

INTERNATIONAL JOURNAL OF **DIGITAL AND DATA LAW**

REVUE INTERNATIONALE DE DROIT
DES DONNÉES ET DU NUMÉRIQUE



Vol. 6 – 2020



ISSN 2553-6893

International Journal of Digital and Data Law
Revue internationale de droit des données et du numérique

Direction :
Irène Bouhadana & William Gilles

ISSN : 2553-6893

IMODEV
49 rue Brancion 75015 Paris – France
www.imodev.org
ojs.imodev.org

*Les propos publiés dans cet article
n'engagent que leur auteur.*

*The statements published in this article
are the sole responsibility of the author.*

Droits d'utilisation et de réutilisation

Licence Creative Commons – Creative Commons License -



Attribution

Pas d'utilisation commerciale – Non Commercial

Pas de modification – No Derivatives

À PROPOS DE NOUS

La **Revue Internationale de droit des données et du numérique (RIDDN)/ the International Journal of Digital and Data Law** est une revue universitaire créée et dirigée par Irène Bouhadana et William Gilles au sein de l'IMODEV, l'Institut du Monde et du Développement pour la Bonne Gouvernance publique.

Irène Bouhadana, docteur en droit, est maître de conférences en droit du numérique et droit des gouvernements ouverts à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne où elle dirige le master Droit des données, des administrations numériques et des gouvernements ouverts au sein de l'École de droit de la Sorbonne. Elle est membre de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS). Elle est aussi fondatrice et Secrétaire générale de l'IMODEV. Enfin, elle est avocate au barreau de Paris, associée de BeRecht Avocats.

William Gilles, docteur en droit, est maître de conférences (HDR) en droit du numérique et en droit des gouvernements ouverts, habilité à diriger les recherches, à l'Université Paris 1 Panthéon-Sorbonne où il dirige le master Droit des données, des administrations numériques et des gouvernements ouverts. Il est membre de l'Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS). Il est aussi fondateur et Président de l'IMODEV. Fondateur et associé de BeRecht Avocats, il aussi avocat au barreau de Paris et médiateur professionnel agréé par le CNMA.

IMODEV est une organisation scientifique internationale, indépendante et à but non lucratif créée en 2009 qui agit pour la promotion de la bonne gouvernance publique dans le cadre de la société de l'information et du numérique. Ce réseau rassemble des experts et des chercheurs du monde entier qui par leurs travaux et leurs actions contribuent à une meilleure connaissance et appréhension de la société numérique au niveau local, national ou international en analysant d'une part, les actions des pouvoirs publics dans le cadre de la régulation de la société des données et de l'économie numérique et d'autre part, les modalités de mise en œuvre des politiques publiques numériques au sein des administrations publiques et des gouvernements ouverts.

IMODEV organise régulièrement des colloques sur ces thématiques, et notamment chaque année en novembre les *Journées universitaires sur les enjeux des gouvernements ouverts et du numérique / Academic days on open government and digital issues*, dont les sessions sont publiées en ligne [ISSN : 2553-6931].

IMODEV publie deux revues disponibles en open source (ojs.imodev.org) afin de promouvoir une science ouverte sous licence Creative commons **CC-BY-NC-ND** :

1) la *Revue Internationale des Gouvernements ouverts (RIGO)/ International Journal of Open Governments* [ISSN 2553-6869] ;

2) la *Revue internationale de droit des données et du numérique (RIDDN)/ International Journal of Digital and Data Law* [ISSN 2553-6893].

ABOUT US

The **International Journal of Digital and Data Law / Revue Internationale de droit des données et du numérique (RIDDN)** is an academic journal created and edited by Irène Bouhadana and William Gilles at IMODEV, the Institut du monde et du développement pour la bonne gouvernance publique.

Irène Bouhadana, PhD in Law, is an Associate professor in digital law and open government law at the University of Paris 1 Panthéon-Sorbonne, where she is the director of the master's degree in data law, digital administrations, and open governments at the Sorbonne Law School. She is a member of the Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS). She is also the founder and Secretary General of IMODEV. She is an attorney at law at the Paris Bar and a partner of BeRecht Avocats.

William Gilles, PhD in Law, is an Associate professor (HDR) in digital law and open government law at the University of Paris 1 Panthéon-Sorbonne, where he is the director of the master's degree in data law, digital administration and open government. He is a member of the Institut de recherche juridique de la Sorbonne (IRJS). He is also founder and President of IMODEV. Founder and partner at BeRecht Avocats, he is an attorney at law at the Paris Bar and a professional mediator accredited by the CNMA.

IMODEV is an international, independent, non-profit scientific organization created in 2009 that promotes good public governance in the context of the information and digital society. This network brings together experts and researchers from around the world who, through their work and actions, contribute to a better knowledge and understanding of the digital society at the local, national or international level by analyzing, on the one hand, the actions of public authorities in the context of the regulation of the data society and the digital economy and, on the other hand, the ways in which digital public policies are implemented within public administrations and open governments.

IMODEV regularly organizes conferences and symposiums on these topics, and in particular every year in November the Academic days on open government and digital issues, whose sessions are published online [ISSN: 2553-6931].

IMODEV publishes two academic journals available in open source at ojs.imodev.org to promote open science under the Creative commons license CC-**BY-NC-ND**:

- 1) the *International Journal of Open Governments/ la Revue Internationale des Gouvernements ouverts (RIGO)* [ISSN 2553-6869] ;
- 2) the *International Journal of Digital and Data Law / la Revue internationale de droit des données et du numérique (RIDDN)* [ISSN 2553-6893].

L'EFFECTIVITÉ DU DROIT DES DONNÉES ET DES GOUVERNEMENTS OUVERTS

par **William GILLES**, Directeur du master Droit des données, des administrations numériques et des gouvernements ouverts de l'École de droit de la Sorbonne, Président de l'IMODEV, avocat au Barreau de Paris, Président-fondateur de BeRecht Avocats
et

Irène BOUHADANA-GILLES, Directrice du master Droit des données, des administrations numériques et des gouvernements ouverts de l'École de droit de la Sorbonne, Secrétaire générale de l'IMODEV, avocate au Barreau de Paris, Directrice générale de BeRecht Avocats.

La difficulté d'assurer l'effectivité du droit n'est pas une question nouvelle, de même que ne l'est pas l'analyse de l'impact du numérique sur l'effectivité du droit. L'affaire opposant Yahoo à l'UEJF et la Licra¹ qui souhaitaient, pour des motifs de trouble de l'ordre public, faire interdire sur le territoire français l'accès aux sites vendant des objets nazis, a montré dès les années 2000 combien il est difficile d'articuler des droits nationaux sur le cyberspace², en l'espèce pour savoir si le droit français de la liberté d'expression devait primer sur la conception américaine consacrée par le Premier amendement³. L'attribution de l'Internet⁴ peut démunir les professionnels du droit qui sont confrontés aux difficultés de faire respecter la souveraineté des États sur le plan juridique et institutionnel.

Ce constat sur les limites du droit à l'ère du numérique avait aussi pu être constaté dans d'autres affaires plus nationales cette fois, lorsque par exemple, la décision de justice d'interdire la publication d'un ouvrage intitulé *Le Grand Secret*⁵ révélant l'état de santé du Président François Mitterrand avait été facilement contournée. Ce livre, écrit par l'ancien docteur du Président français, avait été publié en 1996 par les éditions Plon avant que ses ventes ne soient interdites 24 heures plus tard. L'ouvrage révélait que le Président Mitterrand, à peine élu, avait découvert

¹ Voir : Tribunal de grande instance de Paris, Ordonnance de référé, 20 novembre 2000, *UEJF et Licra c/ Yahoo! Inc.* ; Cour d'appel du 9^e District, arrêt du 23 août 2004 ; Cour d'appel fédérale de San Francisco, 12 janvier 2006.

