

**Faculté de droit et de criminologie**

# **L'intelligence artificielle : alliée de l'administration fiscale, adversaire du contribuable ?**

Auteur : Coline VAN WILDER  
Promoteur(s) : Edoardo TRAVERSA  
Lecteur(s) :  
Année académique 2021-2022  
Master en droit à finalité justice civile et pénale

## **Plagiat et erreur méthodologique grave**

---

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation\*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

\* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

À ma grand-mère, partie cette année rejoindre les cieux.

« Les gens ont des étoiles qui ne sont pas les mêmes. Pour les uns, qui voyagent, les étoiles sont des guides. Pour d'autres elles ne sont rien que de petites lumières. Pour d'autres qui sont savants elles sont des problèmes. Pour mon businessman elles étaient de l'or. Mais toutes ces étoiles-là elles se taisent. Toi, tu auras des étoiles comme personne n'en a... – Que veux-tu dire ? – Quand tu regarderas le ciel, la nuit, puisque j'habiterai dans l'une d'elles, puisque je rirai dans l'une d'elles, alors ce sera pour toi comme si riaient toutes les étoiles »<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> de SAINT-EXUPÉRY, A., *Le Petit Prince*, Évreux, Folio, 1999, p. 94.

En préambule à ce travail, je tiens à remercier toutes les personnes qui ont contribué à la rédaction de ce mémoire.

Je souhaite exprimer toute ma gratitude à mon promoteur de mémoire, le Professeur Edoardo TRAVERSA. Tout d'abord, il a éveillé mon intérêt pour le droit fiscal, alors même que la plupart des cours étaient donnés en distanciel. Ensuite, pour sa disponibilité, son accompagnement et ses conseils tout au long de la rédaction du présent mémoire.

Ensuite, je remercie la Professeur Sylvie DE RAEDT, qui m'a accordé de son temps afin que l'on puisse échanger concernant la digitalisation de la fiscalité.

Enfin, je remercie toutes les personnes qui m'ont relue, encouragée, soutenue.

« On ne sait prévoir que des répétitions et comprendre, c'est dégager le quelque chose qui se répète<sup>2</sup>»

## **AVANT-PROPOS**

Les systèmes d'intelligence artificielle occupent incontestablement une place croissante dans notre société et tendent à devenir omniprésents<sup>3</sup>. Alors que les *legaltechs* prennent du terrain, les pouvoirs publics et la sphère politique s'intéressent de près à la digitalisation de la fonction publique afin de bénéficier des nombreuses opportunités offertes par l'utilisation de nouvelles technologies<sup>4</sup>. Notamment, mais pas seulement l'automatisation de certaines procédures ou démarches jugées trop laborieuses, chronophages et répétitives<sup>5</sup>.

Ces dernières années ayant été marquées par des crises politiques, économiques et sanitaires, l'utilisation de l'intelligence artificielle par une autorité administrative, telle que l'administration fiscale, pourrait s'avérer profondément salutaire, entre dans le but de renflouer le budget public.

Facilitant le quotidien, offrant des perspectives incroyables d'efficacité, de rapidité et d'effectivité, l'intelligence artificielle est convoitée par certains et crainte par d'autres. Souvent vue comme une figure de dystopie des temps modernes, l'I.A. permettra-t-elle aux autorités publiques de s'attaquer à la problématique de la fraude fiscale, sans pour autant être liberticide ?

---

<sup>2</sup> de SAINT-EXUPÉRY, A., *Carnets*, coll. Blanche, Paris, Gallimard, 1975.

<sup>3</sup> A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, « Fiscale algoritmen, profilering en het recht op privéleven », *T.F.R.*, n° 585, 2020, p. 611.

<sup>4</sup> EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, « BIEN PRÉPARER L'AVENIR, L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE ET LES DROITS FONDAMENTAUX - RÉSUMÉ », Luxembourg, *Office des publications de l'Union européenne*, 2021, p. 6 ; H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, *L'intelligence artificielle et le droit*, A. De Streel et H. Jacquemin (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 73 à 77.

<sup>5</sup> A. BENSOUSSAN et J. BENSOUSSAN, « 4. - Le secteur du droit », *IA, robots et droit*, Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 341 à 342.

