations et de création de nouvelles activités liées aux nouvelles. En effet, avec la révolution industrielle, les batteuses mécaniques, la machine à tisser, l'on a pu voir que l'évolution technologique a finalement contribué au développement social des salariés impactés.

L'idée d'une taxation de l'intelligence artificielle refait surface en 2017 avec la députée luxembourgeoise au Parlement européen Mady Delvaux-Stehres, dans un rapport fourni à la Commission européenne, puis reprise par Benoit Hamon et réaffirmée par Bill Gates.

Mais selon Frédéric Douet, la taxation de l'IA serait une fausse bonne idée, pour deux raisons. La première raison est une raison d'ordre théorique. En effet, l'idée de taxer certaines activités considérées comme destructrices n'est pas nouvelle. Lorsque la France a décidé de taxer l'activité de trading à haute fréquence à l'occasion de son développement en France, cette politique a mené à une délocalisation importante, le rendement de la taxe étant devenu négligeable.

Cependant les défenseurs d'une taxation de l'intelligence artificielle prônent le fait que l'intelligence artificielle, qui va se substituer progressivement aux salariés, va créer de la richesse, profitant davantage aux actionnaires qu'aux salariés. L'idée est donc de considérer les robots et machines comme de véritables salariés en les soumettant aux cotisations sociales voire à des prélèvements spécifiques (en les considérant, finalement, comme un contribuable en devenir). Mais Frédéric Douet est hostile à cet argumentaire. L'Institut Sapiens soulève en ce sens qu'un rapport du World Economic Forum, publié en septembre 2018, démontrerait que la digitalisation de l'économie et la robotisation de l'emploi vont entraîner la disparition d'environ 2,1 millions d'emplois peu spécialisés mais amèneraient à la création de 58 millions d'emplois pour 2025.

Cela amène à une nouvelle problématique, à savoir celle d'une formation qui, à la base, est fondamentale. Or, la France ne traite pas particulièrement de cette question. Lorsque Paris a voulu s'identifier comme la capitale du digital avec un capital de 20 millions d'euros pour y parvenir, le Massachusetts crée une école spécialisée dans le domaine pour une valeur de 1 milliard.

En termes d'unités de robotisation, la France est au 18ème rang mondial alors que l'Allemagne est au 3ème rang mondial pour un taux de chômage inférieur à celui de la France, remettant en cause l'effet décroissant de l'intelligence artificielle face à l'emploi. Par ailleurs, certains professionnels du secteur du bâtiment auraient investi dans les robots pour suppléer le manque de main d'œuvre.

La seconde raison rendant difficile l'idée de taxer les robots est celles des modalités pratiques. À quel moment considérer un robot taxable ? Quand bien même certaines machines sont très performantes, elles sont créées pour des finalités différentes, et sont donc difficilement comparables. Le seuil de déclenchement de taxation est donc très difficile à établir. Taxer le robot, c'est taxer le revenu imposable, qui s'entend du résultat net, donc il y aurait là une possibilité de prendre en charge l'ensemble des coûts d'entretien et d'amortissement du robot ; avec un risque de répercussion sur le consommateur final des coûts fiscaux supportés par les entreprises à raison de leurs robots, une telle taxe risquant par ailleurs de faire double emploi avec la TVA et la CVAE, et constituant un potentiel repoussoir fiscal si cette taxe devait être franco-française.

Derrière l'intelligence artificielle se cachent les GAFAs (et les BATX) qui constituent le fer de lance de l'économie américaine ainsi que de leurs renseignements. La France ne peut donc valablement se risquer à une taxation sévère qui empêcherait de suivre le développement économique et numérique mondial, et ce malgré les dernières déclarations tendant à imposer les entreprises du numérique à raison de leur chiffre d'affaires à compter de 2019.

\*

**Xavier Oberson, Professeur à L'Université de Genève, Avocat associé (Oberson Abels)** relève que la raréfaction du travail est à percevoir comme une menace sérieuse et réelle en ce qu'elle engendrerait la diminution de la base imposable, essentielle à l'Etat en plus d'un accroissement de la dépense sociale, un ralentissement de la consommation. Aussi, elle créerait, en creux, des questions d'égalité, puisque la richesse serait concentrée entre les mains de ceux qui détiennent l'intelligence artificielle. Il faut donc, selon lui, opter pour une taxation des robots.