² Cf. J.-J. LAVENUE, « Internet : efficacité des poursuites et ordre public international », in I. BOUHADANA et W. GILLES, *Cybercriminalité, cybermenaces et cyberfraudes*, Les éditions Imodev, 2012.

³ R. WEAVER, *Understanding the First Amendment*, Carolina Academic Press, Sixth Edition, 2017.

⁴ Cf. É. LONGWORTH, « Opportunité d'un cadre juridique applicable au cyberspace y compris dans une perspective néo-Zélandaise », in T. FUENTES-CAMACHO (sous la dir.), *Les dimensions internationales du droit du cyberspace*, UNESCO, novembre 2000.

⁵ CL. GUBLER, M. GONOD, *Le Grand Secret*, 9 février 2006, éditions Rocher.

qu'il souffrait d'un cancer avec une espérance de vie comprise en 3 mois et 3 ans et qu'il avait mis en place une stratégie pour cacher sa maladie au peuple français pendant ses deux septennats. Alors que la justice avait interdit la vente du livre en raison du caractère sensible des informations révélées alors même que la publication était intervenue après la mort du Président, l'interdiction de vente avait été contournée par la diffusion du livre sur Internet. Ainsi, l'a-territorialité de l'Internet rendit inefficace une décision de justice.

Si ces deux affaires montrent les difficultés d'assurer l'effectivité du droit sur Internet, il importe aussi de souligner que plusieurs actions ont été menées ces dernières années pour essayer de réduire cette perte de souveraineté. L'a-territorialité de l'Internet suppose cependant une concertation des États qui ne peuvent agir seuls face notamment à la facilité qu'ont les Internautes à contourner les droits existants pour se retrouver virtuellement à l'autre bout du monde en quelques secondes en faisant deux ou trois clics. Se pose alors la question de savoir si doit se dessiner un droit international de l'Internet ou un droit international du cyberspace⁶ pour lutter contre ces menaces. Cet enjeu ne s'est pas révélé uniquement pour les problématiques courantes, mais aussi pour celles à fort enjeu lorsque la doctrine a publié en 2013 un ouvrage, intitulé le *Manuel de Tallin*⁷, visant à proposer une doctrine en matière de droit de la cyberguerre.

§ 1 – DU RETOUR DE L'EFFECTIVITÉ DES DROITS TRADITIONNELS À L'ÈRE DU NUMÉRIQUE PAR LA RÉFORME DES TEXTES : L'EXEMPLE DU DROIT FISCAL

A) De la perte de souveraineté fiscale à l'ère du numérique

Plus récemment, la difficulté de certains États à faire respecter aux géants de l'Internet leur souveraineté fiscale a invité les juristes à réfléchir à la redéfinition du droit fiscal pour combler les vides laissés par des législations et conventions fiscales adoptées à une époque où Internet, et donc ces enjeux, n'existait pas.

Pendant longtemps, les géants de l'Internet ont pu profiter de mauvaises réponses préconisées par la doctrine dominante au moment où se développaient Internet et le commerce électronique, alors même qu'elle avait réussi à poser les questions pertinentes et à établir un diagnostic toujours actuel.

En 1997, alors qu'émerge le commerce électronique, l'objectif de l'OCDE est davantage de protéger ce nouveau secteur économique que la souveraineté numérique. Autrement dit, sont

⁶ O. BARAT-GINIES, « Existe-t-il un droit international du cyberspace ? », *Hérodote*, 2014/1 (n° 152-153), pp. 201-220.

⁷ MICHAEL N. SCHMITT (dir.), *Tallinn Manual 2.0 on the International Law Applicable to Cyber Operations*, 2017 (la première édition a été publiée le 15 avril 2013).

privilegiés ceux qui deviendront les futurs géants de l'Internet par rapport aux États qui ne paraissent pas encore menacés. Certes, l'organisation internationale est consciente de la nécessité de concilier le développement du commerce électronique et la garantie d'une base de recettes inévitablement nécessaire pour financer les dépenses publiques, mais l'enjeu du moment est de démanteler les obstacles au commerce électronique mondial⁸.

Le diagnostic posé à Ottawa un an plus tard est pertinent puisque l'OCDE explique que « l'apparition du commerce électronique est un changement structurel de première importance appelé à modifier, à l'échelle planétaire, l'environnement économique, l'organisation des entreprises, le comportement des consommateurs, les activités des gouvernements et tous les domaines de l'activité humaine »⁹.

De même, sont tout aussi pertinents les principes généraux d'imposition qui sont alors adoptés à travers les « conditions-cadres d'Ottawa sur la fiscalité » puisqu'il s'agit de rappeler que, pour développer le commerce électronique, le cadre de l'Internet doit être neutre, efficient, flexible, certain et simple, efficace et équitable¹⁰.

En revanche, la réponse apportée trois ans plus tard l'est moins, lorsque, en 2001, invitée à s'interroger sur la mise en place d'une fiscalité et de règles juridiques spécifiques à l'économie numérique, l'OCDE¹¹ conclut tout autant à l'impossibilité d'un cadre défiscalisé pour le commerce électronique, et d'impôts spécifiques au commerce électronique comme la taxe à l'octet. Si on peut comprendre l'absence de volonté de taxer chaque octet consommé, une telle imposition étant attentatoire aux libertés, puisque décourageant les consommateurs à acheter en ligne pour ne pas payer cet impôt, d'autres solutions pouvaient s'envisager.

Alors que l'OCDE confirmera cette doctrine en 2003 consistant à ne pas régir le commerce électronique par des règles fiscales différentes de celles du commerce traditionnel¹², certains États commencent à constater l'inefficacité de leur législation fiscale face aux géants de l'Internet. Émerge alors l'idée de prévoir des impôts spécifiques pour le commerce électronique afin de faire face à la perte de recettes fiscales, et donc de souveraineté. Par exemple, l'Union européenne adopte en 2002 une directive instituant un régime particulier de TVA¹³.

⁸ OCDE, *Démantèlement des obstacles au commerce électronique mondial*, Conférence de Turku, novembre 1997.

⁹ OCDE, *Le commerce électronique : Opportunités et défis pour les gouvernements*, 1997.

¹⁰ OCDE, *Un monde sans frontières : concrétiser le potentiel du commerce électronique mondial*, Conférence d'Ottawa, 7 et 9 octobre 1998.

¹¹ OCDE, *Commerce électronique et fiscalité – mise en œuvre des conditions-cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, 2001.

¹² OCDE, *Mise en œuvre des conditions-cadres d'Ottawa sur la fiscalité*, 2003. Cf. également OCDE, *The e-government imperative: main findings*, 2003.

¹³ Directive 2002/38/CE du Conseil du 7 mai 2002 modifiant, en partie à titre temporaire, la directive 77/388/CEE en ce qui concerne le régime de taxe sur la valeur

Or, il nous semble que c'est bien cette perspective qu'il convient de défendre pour redonner au droit fiscal toute son efficacité face aux instruments fiscaux que les géants du numérique n'hésitent pas à utiliser pour optimiser leurs impositions. Ainsi, pour rétablir la neutralité fiscale définie par les conditions-cadres d'Ottawa, il faut déroger à l'absence de différenciation de l'impôt. Autrement dit, mettre un terme à l'impôt neutre pour rétablir la neutralité fiscale et donc l'égalité entre l'économie numérique et l'économie traditionnelle.