## LISTE DES ABRÉVIATIONS

C.A.H.A.I.	<i>Comité ad hoc sur l'intelligence artificielle du Conseil de l'Europe</i>
C.E.P.E.J.	<i>Commission européenne pour l'efficacité de la justice</i>
D.G.F.I.P.	<i>Direction générale des Finances publiques</i>
E.N.O	<i>Économie non observée</i>
I.A.	<i>Intelligence artificielle</i>
O.C.D.E	<i>Organisation de coopération et de développement économiques</i>
R.C.	<i>Revenu cadastral</i>
R.G.P.D.	<i>Règlement général sur la protection des données</i>
S.I.A.	<i>Système d'intelligence artificielle</i>
SyRI	<i>Systeem Risico Indicatie</i>
U.E.	<i>Union européenne</i>
X.A.I	<i>Explainable artificial intelligence</i>

## **INTRODUCTION**

Ces dernières années, le fisc a vu ses prérogatives en matière de lutte contre la fraude fiscale se décupler, que ce soit sur le plan de la collecte d'informations et de leur traitement, par le renforcement des contrôles, par l'augmentation des moyens de coercition disponibles, ou encore par l'aboutissement d'un travail pédagogique sur le plan de la dissuasion de la fraude. Et pourtant, ces dernières années ont tout autant été marquées par de gros scandales fiscaux : l'affaire *Cahuzac*, *Swissleaks*, *Luxleaks*, *Panama*, *Pandora* ou *Paradise Papers*<sup>6</sup>. En outre, des techniques plus ou moins rodées et ingénieuses pour éluder l'impôt ont également fait leur apparition : la fraude carrousel, la *missing trader intra-community fraud*<sup>7</sup> ou encore l'utilisation de logiciels de caisse frauduleux par des commerçants. Par conséquent, il est crucial de vouloir **enrayer la fraude fiscale** et d'espérer résorber le manque à gagner du budget public.

À cette fin, nombreuses sont les administrations fiscales qui s'orientent vers l'e-administration ou divers dispositifs technologiques aux fins de lutter contre la fraude fiscale, la tendance actuelle étant à la digitalisation de la justice<sup>8</sup>. D'ailleurs, il ressort d'un rapport de l'O.C.D.E. que près de 35 administrations fiscales recourent à des outils numériques — *des data scientist*<sup>9</sup>, *des systèmes d'intelligence artificielle ou de data mining* — afin d'améliorer la conformité fiscale et d'identifier quels sont les contribuables à l'origine d'une fraude<sup>10</sup>.

Mais l'enfer est pavé de bonnes intentions et il arrive parfois que l'utilisation d'un système d'intelligence artificielle, puisse-t-elle être bien intentionnée, s'avère néfaste et préjudiciable pour le citoyen.

---

<sup>6</sup> O. SIVIEUDE, « Comment lutter efficacement contre la fraude fiscale aujourd'hui ? », *Gestion & Finances Publiques*, 2018, n°3, p. 35 à 36.

<sup>7</sup> La fraude intracommunautaire de l'opérateur manquant (MTIC) est un abus des règles de TVA sur les transactions transfrontalières intracommunautaires qui repose sur le fait qu'aucune TVA n'est exigible sur les transactions intracommunautaires. La fraude MTIC implique dès lors la création de structure d'entreprises et/ou d'individus afin d'abuser des transactions commerciales intra-européenne, et profite de l'exemption afin de ne pas verser la TVA au trésor.

<sup>8</sup> A. BENSOUSSAN et J. BENSOUSSAN, *op. cit.*, p. 342 à 346.

<sup>9</sup> « Spécialiste des statistiques, de l'informatiques et du marketing, le Data Scientist recueille, traite, analyse et fait parler les données massives, autrement appelées « big data », dans le but d'améliorer les performances d'une entreprise. » voyez : M. PAGE, « Fiche métier : Data Scientist », disponible sur <https://www.michaelpage.fr/advice/metiers/systemes-dinformation/fiche-m%C3%A9tier-data-scientist>, *s.d.*, consulté le 10 avril 2022.

<sup>10</sup> O.C.D.E., « L'utilisation des technologies numériques devrait accroître la conformité fiscale », disponible sur <https://www.oecd.org/tax/use-of-digital-technologies-set-to-increase-tax-compliance.htm>, 06 septembre 2021.

Tel fut le cas lorsque l'administration fiscale néerlandaise s'est équipée de SyRI — l'acronyme de *Systeem Risico Indicatie* — un dispositif **d'intelligence artificielle** utilisé dans l'intention de lutter contre la fraude en matière fiscale et sociale<sup>11</sup>.