Si l'école des optimistes voit une destruction créatrice (et faisant référence aux propos de Frédéric Douet), qui entrainera la création d'emplois et donc un phénomène favorable à l'économie, l'école des pessimistes, dont il se revendique, y voit une révolution différente cette fois-ci : la machine à tisser a remplacé le bras de l'Homme, et ici il s'agit de remplacer son intelligence. Dans un tel processus, c'est la globalité des métiers qui se trouve menacée.

Ainsi faut-il, selon Xavier Oberson, et par précaution, étudier dès maintenant la taxation des robots, et ceci à l'échelle internationale pour permettre un impôt ayant un impact efficace, tout en faisant attention à la compétitivité fiscale internationale.

Le problème de la capacité contributive du robot est un problème d'ordre constitutionnel pour la plupart des pays. Toutefois cette taxation n'est pas inconcevable : au même titre, l'on a imposé les sociétés qui ne sont qu'une théorie juridique. Ainsi, l'on peut concevoir qu'au fur et à mesure qu'ils se développeront, les robots pourraient être dotés d'une personnalité fiscale. Bien qu'à ce stade, la capacité du robot n'est pas contributive (incapacité de paiement), celle-ci se situe dans sa force de main d'œuvre, son usage créant un revenu.

Sur les modalités d'imposition des robots, plusieurs pistes pourraient être envisagées. La première piste est celle de l'impôt sur le revenu. En ce sens que le robot remplace un salarié, lequel aurait perçu un salaire imposable à raison de son travail, le robot pourrait être considéré comme percevant un revenu théorique sur lequel assoir l'impôt. Xavier Oberson indique par ailleurs qu'en droit suisse, un impôt sur un revenu théorique existe déjà dans le cadre de l'impôt sur la valeur locative : le propriétaire immobilier bénéficie, *es qualité* de propriétaire, d'un revenu théorique cristallisé par le loyer qu'il aurait perçu, et est imposé à ce titre.

Une objection à cet impôt sur le revenu théorique serait le risque d'une double imposition économique, ce à quoi il rétorque que soumettre à l'impôt les bénéfices des sociétés et les distributions de dividendes revient également à soumettre le même revenu à une double imposition économique. L'on pourrait envisager une déductibilité en charges des revenus théoriques versées par l'entreprise, ou encore des

amortissements. Se poseraient ensuite les questions des modalités de paiement, de recouvrement, et de taux.

Une autre piste pour insérer le système fiscal dans l'activité des robots serait la TVA. Puisqu'elle a un champ d'application très large, et compléterait l'imposition sur le revenu, les robots, qui fournissent des services et pourraient livrer des biens, pourraient être soumis à TVA à raison de leur activité (en la personne du propriétaire du robot). Cela posera, à terme, des questions de territorialité si le propriétaire du robot est situé dans un Etat A, le robot accomplissant la livraison ou le service dans un Etat B, et le client dans un Etat C.

Enfin, on pourrait également envisager un impôt objectif, dont le fait générateur serait la simple détention d'un robot.

Toutefois, c'est une vision très futuriste qu'est celle de se prononcer sur la taxation des robots, et les Etats ne sont pas prêts, ni conceptuellement, ni matériellement, à fiscaliser l'activité des robots. Il est néanmoins pertinent de commencer dès à présent à réfléchir sur cette possibilité, en toute honnêteté intellectuelle, et sans prendre en compte les passions de l'Homme.

\*

**Manon Laporte, Docteure en droit, Conseillère régionale d'Île-de-France, Vice-Présidente de l'Alliance Centriste, Avocate associée (Laporte Avocats)** propose de démystifier le numérique : il s'agit d'une chaîne de valeurs qui comporte les datas, leurs analyses et l'usage de ces données par l'État, l'entreprise et le consommateur. Le numérique est un phénomène qui a déjà commencé vers les années 1960, et aujourd'hui le phénomène est devenu mondial.

Le problème est que les GAFAs / BATX ont pris 10 ans d'avance dans cette technologie sur les économies privées et, dans une certaine mesure, les États. Leur puissance économique est telle qu'ils peuvent former des opinions, donner une certaine perception du monde, influencer sur les choix de consommation. Pour équilibrer cette valorisation de la valeur économique avec le bien être sociétair humain, il faut faire le lien avec le numérique par l'éthique (qui n'a pas de définition propre, mais on l'entendra de la valeur morale et de la liberté propre à chaque culture ou État).