B) Des mesures destinées à retrouver l'efficacité du droit fiscal à l'ère des données

Si la perte de maîtrise de la souveraineté fiscale constatée au cours des deux dernières décennies est réelle, un mouvement inverse semble désormais se dessiner tant au niveau international qu'interne. Il s'agit de redonner toute sa place à l'effectivité du droit fiscal, et même si le chemin reste long et semé d'embûches, les mesures prises en la matière ces dernières années constituent une première étape vers un retour de la souveraineté fiscale.

Ainsi, sur le plan international, il faut noter que l'OCDE, dorénavant consciente de l'insuffisance des règles d'imposition traditionnelles face à l'érosion des règles fiscales, a travaillé avec les pays du G20 pour lutter contre ce processus. De ces travaux, est né en 2013 le projet sur l'érosion de la base d'imposition et les transferts de bénéfice (BEPS)¹⁴, concrétisé en 2015 par la définition de 15 actions¹⁵.

Cependant, l'adaptation juridique reste lente et insuffisante, si bien que pour rétablir sa souveraineté fiscale dès 2019, la France a souhaité être à l'avant-garde et ne pas attendre l'adoption d'une législation internationale à l'horizon inconnu. Si la volonté de plusieurs pays existe, la réalisation d'une telle imposition peut se heurter à la complexité du processus de négociation internationale et donc sa mise en œuvre peut se trouver retardée pour ces raisons.

Dans cette attente, au niveau national, la France est devenue, le 24 juillet 2019¹⁶, le premier pays à adopter, avec sa «taxe sur les services numériques», une législation fiscale spécifique pour les grandes entreprises du numérique, c'est-à-dire celles qui réalisent au moins 750 millions d'euros de chiffre d'affaires mondial et

ajoutée applicable aux services de radiodiffusion et de télévision et à certains services fournis par voie électronique.

¹⁴ OCDE, *Lutter contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2013, accessible à : <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/lutter-contre-l-erosion-de-la-base-d-imposition-et-le-transfert-de-benefices-9789264192904-fr.htm>.

¹⁵ OCDE, *Exposé des actions 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, 2015, accessible à : <http://www.oecd.org/fr/ctp/beps-expose-des-actions-2015.pdf>.

¹⁶ Loi n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés.

25 millions de chiffre d'affaires en France¹⁷. Selon une évaluation réalisée en mars 2019¹⁸ au moment du dépôt du projet de loi de finances, 27 sociétés¹⁹ seraient concernées par la nouvelle imposition²⁰. Si la plupart des entreprises concernées ont leur siège social aux États-Unis, comme Google, Apple, Facebook, Amazon, Microsoft, Airbnb, Uber, certaines viennent du reste du monde comme le géant chinois Alibaba. La nouvelle imposition concernera aussi une entreprise française, à savoir Criteo qui est spécialisée dans le ciblage publicitaire, mais aussi des filiales françaises de groupes étrangers comme Rakuten France.

La nouvelle législation taxe ces géants de l'Internet à hauteur de 3 % le chiffre d'affaires qu'ils réalisent sur le territoire français. Cependant, le chemin vers l'effectivité du droit fiscal sur l'économie numérique est donc encore long et sinueux : non seulement, elle a fait naître un risque de « spirale infernale »²¹ comme expliqué *infra*, mais en outre la mise en œuvre de cette imposition au niveau national et non au niveau européen réduit l'efficacité de cette mesure.

D'une part, les recettes fiscales attendues par la taxe sur les services numériques, à savoir 400 millions d'euros pour 2019²² et 459 millions d'euros pour 2020²³, restent faibles par rapport au potentiel fiscal des géants de l'Internet au regard de la réalité du chiffre d'affaires réalisé en France. La difficulté de mise en œuvre concrète de la taxe ne facilite pas son recouvrement.

En particulier, il faut noter que le calcul de la taxe dépend d'une base fiscale sinon difficilement déterminable, du moins dont la détermination fera certainement l'objet de contestation entre

¹⁷ Article 299 du Code général des impôts.

¹⁸ Évaluation du Cabinet TAJ, citée par I. FEUERSTEIN, « Une vingtaine d'entreprises paieront la taxe Gafa en France », *Les Echos*, publié le 20 mars 2019, mis à jour le 22 mars 2019, accessible à :

<https://www.lesechos.fr/economie-france/budget-fiscalite/exclusif-une-vingtaine-dentreprises-paieront-la-taxe-gafa-en-france-1002143>.

¹⁹ Ces sociétés seraient : Airbnb, Alibaba, Amadeus, Amazon, Apple, Axel Springer, Booking, Criteo, eBay, Expedia, Facebook, Google, Groupon, Match.com, Microsoft, Rakuten, Randstad, Recruit, Sabre, Travelport, TripAdvisor, Twitter, Uber, Verizon, Wish, Worldwide et Zalando.

Le nom de ces sociétés a été repris par le Parlement français puisque cette information figure dans l'Avis fait au nom de la Commission des affaires étrangères par D. Masségla sur le projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, n° 1819, enregistré à la Présidence de l'Assemblée nationale le 27 mars 2019.

²⁰ I. FEUERSTEIN, « Une vingtaine d'entreprises paieront la taxe Gafa en France », *Les Echos*, publié le 20 mars 2019, mis à jour le 22 mars 2019, accessible à :

<https://www.lesechos.fr/economie-france/budget-fiscalite/exclusif-une-vingtaine-dentreprises-paieront-la-taxe-gafa-en-france-1002143>.

²¹ C. PHILIPPE, « La spirale infernale de la taxe Gafa à la française », *Les Echos*, 16 septembre 2019, accessible à : <https://www.lesechos.fr/idees-debats/cercle/la-spirale-infernale-de-la-taxe-gafa-a-la-francaise-1131816>.

²² Th. NOISSETTE, « La France va taxer à 3 % le chiffre d'affaires des Gafa : 400 millions d'euros attendus en 2019 », *L'Obs*, 6 mars 2019, accessible à :

<https://www.nouvelobs.com/economie/20190306.OBS1261/la-france-va-taxer-a-3-le-chiffre-d-affaires-des-gafa-400-millions-d-euros-attendus-en-2019.html>.

²³ Cf. le volet recettes du projet de loi de finances pour 2020.

l'assujetti et l'administration française. Ainsi, une étude d'impact indépendante du gouvernement menée par le Cabinet TAJ souligne que « l'assiette de la taxe est définie de manière parfois ambiguë et nécessite des données non publiques pour être calculée. Il est très probable que l'incertitude sur la valeur de l'assiette conduise à des interprétations divergentes de la loi entre les contribuables et l'administration fiscale française pouvant engendrer des coûts administratifs très élevés. »²⁴

En outre, l'étude menée par le Cabinet TAJ²⁵ souligne que le risque d'une double imposition existe, celle-ci semblant d'ailleurs avoir été identifiée par l'étude d'impact réalisée cette fois par le gouvernement²⁶, sans que ce dernier n'apporte de réponse claire à la résolution de la problématique.

D'autre part, se pose la question de l'acceptabilité de la nouvelle imposition par les géants de l'Internet qui pourraient être tentés de mettre en place des schémas d'évitement. Ainsi, Amazon²⁷ a annoncé, presque aussitôt après l'annonce par la France de la nouvelle imposition, avoir l'intention de répercuter le surcoût sur les PME utilisant ses services Marketplace. Jeff Bezos a expliqué ne pas être en mesure d'absorber le surcoût en raison du caractère très concurrentiel du secteur économique dans lequel il opère²⁸.

Le risque que les assujettis répercutent la taxe sur les services numériques était soulevé dès mars 2019. Ainsi, le cabinet TAJ a souligné que « les grandes entreprises du numérique devraient répercuter la taxe en aval. Ceci résultera en une hausse du prix des biens de consommation et une réduction du profit des entreprises utilisant des plates-formes numériques. D'après nos calculs, en 2019, la charge fiscale totale s'élèvera à environ 570 M€. Environ 55 % de la charge fiscale totale sera supportée par les consommateurs, 40 % par les entreprises utilisant les plates-

²⁴ J. PELLEFIGUE, *Taxe sur les services numériques, Étude d'impact économique*, 22 mars 2019, TAJ.