Le système d'intelligence artificielle travaillait sur **base d'indicateurs** et de **modèles de risque**<sup>12</sup>. Pour ce faire, le système utilisait les données pseudonymisées<sup>13</sup> du contribuable. L'ensemble des informations le concernant étaient disponibles dans des bases de données publiques très étendues<sup>14</sup>. En effet, de nombreuses autorités — *dont notamment l'administration fiscale et douanière, les municipalités, la banque d'assurance sociale ou encore le service d'immigration et de naturalisation* — ont procédé à un échange de données afin qu'un maximum soit pris en compte et analysé<sup>15</sup>. Postérieurement, le système d'intelligence artificielle — en abrégé, S.I.A. — tentait de trouver des corrélations entre ces données. C'est ce qu'on appelle le *Data Mining*<sup>16</sup>. Ceci permettait d'obtenir un **indicateur du risque de fraude** pour chaque individu. Si la menace était considérée comme importante, SyRI établissait un rapport. Ce dernier était transmis à une équipe d'inspection qui avait pour rôle d'examiner le dossier et de décider du transfert de ce dernier aux autorités publiques aux fins d'une enquête approfondie. SyRI faisait donc un « profilage des fraudeurs » et lançait l'alerte sur les contribuables présentant un risque accru de fraude.

SyRI est loin d'avoir fait l'unanimité. De fait, plusieurs organisations de défenses des droits de l'homme ont intenté une action devant le tribunal de district de La Haye afin de sanctionner l'utilisation du logiciel<sup>17</sup>.

---

<sup>11</sup> Wet van 29 november 2001, houdende regels tot vaststelling van een structuur voor de uitvoering van taken met betrekking tot de arbeidsvoorziening en socialeverzekeringswetten (Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen), art. 8.

<sup>12</sup> A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, *op. cit.*, p. 611.

<sup>13</sup> « La pseudonymisation est un traitement de données personnelles réalisé de manière à ce qu'on ne puisse plus attribuer les données relatives à une personne physique sans information supplémentaire », voy. C.N.I.L., « L'anonymisation de données personnelles », disponible sur <https://www.C.N.I.L..fr/fr/lanonymisation-de-donnees-personnelles>, 19 mai 2020.

<sup>14</sup> G. LEWKOWICZ, « Les outils d'intelligence artificielle contre les droits de l'homme : l'affaire NJCM C.S./De Staat Der Nederlanden », disponible sur : [https://www.incubateurbxl.eu/fr/les-outils-dintelligence-artificielle-contre-les-droits-de-lhomme-laffaire-njcm-c-s-de-staat-der-nederlanden/#\\_ftn8](https://www.incubateurbxl.eu/fr/les-outils-dintelligence-artificielle-contre-les-droits-de-lhomme-laffaire-njcm-c-s-de-staat-der-nederlanden/#_ftn8), *s.d.*, consulté le 13 février 2022.

<sup>15</sup> A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, *op. cit.*, p. 611.

<sup>16</sup> Le Data Mining « consiste à analyser de vastes volumes de données pour découvrir des tendances et des corrélations », voy. F. AURELIA, « Data Mining : Tout savoir sur le forage de données », disponible sur <https://datascientest.com/data-mining-tout-savoir>, 17 décembre 2020.

<sup>17</sup> A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, *op. cit.*, p. 611 à 612.

Dans cette affaire, le problème réside en ce que le gouvernement fera le choix de maintenir secret l'opération de traitement en rendant opaque la liste des données employées, le modèle de risque ou encore l'indicateur de risque fondant la décision. Par conséquent, le 5 février 2020, le Tribunal a jugé que l'usage du système d'intelligence artificielle *Systeem Risico Indicatie* devait **prendre fin**<sup>18</sup>.

Étonnement, la Cour ne condamne pas l'utilisation d'un système d'intelligence artificielle par une autorité administrative, que du contraire. La Cour a considéré que l'intégration d'un outil tel que SyRI est une avancée qu'il faut souligner et elle se montre favorable à l'emploi de nouvelles technologies par l'administration fiscale<sup>19</sup>. Elle précise même que les possibilités offertes par le numérique sont nombreuses et spécifie que l'intelligence artificielle et les algorithmes permettraient de combattre la fraude d'une manière autrement efficace<sup>20</sup>. Mais en l'espèce, SyRI a été utilisé **sans base légale** et l'usage qui en a été fait entraîne une **violation du droit à la vie privée**, une **discrimination** et contrevient au principe de **transparence administrative**<sup>21</sup>. Partant, la Cour entend faire respecter fermement les divers droits fondamentaux qui pourraient être mis à mal par un tel système. Notons que cette cacophonie entraînée par une exploitation peu réfléchie a acculé le secrétaire d'État en fonction à démissionner<sup>22</sup>.

Pour la première fois dans la jurisprudence d'un pays de l'Union européenne, un système d'intelligence artificielle « est en cause », ou du moins son utilisation qui ne respecte pas les droits fondamentaux du citoyen. Incontestablement, cette décision aura des impacts à l'échelle de l'Union européenne. Maître Gregory Lewkowicz, Professeur à l'Université libre de Bruxelles, l'énonce d'ailleurs très justement : « l'affaire SyRI est davantage une étape, qu'un aboutissement »<sup>23</sup>.