Il faut parfaire une éthique européenne, qui pourra passer par quatre grandes idées :

- Un principe de loyauté : pour intégrer les impacts collectifs, l'algorithme doit être loyal envers ces utilisateurs voire même entre les communautés.
- Un devoir de vigilance : il s'agit de surveiller ces évolutions par un questionnement régulier de l'ensemble des maillons de la chaîne du numérique.



- Former à l'éthique les professionnels : avec un comité de l'éthique, voire une charte de déontologie quant à l'utilisation de ces nouvelles technologies.
- Eduquer les européens : sur le fait d'être vigilant sur les outils qui nous sont apportés, pourquoi ne pas écraser les données plutôt que de les stocker.

Cette éthique européenne concernant, dans une certaine mesure, les flux financiers des entreprises, doit passer par la fiscalité. Mais la règle de l'unanimité est incompatible avec l'urgence de mettre en place un droit fiscal international.

Deux pistes peuvent néanmoins être abordées sur le plan de l'éthique fiscale du numérique et de l'intelligence artificielle :

- Revoir la notion d'établissement stable : redéfinir la notion en y incorporant l'établissement stable virtuel, pour adapter la fiscalité aux évolutions numériques et permettre ainsi une taxation. Israël et l'Inde l'ont déjà, fait en intégrant la présence numérique significative directement dans le droit national. La France a tenté d'insérer un amendement dans la loi de finances pour 2019, projet échoué en raison d'écueils rédactionnels qui rendaient la notion d'établissement stable virtuel impraticable et incompatible avec les conventions fiscales internationales.
- Revoir la notion d'immobilisation incorporelle : au regard des spécificités du numérique et de la valeur que peut constituer une intelligence artificielle.

Les solutions européennes sont difficiles à mettre en œuvre du fait de la règle de l'unanimité. Pourtant, il faut effectuer une convergence européenne et une redéfinition des notions anciennes pour agir au niveau mondial. Il y a eu une proposition de directive, le 21 mars 2018 s'agissant de la taxation du numérique, mais les problèmes résultant de l'adresse IP font défaut à son application.

Sur l'établissement stable, il faut adapter la notion conventionnelle d'établissement stable à celle d'établissement virtuel. En effet, l'entreprise qui fournit des prestations de services sur un territoire donné perçoit au final de grands bénéfices au « travail gratuit » fourni par les internautes de par la masse d'informations qu'ils laissent à disposition de l'entreprise. Il apparaît donc cohérent, à travers une notion d'installation fixe d'affaires de taxer la substance économique perçue par ces mêmes entreprises. Les critères pouvant démontrer d'une présence numérique significative pourraient être le nombre mensuel d'utilisateurs, le volume de données collectées dans les États membres ou le nombre de contrats conclus.

\*\*\*

**Alexandre Maitrot de La Motte, Professeur à L'Université Paris-Est Créteil, Directeur du Master Droit fiscal, Responsable scientifique de La Revue de Droit fiscal,** concluait le colloque en rappelant que la question de l'intelligence artificielle est ancienne et remonte jusqu'en

1950, avec pour question centrale « *est-ce qu'une machine peut penser* » puis s'est développée au fil d'études et de colloques. Cette intelligence artificielle désigne aujourd'hui l'ensemble des théories et techniques mises en œuvre pour stimuler l'intelligence, cet ensemble de concepts technologiques qui vont influencer sur plusieurs disciplines et sciences.

En Europe, la question de l'intelligence artificielle est hésitante, et nous avons une dizaine d'années de retard sur les États-Unis.

Le Professeur Maitrot de la Motte propose de conclure que l'intelligence artificielle apparaît donc comme, à la fois, une opportunité, mais également un risque sur le plan juridique et fiscal.

### **1. L'intelligence artificielle et le droit fiscal : opportunités**

En matière de droit et d'intelligence artificielle, trois opportunités seraient susceptibles de se présenter.

- L'appréhension de l'intelligence artificielle par l'Etat et l'administration fiscale

En effet, au niveau du contrôle fiscal, l'intelligence artificielle a l'avantage de contrôler plus et de contrôler mieux, permettant ainsi de mieux lutter contre la fraude fiscale. Ce n'est pas réellement une révolution dans la matière, mais la vitesse d'exécution s'est considérablement accrue. Il faut se réjouir que l'administration fiscale soit plus efficace, en ce qu'elle pourra trouver de nouveaux contribuables et mieux connaître leurs profils.

L'État, face à l'intelligence artificielle aura du mal à définir les facultés contributives de la machine, et devra résoudre l'application constitutionnelle faite du consentement à l'impôt s'agissant de robots.