²⁵ J. PELLEFIGUE, *Taxe sur les services numériques, Étude d'impact économique*, 22 mars 2019, TAJ.

²⁶ Projet de loi portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés, accessible à : www.assemblee-nationale.fr/15/pdf/projets/pl1737-ei.pdf.

²⁷ LES ECHOS, « Amazon France compte répercuter la taxe Gafa sur les entreprises », *Les Echos*, 1^{er} août 2019, accessible à : <https://www.lesechos.fr/politique-societe/politique/amazon-france-compte-repercuter-la-taxe-gafa-sur-les-entreprises-1118131>.

²⁸ J. BEZOS a ainsi affirmé :

« Cette taxe visant directement les services de la “marketplace” (plate-forme de mise en relation entre des commerçants tiers et consommateurs) que nous mettons à disposition des entreprises avec lesquelles nous travaillons, nous n'avons pas d'autre choix que de la leur répercuter.

Étant donné que nous opérons dans le secteur très concurrentiel et à faible marge du commerce de détail et que nous investissons massivement dans la création d'outils et de services destinés à nos clients et à nos vendeurs partenaires, nous ne sommes pas en mesure d'absorber une taxe supplémentaire assise sur le chiffre d'affaires. »

J. BEZOS cité par L'OBS avec AFP, « Amazon va répercuter la “taxe Gafa” sur ses vendeurs en France », *L'Obs*, 2 août 2019, accessible à :

<https://www.nouvelobs.com/economie/20190802.OBS16706/amazon-va-repercuter-la-taxe-gafa-sur-ses-vendeurs-en-france.html>.

formes numériques et seulement 5 % par les contribuables ciblés (les grandes entreprises du numérique). »²⁹

Cependant, il faut noter, à l'inverse que Fabien Versavau, PDG de Rakuten France, a fait savoir que l'entreprise qu'il préside « ne répercuterait pas “la hausse de l'imposition sur les commissions et in fine sur les consommateurs pour l'année 2019” », ajoutant toutefois, *pour 2020*, attendre « “de voir l'impact” de la taxe “pour l'entreprise” ».

Enfin, la création de cette taxe a fait naître un risque de guerre commerciale entre la France et les États-Unis, Donald Trump ayant par exemple exprimé son intention de taxer le vin français³⁰ en contrepartie. Face à l'existence d'un risque d'escalade qui serait préjudiciable aux deux pays, le Président Macron a affirmé que la France et les États-Unis étaient finalement parvenus à un accord à l'issue du sommet du G7 organisé à Biarritz du 24 au 26 août 2019³¹. La France s'est engagée à abandonner sa nouvelle taxe sur les services numériques dès la mise en œuvre d'une taxe internationale pour les multinationales du numérique sur laquelle travaillent les pays de l'OCDE. En outre, la France s'est engagée à rembourser les entreprises concernées de la différence entre sa taxe sur les services numériques et la future imposition internationale sous forme de crédit d'impôt³². Quant au vin français, il sera finalement taxé, mais sur un autre fondement puisque celui-ci fait partie des 7,5 milliards de dollars de produits européens qui sont taxés depuis octobre 2019 pour compenser le préjudice subi par Boeing du fait des subventions accordées par l'Union européenne à Airbus³³.

S'agissant de la mise en œuvre de la taxe, plusieurs étapes ont été franchies depuis le sommet de Biarritz, mais le processus est loin d'être achevé puisque la mise en place de la taxation internationale commune suppose d'obtenir l'accord de 134 pays.

²⁹ J. PELLEFIGUE, *Taxe sur les services numériques, Étude d'impact économique*, 22 mars 2019, TAJ.

³⁰ CHALLENGE.FR, «Taxe Gafa : Trump menace de représailles les vins français, Tusk répond», *Challenge*, 24 août 2019, accessible à : https://www.challenges.fr/monde/taxe-gafa-trump-menace-de-represailles-les-vins-francais_670502.

³¹ *Conférence de presse conjointe entre les Présidents Donald Trump et Emmanuel Macron*, Biarritz, 26 août 2019, accessible à : <https://www.elysee.fr/g7/2019/08/26/conference-de-presse-conjointe-avec-le-president-americain-donald-trump>.

³² Concrètement, le ministère des Finances explique que si l'OCDE décide de mettre en vigueur la taxation internationale en 2021, «la France calculera alors le montant qu'aurait payé Facebook ou Google en 2019 et 2020 et si le résultat est inférieur aux 3 % du chiffre d'affaires exigés par la taxe française, les groupes recevront un crédit d'impôt». Cité par A. PIQUARD, «Paris propose de rembourser aux entreprises la différence entre sa taxation du numérique et la future imposition internationale de l'OCDE», *Le Monde*, publié le 26 août 2019, mis à jour le 27 août 2019, accessible à : https://www.lemonde.fr/economie/article/2019/08/26/taxation-des-gafa-la-france-tente-de-nouer-un-compromis-avec-trump_5502968_3234.html.

³³ HUFFPOST AVEC AFP, «Les États-Unis vont finalement taxer le vin français», *HuffPost*, 3 octobre 2019, accessible à : https://www.huffingtonpost.fr/entry/les-etats-unis-vont-finalement-taxer-le-vin-francais_fr_5d9544bbe4b0da7f66213d2b.

Ainsi, le 9 octobre 2019, l'OCDE a publié ses propositions en la matière en les soumettant à la consultation du public jusqu'au 12 novembre 2019³⁴, alors que le 18 octobre 2019³⁵, les pays du G20 ont ouvert la voie à l'OCDE pour qu'elle enclenche le processus de discussions entre les 134 pays, l'objectif étant de parvenir à un accord international d'ici juin 2020.

Sur le fond, la taxation mondiale commune envisagée par l'OCDE reposerait sur trois piliers.

Le premier porte sur le champ d'application de l'imposition. La proposition de l'OCDE prévoit de taxer l'ensemble des entreprises exerçant des activités numériques, c'est-à-dire à la fois les géants de l'Internet comme Google, Amazon, Facebook, Apple, et plus largement, les autres multinationales ayant des activités numériques importantes. En revanche, seules les entreprises ayant une interaction significative avec les consommateurs finaux seraient concernées par la taxation. Autrement dit, si les entreprises B2C étaient assujetties à cette taxe, les entreprises B2B en seraient exclues.

Le second pilier vise à établir un système permettant de savoir si un pays pourra ou non imposer une entreprise au regard de son chiffre d'affaires. Concernant le seuil enclenchant le processus de taxation, celui-ci pourrait être de 750 millions d'euros de chiffre d'affaires mondial, mais ce montant n'est pour l'instant pas arrêté définitivement.

Enfin, le troisième pilier consiste à mettre en place un système de résolution des différends entre les entreprises redevables de la taxe internationale et les pays qui la réclament, reposant sur l'arbitrage.

§ 2 – DE LA MISE EN ŒUVRE DE L'EFFECTIVITÉ DES DROITS RÉCENTS À L'ÈRE DU NUMÉRIQUE PAR LE DÉPLOIEMENT DE NOUVELLES PRATIQUES

La réaffirmation de l'effectivité du droit ne repose pas uniquement sur des législations destinées à renforcer la souveraineté fiscale des États. Elle passe aussi par l'appropriation des nouvelles technologies par l'administration afin de mieux lutter contre les fraudes.