---

<sup>18</sup> Rb. Den Haag, arrest *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388.

<sup>19</sup> Rb. Den Haag, arrest *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, point 6.4 à 6.6.

<sup>20</sup> A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, *op. cit.*, p. 612-613.

<sup>21</sup> Rb. Den Haag, arrest *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, point 6.27, 6.40, 6.90 à 6.92 et 6.95 à 6.96.

<sup>22</sup> A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, *op. cit.*, p. 611.

<sup>23</sup> G. LEWKOWICZ, *op. cit.*

## **PROBLÉMATIQUE**

S'intéresser aux questions juridiques qui résultent de l'utilisation de l'intelligence artificielle par des autorités publiques, telle que l'administration fiscale, s'avère **nécessaire et d'actualité**. En effet, ces dernières années ont été marquées par la digitalisation de la justice. Conscients des opportunités que l'intelligence artificielle peut nous offrir, mais également de la probabilité qu'un pareil système intègre un jour nos administrations<sup>24</sup>, nous souhaitons — à travers le présent mémoire — mettre en évidence les **enjeux** pouvant résulter de l'utilisation d'un tel système sur **les droits du contribuable**<sup>25</sup>. *L'intelligence artificielle sera-t-elle davantage une alliée pour l'administration fiscale ou plutôt l'adversaire du contribuable ?* Afin de répondre à cette question qui nous anime, nous raisonnerons en trois temps, à l'aide d'une doctrine fleurissante, d'un corpus législatif plus ou moins abouti et de la jurisprudence faisant écho aux principes exposés.

Dans un premier temps (PARTIE 1), nous commencerons par étudier les notions **d'intelligence artificielle** et **d'algorithme**, ainsi que la **stratégie** adoptée par l'Union européenne en matière de nouvelles technologies (CHAPITRE 1) et le **cadre juridique** y afférent (CHAPITRE 2).

Dans un second temps, nous nous demanderons « en quoi cela fait-il sens pour l'administration fiscale de s'équiper d'un système d'intelligence artificielle ? » (PARTIE 2). C'est ainsi que nous nous pencherons sur la problématique de la **fraude fiscale** (CHAPITRE 1) et notamment sur l'ampleur de cette dernière, grâce aux enquêtes de divers organismes internationaux et nationaux (SECTION 1). Nous rendant compte qu'enrayer la fraude fiscale est un **objectif européen** (SECTION 2), nous nous tournerons vers l'utilisation de **nouvelles technologies** conçue pour endiguer ce phénomène persistant (CHAPITRE 2). Partant, nous questionnerons les perspectives offertes par cette technologie et tenterons de savoir si elle est à la **hauteur de nos attentes**.

Est-il possible, utile et envisageable que l'administration fiscale s'équipe d'un tel système ? Dans l'affirmative, quels sont les **avantages** liés à son utilisation (CHAPITRE 3)? Par la suite, nous étudierons l'exigence d'une **base de données riche** afin que l'I.A. fonctionne efficacement (CHAPITRE 4), et enfin, nous nous demanderons si l'intelligence artificielle est réellement capable

---

<sup>24</sup> G. LEWKOWICZ, *op. cit.*

<sup>25</sup> EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, *op. cit.*, p. 5 à 8 ; A. BENSOUSSAN et J. BENSOUSSAN, *op. cit.*, p. 341 à 342.

d'interpréter ou d'appliquer le droit (CHAPITRE 5).

Pour finir, nous nous demanderons si l'intégration de l'I.A. au sein d'une autorité publique est un vecteur de **violation pour les droits du contribuable** (PARTIE 3). À cet égard, est-il indispensable que l'utilisation de l'intelligence artificielle soit prévue dans la loi (CHAPITRE 1)? Quels sont les droits individuels susceptibles d'être mis en périls ? Quelles sont les ingérences possibles (CHAPITRE 2)? La prise de décision automatisée est-elle totalement neutre ou peut-elle renforcer des **inégalités** déjà présentes (SECTION 1)? Qu'en est-il pour le respect du droit à la **vie privée** et la **protection des données personnelles** du contribuable (SECTION 2)? Est-ce que le contribuable verra son dossier entièrement traité par une I.A., sans **intervention humaine** aucune (SECTION 3)? L'intégration d'un S.I.A. n'engendrerait-il pas une situation d'inégalités des armes entre l'administration et le contribuable (SECTION 4)?