- L'appréhension de l'intelligence artificielle par le contribuable

L'intelligence artificielle pourrait satisfaire à la protection de l'exigence constitutionnelle de légalité et de sécurité juridique. Cela permettrait aussi d'avoir une justice plus juste en faisant rendre compte des statistiques ou encore de ne pas aller inutilement au conflit.

Il faut toutefois réfléchir au niveau de l'État et des universités sur la mutation des emplois pour former aux mieux les étudiants, il s'agit d'une responsabilité sociale, le risque final étant d'assister à une asymétrie prononcée entre l'administration fiscale et le contribuable.

- L'appréhension de l'intelligence artificielle par le juge

La question de l'aide à la décision n'est pas nouvelle. Elle tend à être améliorée, mais il ne s'agit pas de justice prédictive, il ne s'agit pas de prédire ce qui va être ou pas mais de ce qui est. Au mieux la justice est-elle statistique et permet de regarder l'avenir dans un rétroviseur, et non l'avenir lui-même. Les logiciels ne doivent pas avoir la prétention de fixer l'avenir.

Il faut tout de même se questionner : à savoir si l'on fait du droit en recherchant le précédent le plus proche de notre cas, ou faut-il apporter un raisonnement juridique fondé sur une règle de droit avec une qualification rigoureuse des faits pour son application. Raisonne t-on par grands principes, ou par une étude du précédent ? D'une certaine façon, l'opposition est celle qui existe en creux entre le droit continental (codifié) et le droit de *common Law* (basé sur la casuistique).

L'avantage tient surtout dans la définition d'une ligne jurisprudentielle cohérente, permettant la réflexion du juge sur son office au regard des risques que comportent les possibles dérives d'une telle justice.

## 2. L'intelligence artificielle et le droit : risques

Par parallélisme, les risques pèsent sur les mêmes personnes que les opportunités.

### ○ Les risques pour l'Etat et l'administration fiscale

D'abord, les droits et libertés les plus essentiels de tout système juridique sont déclinés à travers plusieurs échelles, leur conciliation est extrêmement complexe s'agissant de s'adapter avec l'usage de l'intelligence artificielle.

S'agissant du contrôle à distance, le risque d'un mauvais usage de ces innovations serait de produire un service réduit à bas coût. Or, seule la dépense doit être minimisée, le service rendu doit préserver sa qualité.

La puissance publique doit réfléchir aux problématiques d'éthique, les démocraties risquant d'être déstabilisées par ce flux d'informations relatives au citoyen.

### ○ Les risques pour le contribuable

De tout le colloque, c'est la catégorie la plus à risques. Le compromis semblerait de ne rien interdire mais de tout encadrer. Or, le cadre n'est pas forcément précis puisque rien n'est interdit. Les risques peuvent être disproportionnés.

Le débat s'agissant de la taxation de la machine en tant que sujet de droit doit nécessairement être dépassionné et ne pas faire fuir, il faut le rendre humain et honnête.

L'on peut également mentionner les conflits de lois concernant la protection des garanties offertes aux contribuables s'agissant de leurs données personnelles.

- Les risques pour le juge

Le principal est la peur de ne pas comprendre, le retour des expériences est assez négatif. Il ne faut pas pour autant s'en méfier, mais une marge de progrès reste importante. Les risques doivent pour autant être relativisés dès lors que l'automatisation de la justice ne fait que reproduire les biais humains et non créer la justice par la machine.

Finalement, l'intelligence artificielle intéressant de nombreuses matières, il faut être capable de dialoguer entre pluridisciplinaires, cet ensemble devant être encadré par le droit.

Beaucoup de questions restent en suspens : doit-on changer le cadre juridique ou maintenir le système actuel et l'adapter aux évolutions à venir (comme pour la définition de l'établissement stable numérique) ?

Dans une logique interne, il n'est pas nécessaire de modifier le droit ; en revanche, dans une logique internationale, il conviendra nécessairement de moderniser les législations en vigueur, dès lors que les conventions internationales s'opposent à ce développement. L'action doit nécessairement être menée au niveau international.

Mais ce droit reste à créer, et doit-il passer par un « droit *sui generis* » ? Une réformation /modernisation de notre système juridique ? Le débat doit fixer le cadre, les solutions sont ouvertes, il y a dans ce phénomène nombre d'opportunités qui doivent être traitées tout en gardant en perspective les risques encourus.