En ce sens, il est possible de mentionner, en France, deux dispositifs figurant dans la loi de finances pour 2020 reposant d'une part, sur la publication en ligne de l'identité des

³⁴ OCDE, *Public consultation document, Secretariat Proposal for a "Unified Approach" under Pillar One*, 9 October 2019 – 12 novembre 2019, publié le 9 octobre 2019, accessible à : <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>.

³⁵ LE MONDE avec AFP, «Le G20 ouvre la voie à des négociations cruciales à l'OCDE», *Le Monde*, 18 octobre 2019, accessible à : https://www.lemonde.fr/economie/article/2019/10/18/taxation-du-numerique-le-g20-ouvre-la-voie-a-des-negociations-cruciales-a-l-ocde_6016111_3234.html.

établissements non coopératifs et d'autre part, sur l'utilisation du datamining au service de la lutte contre la fraude administrative.

A) La publication en ligne de l'identité des établissements non coopératifs avec l'administration pour consacrer le retour de l'effectivité du droit

En premier lieu, le législateur français entend utiliser Internet pour dénoncer les comportements d'opérateurs non coopératifs à travers la publication en ligne de la liste des plates-formes qui ne coopèrent pas avec l'administration fiscale de manière réitérée. L'article 149 de la loi de finances pour 2020 envisage cinq hypothèses de non-coopération.

Est considéré comme non coopératif l'opérateur qui fait l'objet d'une mise en recouvrement pour :

- la TVA dont il « aura été rendu solidairement redevable pour ne pas avoir effectué les diligences destinées à inciter ses utilisateurs professionnels à se mettre en conformité avec leurs obligations fiscales en matière de TVA »³⁶ ;
- « l'amende prévue pour absence de réponse à une demande de l'administration fiscale dans l'exercice d'un droit de communication non nominatif ou du droit de communication spécifique prévu à l'égard des opérateurs de plate-forme » ;
- « l'amende prévue pour non-respect de ses obligations déclaratives afférentes aux revenus réalisés par ses utilisateurs par son intermédiaire » ;
- « une imposition résultant d'une taxation d'office à la TVA sur les ventes à distance réalisées par son intermédiaire » ;
- « une imposition résultant d'une taxation d'office à la taxe sur les services numériques, ce qui implique de ne pas avoir répondu de manière satisfaisante, après mise en demeure, à une demande de renseignements afférente à cet impôt ».

La publication de l'identité d'un opérateur sur la liste des plates-formes non coopératives peut intervenir dès lors que sa non-coopération avec l'administration fiscale est réitérée. Tel est le cas si l'opérateur de plate-forme fait l'objet d'au moins deux mesures de mise en demeure parmi les cinq hypothèses précitées en moins de douze mois³⁷.

³⁶ Cf. l'exposé des motifs de l'article 55 du projet de loi de finances pour 2020, devenu l'article 149 de la loi de finances pour 2020.

³⁷ À ce sujet, l'article 149 de la loi de finances pour 2020 introduit un article 1740 D au sein du code général des impôts.

Cette publication étant une sanction, le législateur l'a accompagnée de garanties relatives au respect des droits de la défense³⁸.

D'une part, la décision de publication est prise par l'administration après avis conforme et motivé de la commission des infractions fiscales, cette dernière examinant la justification de la publication au regard des manquements et des circonstances de leur réalisation.

D'autre part, en cas de saisine de la commission des infractions fiscales, l'opérateur de plate-forme reçoit une copie de cette saisine et dispose d'un délai de 30 jours pour adresser ses observations écrites.

En outre, lorsque l'administration décide de publier l'identité de l'opérateur de plate-forme, celui-ci reçoit la notification de cette décision. La publication ne peut intervenir qu'à l'issue d'un délai de 60 jours qui court à compter de la notification de la décision de publication par l'administration à l'opérateur. Cette notification informe l'opérateur de la sanction envisagée avec ses motifs et de son droit à présenter ses observations sous 60 jours.

De plus, la durée de publication sur le site Internet de l'administration fiscale est doublement encadrée. Non seulement elle ne peut excéder un an, mais en outre la publication doit être retirée sans délai dès lors que l'opérateur a payé la totalité des impositions ou amendes ayant fondé la décision de publication.

Enfin, l'administration doit aussi publier toute décision juridictionnelle qui décharge une imposition ou annule une amende ayant donné lieu à publication.

Lorsqu'une publication sur la liste des opérateurs de plates-formes non coopératifs est décidée, elle porte sur la dénomination commerciale de l'opérateur de plate-forme et, le cas échéant, sur son activité professionnelle et son État ou territoire de résidence.

À travers ce dispositif, l'objectif du législateur est de « s'assurer de la pleine coopération des opérateurs de plate-forme à cette démarche d'adaptation de la fiscalité à la numérisation de l'économie »³⁹. En ce sens, l'exposé des motifs souligne que « le présent article vise à créer une sanction consistant à publier sur Internet l'identité des opérateurs de plate-forme ne respectant pas, de manière réitérée, les obligations auxquelles les astreint le droit fiscal français. Cette mesure permettra d'informer les consommateurs, et plus largement les citoyens, de l'identité des plates-formes les moins respectueuses de leurs obligations fiscales, dans un but de transparence et d'amélioration de la concurrence dans le secteur de l'économie numérique. »⁴⁰

³⁸ Cf. le III de l'article 1740 D du code général des impôts introduit par l'article 149 de la loi de finances pour 2020.

³⁹ Cf. l'exposé des motifs de l'article 55 du projet de loi de finances pour 2020, devenu l'article 149 de la loi de finances pour 2020.

⁴⁰ Ibidem.

Il ressort de ces éléments que l'article 149 de la loi de finances pour 2020 traduit une utilisation des outils numériques au service du civisme fiscal puisque cette dénonciation peut s'analyser comme une incitation des contribuables exemplaires à ne pas utiliser ces plates-formes qui vont à l'encontre des objectifs d'intérêt général de lutte contre la fraude. Cependant dans le même temps, la publication en ligne des « mauvais élèves » peut aussi être interprétée comme une politique de dénonciation qui n'est pas dans la tradition française, tant elle fut décriée aux heures sombres de notre histoire.

À l'inverse, il est aussi possible d'y voir la mise en œuvre du droit à l'information des citoyens qui est un axe important du droit au gouvernement ouvert. Diffuser des informations sur de grandes sociétés, qui sont des personnes morales, n'est pas équivalent à diffuser des informations sur les personnes physiques. La protection de la vie privée de ces dernières est renforcée contrairement aux sociétés qui ne bénéficient pas du même régime de protection. En tant que personnes morales, elles ne peuvent invoquer le RGPD⁴¹ qui protège uniquement les personnes physiques. Certes, elles peuvent protéger le secret de leurs affaires, mais la non-coopération avec l'administration fiscale n'entre pas dans ce champ d'application. En outre, la jurisprudence reconnaît un droit à l'information qui peut primer sur la protection des données personnelles, comme l'a montré l'arrêt Manni rendu par la Cour de justice de l'Union européenne le 9 mars 2017⁴².

Au final, une analyse positive du dispositif pourrait être d'affirmer que son objectif est moins d'être répressif que préventif en recherchant la bonne collaboration des plates-formes qui occupent une place importante dans l'économie. Cet exemple permet de montrer que les principes d'ouverture des gouvernements, à savoir la transparence, la participation et la collaboration ne concernent pas uniquement les personnes physiques, mais visent aussi les personnes morales qui sont des acteurs clés du développement économique des pays, et dont il est par conséquent attendu qu'elles remplissent leurs obligations. Les opérateurs de plate-forme ont intérêt à développer les comportements vertueux qui permettent, à travers le versement des impôts, de financer les infrastructures du pays dans lequel ils exercent, par exemple pour expédier les produits qu'ils vendent, mais aussi l'éducation des ressources humaines auxquelles ils font appel.