Quelles sont les contraintes auxquelles l'administration devra se plier (CHAPITRE 3)? La prise de décision automatisée est-elle conciliable avec les exigences de **sécurité juridique** (SECTION 1), de **motivation** (SECTION 2) et de **transparence** (SECTION 3)? Le processus algorithmique est-il réellement compréhensible par tout un chacun ? N'y a-t-il pas une certaine opacité résultant de la prise de décision automatisée ? De ce questionnement, découle la problématique des **black boxes**, une entrave majeure à l'utilisation des S.I.A. (SECTION 4). Par la suite, nous nous demanderons si le droit à un recours effectif est maintenu. Dans l'affirmative, comment peut-il être mis en œuvre (CHAPITRE 4)?

Ne souhaitant pas que notre raisonnement s'achève à ce stade de la réflexion, nous essayerons de voir si une solution s'offre à nous afin de passer outre des contraintes posées (CHAPITRE 4).

# PARTIE 1. L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE : L'ÉMERGENCE DE NOUVELLES POSSIBILITÉS

---

L'intelligence artificielle est étrangère à bon nombre de personnes, et pourtant, nous y avons tous déjà été confrontés. Tel est le cas lorsque nous discutons avec un « **chatbot** », ces agents dit « conversationnels »<sup>26</sup> qui vont interagir avec l'homme en simulant une conversation humaine. Par exemple, le Ministère des Finances allemand a mis à disposition de ses contribuables un agent conversationnel ayant la faculté de répondre à des questions générales et personnalisées en matière de déclaration d'impôt<sup>27</sup>.

## CHAPITRE 1. QU'EST-CE QUE L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE ?

### **SECTION 1. DÉFINITIONS**

Dans un premier temps, il nous semble opportun d'identifier ce qu'est un **système d'intelligence artificielle**. Cette notion, *qui a vu le jour pour la première fois dans les années 50*, est complexe et difficile à cerner. En effet, même les chercheurs et informaticiens de renom n'arrivent pas à s'accorder sur une définition officielle, tant le domaine ne cesse d'être redéfini<sup>28</sup>.

#### **§1. L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE**

L'intelligence artificielle désigne l'ensemble des systèmes qui, par l'application de théories et de techniques<sup>29</sup>, adoptent un comportement « intelligent »<sup>30</sup>. Pour ce faire, les « machines » vont traiter des volumes importants de **données** — *en anglais, « data »* — à l'aide **d'algorithmes** élaborés, en analysant notamment leur environnement et les diverses mesures y étant implémentés.

---

<sup>26</sup> A. BENSOUSSAN et J. BENSOUSSAN, *op. cit.*, p. 343.

<sup>27</sup> Le chatbot du Ministère des Finances allemand est disponible à l'adresse suivante : <https://steuerchatbot.digital-bw.de/>

<sup>28</sup> UNIVERSITY OF HELSINKI, « Comment définir l'IA ? », disponible sur <https://course.elementsofai.com/fr-be/1/>, *s.d.*, consulté le 22 mars 2022.

<sup>29</sup> Commission européenne pour l'efficacité de la justice, « Caractéristiques de fonctionnement de l'intelligence artificielle (apprentissage machine) appliquée aux décisions judiciaires », *Charte éthique européenne d'utilisation de l'intelligence artificielle dans les systèmes judiciaires et leur environnement*, adoptée par la CEPEJ lors de sa 31<sup>ème</sup> réunion plénière à Strasbourg, CEPEJ(2018)14, 2018, p. 76.

<sup>30</sup> C. CASTETS-RENARD, *Droit du marché unique numérique et intelligence artificielle*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 325.

En substance, le développement de l’I.A. repose sur la conjonction de l’amélioration de la puissance de calculs, l’accès à des bases de données toujours plus vastes et les moyens de communication permettant les échanges de ces données et leur traitement en réseau<sup>31</sup>.

**Pourquoi employer le terme « intelligence »?** Cela résulte du fait que la machine « *imite les fonctions cognitives associées à l’esprit humain [...] que sont les capacités d’apprentissage et de résolution de problèmes* »<sup>32</sup>. L’objectif de cette technologie est de **simuler l’activité humaine** ainsi que son schéma de réflexion avec un certain **degré d’autonomie**<sup>33</sup>. En effet, l’intelligence artificielle a pour vocation d’évoluer sans intervention humaine systématique<sup>34</sup>. Afin d’atteindre l’objectif qui lui est soumis, le S.I.A. doit faire preuve « **d’adaptabilité** », ce qui équivaut à la capacité d’améliorer, au fur et à mesure, ses performances grâce à l’expérience acquise tout au long de l’apprentissage<sup>35</sup>.

L’utilisation d’un système d’intelligence artificielle dans le **domaine juridique** est possible grâce au *legal analytics* c’est-à-dire « la détection, l’extraction et l’exploitation d’informations contenues dans les ressources juridiques au sens large (les décisions de justice, les textes législatifs et réglementaires ou encore la documentation interne des professionnels du droit) »<sup>36</sup>. Cette analyse permet de détecter certaines récurrences ou incohérences dans des dossiers, à l’aune des dispositions normatives en vigueur, en mettant en évidence les comportements frauduleux<sup>37</sup>.

## §2. L’ALGORITHME ET LES BASES DE DONNÉES

L’algorithme et la base de données sont les outils grâce auxquels l’I.A. va pouvoir se développer<sup>38</sup>. **L’algorithme** est « un enchaînement d’opérations et d’instructions qui permet de

---

<sup>31</sup> T. CASSUTO, « Droit et intelligence artificielle », disponible sur <https://www.dalloz-actualite.fr/chronique/droit-et-intelligence-artificielle>, 14 mars 2018.

<sup>32</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 325.

<sup>33</sup> C. BJOLA, « Diplomacy in the Age of Artificial Intelligence », *Intelligence artificielle*, E. Canal Forgues Alter et M.-O. Hamrouni (ed.), Bruxelles, Bruylant, 2021, p. 71 à 79.

<sup>34</sup> H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, « L’intelligence artificielle et ... », *op. cit.*, p. 73 à 77.

<sup>35</sup> UNIVERSITY OF HELSINKI, « Comment définir l’IA ? », disponible sur <https://course.elementsofai.com/fr-be/1/>, *s.d.*, consulté le 18 février 2022.

<sup>36</sup> P. DAMBLY, « Titre 3 - Partage d’expérience au sujet de l’implémentation d’une entité d’intelligence artificielle », *Le juge et l’algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Hubin, J.-B. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 133.

<sup>37</sup> P. DAMBLY, *ibidem*, p. 133.

<sup>38</sup> N. MARTIAL-BRAZ, « Intelligence artificielle et créations intellectuelles », *Intelligence artificielle*, E. Canal Forgues Alter, et M.-O. Hamrouni (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2021, p. 121 à 123.

produire un résultat à partir de données qui lui ont été initialement fournies »<sup>39</sup>. Il en existe deux catégories : les **algorithmes procéduraux** — généralement comparés à une recette de cuisine — qui fonctionnent selon une suite d'étapes, à partir des données dont ils disposent, de façon à solutionner un problème posé et les **algorithmes d'aide à la décision**. Ces derniers œuvrent conjointement avec un système d'intelligence artificielle afin d'assister l'homme dans une tâche définie<sup>40</sup>. La **base de données** est un ensemble de renseignements et d'informations, « disposés de manière systématique ou méthodique et individuellement accessible par des moyens électroniques »<sup>41</sup>.

L'intelligence artificielle est intrinsèquement liée au *Big Data*, et inversement. Le **big data** — ou données massives — désigne un ensemble de données excessivement large et diversifié, à tel point que la base de données ne peut être analysée par l'homme ou par un outil de gestion classique<sup>42</sup>. La conjonction entre l'immense volume de données et des techniques permettant le traitement de ces dernières permet d'obtenir des corrélations à l'issue du traitement<sup>43</sup>. Le concours de ces deux technologies permet la **prise de décision automatisée**<sup>44</sup>. C'est sur cette dernière que nous dirigeons notre réflexion dans le cadre du présent mémoire.

## **SECTION 2. LA STRATÉGIE ADOPTÉE PAR L'UNION EUROPÉENNE?**

L'Union européenne a conscience des stratégies pouvant être générées par l'utilisation de systèmes d'intelligence artificielle. L'Europe, sans pour autant être l'un des précurseurs en cette matière, peut compter sur des laboratoires à la pointe de la technologie, des *start-up* prometteuses ou des *legaltechs*, afin de se développer dans le domaine de la robotique industrielle<sup>45</sup>.

---

<sup>39</sup> D. LE MÉTAYER, « Pourquoi il est possible et nécessaire de gouverner les algorithmes », *Qui gouverne les algorithmes ?*, Third, novembre 2018, p. 6.

<sup>40</sup> C.N.I.L., « Algorithme », disponible sur <https://www.C.N.I.L..fr/fr/definition/algorithme>, s.d., consulté le 03 octobre 2021 ; D. LE MÉTAYER, *ibidem*, p. 6 à 8.

<sup>41</sup> Directive 96/9/CE du Parlement européen et du Conseil, du 11 mars 1996, concernant la protection juridique des bases de données, *J.O.C.E.*, L 77/20, 27 mars 1996, art. 1, §1.

<sup>42</sup> P. DAMBLY, « Titre 3 - Partage d'expérience au sujet de ... », *op. cit.*, p. 131.