⁴¹ Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la directive 95/46/CE (règlement général sur la protection des données).

⁴² Cour de justice de l'Union européenne, Arrêt dans l'affaire C-398/15 Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura di Lecce/Salvatore Manni, 9 mars 2017.

B) L'appropriation des outils de datamining par l'administration pour consacrer le retour de l'effectivité du droit

En second lieu, la loi de finances pour 2020 introduit également une disposition visant à permettre à l'administration fiscale de recourir au Big data pour alimenter ses outils de datamining afin de mieux lutter contre les fraudeurs.

En effet, selon l'article 154 de la loi de finances, les administrations fiscale et douanière peuvent, à titre expérimental et pour une durée de trois ans, collecter et exploiter les données manifestement rendues publiques par leurs utilisateurs sur les sites Internet des réseaux sociaux et les opérateurs de plate-forme.

À travers cette mesure, l'objectif est d'approfondir le traitement automatisé des données introduit en France il y a 6 ans pour mieux détecter les fraudes administratives.

L'administration fiscale est la première à avoir développé un outil de « datamining » pour lutter contre la fraude en mettant en place, en 2013, du « ciblage de la fraude et valorisation des requêtes » (CFVR)⁴³. Cet outil permet d'optimiser le travail de détection de fraude en analysant automatiquement les informations internes et externes de l'administration à partir des « méthodes statistiques innovantes ». Le traitement ainsi opéré porte sur les données de l'administration fiscale, sur des données détenues par d'autres administrations, sur des données en libre accès, mais aussi sur des données contenues dans des bases économiques payantes. Autrement dit, l'administration fiscale ne se contente pas d'utiliser les données accessibles gratuitement, mais paie également pour accéder aux bases de données pertinentes au regard de sa mission de lutte contre la fraude fiscale.

En 2016, la direction générale des douanes et droits indirects a à son tour mis en place son dispositif de datamining afin de lutter contre la fraude. Pour ce faire, le service d'analyse de risque et de ciblage (SARC) de la direction des douanes a la charge d'opérer les traitements nécessaires à la réalisation de cet objectif en exploitant les données dématérialisées dont elle dispose.

L'expérimentation de ces dispositifs a montré à l'administration tout l'intérêt du datamining dans la lutte contre la fraude. Cependant, les outils mis en œuvre jusqu'à présent ne permettent pas à l'administration de bénéficier de l'ensemble du potentiel du datamining dans la mesure où ils s'appuient uniquement sur les données détenues par l'administration ou « publiées par des acteurs institutionnels ». Or, selon le Gouvernement français, « dans un contexte d'usage de plus en plus massif des outils numériques, il est aisé de réaliser, de manière occulte ou sans respecter ses obligations fiscales ou douanières, une activité

⁴³ Cf. l'exposé des motifs de l'article 57 du projet de loi de finances pour 2020.

économique sur Internet, notamment de commerce des marchandises prohibées, grâce aux réseaux sociaux et plates-formes de mise en relation par voie électronique». Il en déduit donc que «l'administration est aujourd'hui largement démunie pour identifier ces fraudeurs, l'exploitation de ces informations ne pouvant être réalisée manuellement qu'à un coût humain disproportionné.»⁴⁴

Sur le fond, le dispositif prévu par l'article 154 de la loi de finances pour 2020 vise à permettre à l'administration d'utiliser ses outils de datamining sur les données «librement accessibles» manifestement rendues publiques par les utilisateurs des réseaux sociaux et des plates-formes de mise en relation par voie électronique. L'administration pourra donc collecter et traiter en masse ces données pour détecter les fraudes fiscales.

Un tel outil étant susceptible de présenter des risques pour les droits des individus, la loi de finances pour 2020 prévoit plusieurs garanties.

En particulier, outre l'impossibilité de recourir à un système de reconnaissance faciale et la nécessité d'utiliser uniquement des données librement accessibles sur les réseaux sociaux et plates-formes et manifestement rendues publiques par leurs utilisateurs, le contribuable dispose du droit d'accès aux informations collectées, mais pas d'un droit d'opposition. Seuls des agents habilités par les administrations fiscale et douanière sont autorisés à traiter les données ainsi collectées. La conservation des données collectées est encadrée par des délais qui diffèrent selon l'utilisation qui en est faite par l'administration.

De plus, ce dispositif expérimental est soumis à une évaluation adressée au Parlement et à la CNIL au plus tard dans les six mois de la fin de l'expérimentation qui est d'une durée de 3 ans. Une telle évaluation vise à démontrer notamment «si l'amélioration de la détection des fraudes est proportionnée à l'atteinte portée au respect de la vie privée»⁴⁵.

Enfin, les conditions d'application de l'article 154 de la loi de finances pour 2020 doivent être précisées par un décret en Conseil d'État, soumis à l'avis de la Commission nationale de l'informatique et des libertés. Si cette dernière pourra formuler ses observations, il faut néanmoins rappeler que celle-ci ne formulera qu'un avis, autrement dit, que le Gouvernement ne sera pas lié par son contenu.

Il faut noter à cette occasion que la CNIL a déjà été invitée à se prononcer sur cette mesure dans le cadre de l'examen du projet de loi de finances pour 2020⁴⁶. Elle a souligné qu'un tel dispositif

⁴⁴ Cf. l'exposé des motifs de l'article 57 du projet de loi de finances pour 2020.

⁴⁵ Cf. l'exposé des motifs de l'article 57 du projet de loi de finances pour 2020.

⁴⁶ Cf. la saisine en urgence de la CNIL du 28 août 2019 en application de l'article 8 de la loi n° 78-17 du 6 janvier 1978 modifiée. Avis rendu public conformément à l'article 22 de la loi n° 2017-55 du 20 janvier 2017 portant statut général des autorités administratives indépendantes et des autorités publiques indépendantes, qui dispose :

inédit « témoigne d'un changement d'échelle significatif » en matière d'utilisation de données personnelles « dans le cadre des prérogatives confiées à ces administrations pour l'exercice de leur mission »⁴⁷.

En outre, la CNIL observe que :

« la mise en œuvre d'un tel dispositif traduit également une forme de renversement des méthodes de travail des administrations visées ainsi que des traitements auxquels elles ont recours pour lutter contre la fraude. Elle repose en effet sur une collecte générale préalable des données relatives à l'ensemble des personnes rendant accessibles des contenus sur les plates-formes en ligne visées, en vue de cibler des actions ultérieures de contrôle lorsque le traitement de ces données aura fait apparaître un doute et non sur une logique de traitement ciblé de telles données lorsqu'un doute ou des suspicions de commission d'une infraction préexiste »⁴⁸.

Autrement dit, le recours à ce nouveau dispositif signifie « un changement de technique, en permettant le développement d'algorithmes pour améliorer le ciblage des contrôles fiscaux à partir de l'exploitation de ces données. »⁴⁹

Si la Commission reconnaît que le dispositif est légitime au regard de ses finalités, elle considère néanmoins que les « enjeux très particuliers du point de vue des libertés » imposent plusieurs garanties.

D'une part, elle invite le législateur à se prononcer sur l'opportunité d'un tel dispositif. Autrement dit, cette disposition ayant un impact sur les libertés, elle doit relever de la loi dans le respect de l'article 34 de la Constitution pour permettre son examen par le Parlement. Il s'agit d'éviter de laisser l'élaboration de cette mesure à la seule appréciation du pouvoir réglementaire.

D'autre part, elle rappelle la nécessité de garantir le « strict équilibre » entre l'objectif de valeur constitutionnelle de lutte contre la fraude fiscale et le respect des droits et libertés des personnes concernées.