<sup>43</sup> SPF ÉCONOMIE, « Intelligence artificielle et autres technologies numériques avancées », disponible sur <https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/pme-et-independants-en/digitalisation-des-pme/intelligence-artificielle-et>, s.d., consulté le 11 avril 2022 ; L. BASTIEN, « Intelligence Artificielle et Big Data : une convergence révolutionnaire », disponible sur <https://www.lebigdata.fr/intelligence-artificielle-et-big-data>, 27 novembre 2018.

<sup>44</sup> Une décision individuelle automatisée est une décision qui a été prise au moyen de procédés technologiques, sans intervention humaine, voy. Groupe 29, *Guidelines on Automated individual decision-making and Profiling for the purposes of Regulation 2016/679*, 6 février 2018, p. 8.

<sup>45</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 331.

À cet effet, le Conseil de l'Union européenne a voté en mars 2021 la **mise en place d'un programme** ayant pour objectif de « stimuler la transformation numérique en apportant des financements au déploiement d'ingénieries de pointe dans des secteurs cruciaux tels que l'intelligence artificielle [...] »<sup>46</sup>. Le budget débloqué pour l'intelligence artificielle s'élève à 2 061 956 000 euros et couvre la période 2021-2027. Certes, l'intégration de nouveaux outils de technologies représente un coût de départ important, mais constitue un réel investissement sur le long terme<sup>47</sup>.

## CHAPITRE 2. QUEL CADRE JURIDIQUE POUR L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE?

À l'heure actuelle, le cadre juridique concernant l'intelligence artificielle est relativement éparpillé, même si certains instruments législatifs — *par exemple en matière de responsabilité, de protection du consommateur ou de protection des données* — peuvent s'appliquer. Ces derniers permettent une régulation minimale de l'utilisation de l'I.A. et des algorithmes prédictifs<sup>48</sup>. Mais il ne s'agit pas d'un arsenal abouti, il est donc nécessaire d'établir un cadre législatif complet et adéquat afin de combler cette lacune<sup>49</sup>. De toute évidence, l'intervention législative doit s'effectuer au niveau international<sup>50</sup>. Certains juristes sont d'avis pour que le Conseil de l'Europe se charge de dresser un cadre clair concernant l'utilisation de l'intelligence artificielle<sup>51</sup>. Non seulement car cette institution paneuropéenne réunissant 46 états membres<sup>52</sup> est construite selon les valeurs de l'État de

---

<sup>46</sup> T. CALVI, « Le Conseil de l'UE donne son feu vert au nouveau programme pour une Europe numérique », disponible sur <https://www.actuia.com/actualite/le-conseil-de-lun-donne-son-feu-vert-au-nouveau-programme-pour-une-europe-numerique>, 16 mars 2021.

<sup>47</sup> Rapport de Luděk Niedermayer, contenant des recommandations à la Commission sur une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance (rapport du Parlement faisant suite au plan d'action de la Commission de juillet et de ses 25 initiatives dans le domaine de la TVA, de la fiscalité des entreprises et de la fiscalité individuelle), A9-0024/2022, 10 février 2022, considérant J.

<sup>48</sup> Y. MENECEUR, *L'intelligence artificielle en procès*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 275.

<sup>49</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 330 à 332.

<sup>50</sup> J. Kleijssen, « Conseil de l'Europe et intelligence artificielle. Les droits de l'homme, l'État de droit et la démocratie face aux défis du développement et de l'utilisation de l'intelligence artificielle », *Obs. Bxl.*, 2019/1, n° 115, p. 42 à 44.

<sup>51</sup> J. KLEIJSSSEN, « Conseil de l'Europe et intelligence artificielle. Les droits de l'homme, l'État de droit et la démocratie face aux défis du développement et de l'utilisation de l'intelligence artificielle », *Obs. Bxl.*, n° 115, 2019, p. 44 à 45.

<sup>52</sup> CONSEIL DE L'EUROPE, « 46 états membres », disponible sur <https://www.coe.int/fr/web/portal/46-members-states>, *s.d.*, consulté le 23 avril 2022.

droit, de la démocratie et des droits de l'homme<sup>53</sup>, mais également car le Conseil est l'institution précurseur concernant le *soft law* afférent à la digitalisation<sup>54</sup>

**Quelle serait la réponse législative la plus opportune ?** Deux tendances majeures s'affrontent dans la doctrine. Une première partie s'accorde pour considérer que l'édification d'un « droit général » de l'intelligence artificielle se fonderait sur deux piliers, le droit des données personnelles d'une part, et le droit de la propriété intellectuelle d'autre part. Il apparaît pourtant que cette solution n'est à elle seule pas suffisante pour garantir le respect des droits fondamentaux face à la **transition numérique de l'État de droit**<sup>55</sup>. Maître Lewkowicz, quant à lui, considère que la création d'un **tout nouvel arsenal** serait bénéfique et indispensable. Cela serait possible grâce à la création de « nouvelles institutions, de la possibilité d'émettre des contestations ou de faire un recours collectif »<sup>56</sup> à l'encontre des algorithmes utilisés par les pouvoirs publics. Dès lors, un **encadrement juridique précis** doit être mis en œuvre, lequel doit comprendre notamment les **modèles et méthodes** d'apprentissage **autorisés**<sup>57</sup>.