Après avoir rappelé le caractère constitutionnel de la lutte contre la fraude fiscale et la possibilité pour l'administration de recourir à

« À la demande des commissions permanentes compétentes de l'Assemblée nationale et du Sénat, toute autorité administrative indépendante ou autorité publique indépendante rend compte annuellement de son activité devant elles.

L'avis d'une autorité administrative indépendante ou d'une autorité publique indépendante sur tout projet de loi est rendu public. »

⁴⁷ CNIL, Délibération n° 2019-114 du 12 septembre 2019 portant avis sur le projet d'article 9 [devenu article 57] du projet de loi de finances pour 2020.

⁴⁸ CNIL, Délibération n° 2019-114 du 12 septembre 2019 portant avis sur le projet d'article 9 [devenu article 57] du projet de loi de finances pour 2020.

⁴⁹ CNIL, Communiqué du 30 septembre 2019, Projet de loi de finances 2020 : publication de l'avis de la CNIL sur l'expérimentation permettant la collecte de données sur les plates-formes en ligne.

des mécanismes performants pour atteindre cet objectif, la CNIL souligne les risques que fait peser le dispositif envisagé sur les droits et libertés des personnes concernées. En particulier, « la mise en œuvre de tels traitements interviendra *de facto*, bien au-delà du périmètre des données susceptibles d'avoir une incidence en matière fiscale et douanière, dans le champ des libertés publiques des citoyens en étant susceptible de porter atteinte, par exemple, à leur liberté d'opinion et d'expression. »⁵⁰

La Commission en déduit alors que la collecte des contenus librement accessibles publiés sur Internet pourra modifier significativement le comportement des internautes, faisant ainsi peser le risque de limiter leur liberté d'expression sur les réseaux et plates-formes en ligne⁵¹.

La CNIL attire l'attention sur l'ampleur du dispositif prévu par le projet de loi de finances au regard à la fois du nombre de personnes concernées et de l'importance du volume de données collectées. Dès lors, ce traitement massif des données fait encourir un risque significatif d'atteinte au droit au respect de la vie privée et à la protection des données à caractère personnel. Or, cette atteinte n'est possible que si elle est strictement nécessaire et proportionnée au but poursuivi et qu'elle offre des garanties suffisantes du point de vue du respect des principes fondamentaux qui régissent la protection des données à caractère personnel.

Au regard de ces éléments, la CNIL a soulevé plusieurs réserves destinées à permettre de garantir le « strict équilibre » entre la lutte contre la fraude fiscale et le respect des droits des personnes concernées. Parmi ces réserves⁵², la CNIL souligne la nécessité d'explicitier plusieurs éléments indispensables à la mise en œuvre du dispositif, à savoir : la notion de contenu librement accessible, la nature des traitements envisagés et des données collectées. À ce sujet, la CNIL a identifié plusieurs catégories de données appelant une vigilance particulière comme les photographies. En ce sens, la Commission souligne que la mise en place d'un dispositif de reconnaissance faciale porterait une atteinte disproportionnée aux droits des personnes concernées au regard des objectifs poursuivis par ces traitements et a en demandé expressément l'exclusion.

Ceci étant, l'interdiction de la reconnaissance faciale ne semble pas interdire à l'administration de recourir à la reconnaissance d'autres parties du corps. Or, ces derniers peuvent constituer des débuts d'éléments d'identification. Par exemple, il sera possible de reconnaître une personne dans un village faiblement peuplé à

⁵⁰ CNIL, Délibération n° 2019-114 du 12 septembre 2019 portant avis sur le projet d'article 9 [devenu article 57] du projet de loi de finances pour 2020.

⁵¹ CNIL, Délibération n° 2019-114 du 12 septembre 2019 portant avis sur le projet d'article 9 [devenu article 57] du projet de loi de finances pour 2020.

⁵² Pour plus de précisions concernant les réserves de la CNIL, voir sa délibération n° 2019-114 du 12 septembre 2019.

partir de la couleur de la peau, de la pigmentation, d'un signe distinctif (par exemple tatouage ou amputation d'un membre), de la forme du corps et de la corpulence de la personne, etc. Dans ces conditions, il est possible de se demander si l'exclusion de la reconnaissance faciale est suffisante et s'il n'aurait pas fallu également exclure plus largement toute possibilité d'identification d'une personne à partir de l'analyse d'une photographie de toute partie de son corps.

Si la France s'est dotée avec l'article 154 de la loi de finances pour 2020 d'un outil moderne pour lutter contre la fraude fiscale, elle n'utilise cependant pas tout l'arsenal technologique existant. Ainsi, d'autres pays recourent depuis plusieurs années à d'autres procédés qui permettent de redonner tout son sens à l'effectivité du droit en renforçant l'efficacité des contrôles, mais ces derniers sont, pour le moment, impossibles à mettre en place en France car contraires à l'état actuel de la législation française.

Par exemple, l'Argentine a lancé en février 2014 un programme Mesi, permettant à l'administration fiscale d'utiliser les drones pour survoler à 200 mètres d'altitude et photographier les propriétés. Autonomes, les drones prennent des milliers de photos des propriétés et autres dépendances comme les piscines, qui sont construites sans autorisation et donc ne sont pas déclarées. Ils survolent aussi les champs pour lutter contre les absences de déclaration des récoltes⁵³. Huit mois après la mise en œuvre du programme Mesi, le directeur de l'administration fiscale de la province de Buenos Aires (ARBA) expliquait alors avoir détecté 120 000 fraudeurs dans la pampa ou les faubourgs de Buenos Aires, ou encore avoir pu identifier une fraude dans une villa difficilement accessible par l'administration fiscale à travers les moyens traditionnels puisque entourée de hauts murs et protégée par un service de sécurité privé. Or, les photographies prises par le drone permirent de constater que 52 000 m² sur 60 000 m² avaient été construits sans autorisation ni déclaration⁵⁴.

En Europe, l'Espagne et l'Italie recourent aussi aux drones pour détecter les fraudes à l'aménagement des propriétés privées par rapport à l'impôt foncier⁵⁵.

À l'inverse, une telle pratique n'est pas permise en France. Ainsi, répondant à une question posée par le Sénateur Jean-Louis Masson, le ministère de la Cohésion des territoires a rappelé en 2018 aux communes françaises qu'elles ne pouvaient pas utiliser

⁵³ LATRIBUNE.FR, «Le fisc argentin s'arme de drones pour traquer les fraudeurs», *La Tribune*, 29 septembre 2014, accessible à : <https://www.latribune.fr/actualites/economie/international/20140929tribbd34aa814/le-fisc-argentin-s-arme-de-drones-pour-traquer-les-fraudeurs.html>.

⁵⁴ Ibidem.

⁵⁵ S. ALEXANDRE, «Le fisc français ne peut pas utiliser un drone pour traquer les fraudes», *Le Figaro*, 19 janvier 2018, modifié le 13 février 2018.

des drones pour « procéder à des contrôles de propriétés privées à l'effet notamment, de relever d'éventuelles infractions aux règles d'urbanisme ou de non-déclaration de création de piscines pour le calcul de l'assiette des impôts locaux »⁵⁶.

L'interdiction pour l'administration de recourir à ce procédé ne vient pas de la réglementation française en matière d'aéronefs télépilotés (« drones »)⁵⁷. En effet, cette réglementation, qui s'impose à tout utilisateur, et donc également aux collectivités locales, permet d'utiliser des drones à des fins professionnelles sous conditions⁵⁸.

En revanche, elle doit être conciliée avec d'autres règles, et notamment celles visant à garantir le respect de la vie privée. C'est cette protection du droit des personnes à disposer d'une vie privée qui empêche les administrations de mettre les drones à son service pour lutter contre les infractions. Parce qu'ils prennent des milliers de photos des propriétés survolées, les « aéronefs télépilotés » menacent la vie privée.

⁵⁶ Question écrite n° 01425 de M. Jean Louis Masson (Moselle – NI), *JO Sénat*, 5 octobre 2017, p. 3053.

⁵⁷ Le cadre juridique des drones est fixé d'une part, par deux arrêtés : d'une part, l'arrêté du 17 décembre 2015 relatif à la conception des aéronefs civils qui circulent sans personne à bord, aux conditions de leur emploi et aux capacités requises des personnes qui les utilisent et d'autre part, l'arrêté du 17 décembre 2015 relatif à l'utilisation de l'espace aérien par les aéronefs qui circulent sans personne à bord.

D'autre part, les utilisateurs de drones doivent respecter l'article L6211-3 du Code des transports qui dispose que « Le droit pour un aéronef de survoler les propriétés privées ne peut s'exercer dans des conditions telles qu'il entraverait l'exercice du droit du propriétaire ».

Enfin, l'article D. 133-10 du code de l'aviation civile s'applique aux drones puisque son objectif est d'encadrer juridiquement la prise de vue aérienne. Cette disposition interdit, sauf dérogation accordée par le ou les ministres de tutelle de la zone concernée, la prise de vue aérienne par appareil photographique, cinématographique ou par tout autre capteur des zones dont la liste est fixée par arrêté interministériel. L'article D. 133-10 du code de l'aviation civile conditionne également l'utilisation de tout appareil d'enregistrement d'images ou de données en dehors du spectre visible tel que thermographe, radar, etc. à la possession d'une autorisation qui est délivrée par « par le représentant de l'État dans le département ou le délégué du Gouvernement dans le territoire où l'utilisateur est domicilié et par le préfet de police pour les personnes résidant à Paris après avis conforme du commandant de groupement de gendarmerie du département, du territoire ou de Paris et du directeur régional chef de secteur de la police de l'air et des frontières ».

⁵⁸ Ainsi, à ce sujet, le ministère rappelle que :

« La réglementation permet l'usage professionnel des drones, y compris en milieu urbain, mais sous certaines conditions s'imposant à tout utilisateur, même pour le compte d'une collectivité locale. Ainsi, en zone peuplée, le drone doit évoluer en vue du télépilote, la masse du drone étant limitée (8 kg, charge utile comprise) de même que son énergie d'impact, avec dans certains cas (à partir de 2 kg) obligation d'équipement de dispositifs de protection. Il doit être établi un périmètre de sécurité dont la taille dépend de la hauteur des évolutions du drone et de sa vitesse mais doit être supérieur à 10 m ; dans ce périmètre, l'exploitant doit s'assurer qu'aucun tiers non impliqué dans l'exploitation ne peut pénétrer. L'exploitant doit déclarer l'activité auprès de la direction de la sécurité de l'aviation civile, être assuré et le télépilote doit être apte. Une déclaration en préfecture est obligatoire pour les vols en agglomération et en zone peuplée. »

Réponse du Ministère de la Cohésion des territoires, *JO Sénat*, 11 janvier 2018, p. 94.

Certes, l'article 427 du code de procédure pénale⁵⁹ permet d'établir les infractions par tout mode de preuve, mais comme le rappelle la réponse ministérielle :

« le principe de liberté de la preuve souffre deux limites importantes que sont la loyauté et la licéité de la preuve. Or, la licéité de la preuve exige que la preuve ne doit pas avoir été recueillie ni dans des circonstances constitutives d'une infraction ni au mépris du respect des principes généraux du droit au nombre desquels figure le respect de la vie privée. La captation d'images par la voie sur des airs au moyen d'un drone survolant une propriété privée peut être considérée comme une ingérence dans la vie privée. Ainsi, selon la jurisprudence, la captation d'images opérée par des policiers dans un lieu inaccessible depuis la voie publique doit, en application des dispositions de l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, être fondée sur une prévision législative, telle que l'article 706-96 du code de procédure pénale. À défaut, aucune intrusion ne peut être valablement effectuée en un tel lieu (crim. 21 mars 2007, n° 06-89444). En conséquence, le constat d'une infraction sur une propriété privée à l'aide d'un drone peut être considéré comme illicite dès lors que la zone contrôlée est inaccessible aux regards. »⁶⁰

Autrement dit, en l'état actuel du droit, l'administration fiscale ne peut se servir des drones comme « agents de service public robotisés » pour prendre des photos et donc collecter des données pour alimenter ces outils de datamining.

Il est cependant possible, dans une certaine mesure, de trouver une alternative à cette interdiction en utilisant les images cartographiées déjà disponibles en ligne.

Ainsi, la Grèce se sert de Google Earth pour détecter les fraudes fiscales. L'administration fiscale française utilise aussi cet outil. Par exemple, Google Earth a permis d'identifier 300 piscines non déclarées par leurs propriétaires dans la commune de Marmande (Lot-et-Garonne), étant précisé que cette ville ne compte que 18 000 habitants⁶¹.

La question de savoir si l'administration a le droit d'utiliser de tels outils aurait pu se poser, même si en l'espèce, les contribuables n'ont pas contesté ces modalités et ont préféré régulariser leur

⁵⁹ L'article 427 du code de procédure pénale dispose :

« Hors les cas où la loi en dispose autrement, les infractions peuvent être établies par tout mode de preuve et le juge décide d'après son intime conviction.

Le juge ne peut fonder sa décision que sur des preuves qui lui sont apportées au cours des débats et contradictoirement discutées devant lui. »

⁶⁰ Réponse du Ministère de la Cohésion des territoires, *JO Sénat*, 11 janvier 2018, p. 94.

⁶¹ S. Alexandre, « Le fisc français ne peut pas utiliser un drone pour traquer les fraudes », *Le Figaro*, 19 janvier 2018, modifié le 13 février 2018.

situation fiscale auprès de l'administration⁶². Cette pratique invite en effet à se demander si l'administration fonde son contrôle des images prises en violation de la vie privée. L'image étant accessible librement, une éventuelle atteinte à la vie privée ne peut en principe être imputée à l'administration, une distinction étant cependant à faire si celle-ci fonde son contrôle sur des images dont elle sait pertinemment qu'elles ont été prises au détriment du respect de la vie privée⁶³. Pour éviter une telle situation, le contribuable peut avoir un rôle préventif en demandant le retrait de toute image prise en violation de ses droits. Selon les circonstances, cela peut être l'occasion d'exercer le droit à l'effacement prévu par le RGPD⁶⁴.

Ces pratiques et dispositifs visant à lutter contre la fraude fiscale poursuivent certes un objectif d'intérêt général dont la valeur constitutionnelle est parfois consacrée comme en France. Il reste que le développement des outils de datamining ou de surveillance par les photos prises par des drones sont susceptibles de mettre à la disposition de l'administration des données personnelles dont l'exploitation pourrait faire peser des risques significatifs sur les droits fondamentaux et en particulier sur le droit au respect de la vie privée, sur la liberté d'expression, voire sur le consentement du traitement de ces données.

⁶² En ce sens, cf. M. NICOLAS, avocat, «Le fisc interdit de drone à des fins fiscales : le débat ne va pas s'arrêter là», *Journal du Net*, 29 janvier 2018 : <https://www.journaldunet.com/patrimoine/expert/68416/le-fisc-interdit-de-drone-a-des-fins-fiscales---le-debat-ne-va-pas-s-arreter-la.shtml>.

⁶³ Ibidem.

⁶⁴ Cf. l'article 17 du Règlement (UE) 2016/679 du 27 avril 2016.