L'Union européenne semble suivre la même thèse que celle de Maître Lewkowicz. En effet, en avril 2021, la proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil établissant des règles harmonisées concernant l'intelligence artificielle<sup>58</sup> — *l'Artificial Intelligence Act* — a été publiée. Du reste, le parlement européen est l'une des **premières institutions** au monde à s'intéresser à la création d'un cadre légal relatif à l'intelligence artificielle. Il appert que l'ensemble des recommandations émises permettront — selon le Parlement européen — à l'Union européenne de devenir leader dans le développement d'une l'I.A. centrée sur les droits du citoyen<sup>59</sup>.

---

<sup>53</sup> CENTRE D'INFORMATION SUR LES INSTITUTIONS EUROPÉENNES (CIIE), « Le Conseil de l'Europe : une question de valeurs », disponible sur <https://www.strasbourg-europe.eu/les-valeurs-et-les-droits-de-lhomme/>, *s.d.*, consulté le 23 avril 2022.

<sup>54</sup> J. KLEIJSEN, *op. cit.*, p. 43 à 45.

<sup>55</sup> G. LEWKOWICZ, *op. cit.* et voy. e. a. T. CASSUTO, *op. cit.* ; S. DE HAUTECLOCQUE, « L'intelligence artificielle : les différents chemins de la régulation », *Éthique publique*, vol. 23, 2021, n°2, 2022, §§33 à 49.

<sup>56</sup> G. LEWKOWICZ, *ibidem*.

<sup>57</sup> G. LEWKOWICZ, *ibidem*.

<sup>58</sup> Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil établissant des règles harmonisées concernant l'intelligence artificielle (législation sur l'intelligence artificielle) et modifiant certains actes législatifs de l'Union, COM (2021) 206 final, 21 avril 2021.

<sup>59</sup> Y. YAKIMOVA, « Intelligence artificielle: le Parlement ouvre la voie à une première série de règles européennes », communiqué de presse in Actualités du parlement européen, disponible sur <https://www.europarl.europa.eu/news/fr/press-room/20201016IPR89544/intelligence-artificielle-le-pe-ouvre-la-voie-a-une-premiere-serie-de-regles>, 21 octobre 2020.

Par ailleurs, il existe des instruments juridiques non contraignants tels que la **Charte éthique européenne** d'utilisation de l'intelligence artificielle dans les systèmes judiciaires et leur environnement, adoptée par la CEPEJ<sup>60</sup> lors de la 31ème réunion plénière à Strasbourg ; ou encore le **Livre Blanc sur l'intelligence artificielle**, intitulé « Une approche européenne de l'excellence et de la confiance »<sup>61</sup>.

## PARTIE 2. L'UTILISATION D'UN SYSTÈME D'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE PAR L'ADMINISTRATION FISCALE EN QUOI CELA FAIT-IL SENS ?

---

Nombreux sont les dossiers de fraude fiscale qui ont rythmés ces dernières années. Conscients des répercussions pour la société dans son ensemble, trouver une solution à cette problématique est **indispensable**. Si le Parlement européen évoque clairement la possibilité d'utiliser l'intelligence artificielle, *tel que cela est le cas en France ou comme ce fut le cas aux Pays-Bas*, **qu'en est-il réellement ?** Pour répondre à cette interrogation, nous nous pencherons dans un premier temps sur la **notion** de fraude fiscale, sur son **ampleur** et sur la **méthodologie** pertinente à adopter. Cette étape de notre raisonnement est nécessaire, car ce n'est qu'en ayant connaissance de l'amplitude de la fraude fiscale que nous pourrons nous consacrer à la recherche de mesures adéquates et proportionnelles pertinentes pour y remédier. Partant du postulat qu'enrayer la fraude fiscale est un désidérata européen et national, nous démontrerons que se tourner vers les nouvelles technologies, tel que l'intelligence artificielle permettrait d'atteindre un tel objectif.

### CHAPITRE 1. UNE PROBLÉMATIQUE NATIONALE ET EUROPÉENNE : LA FRAUDE FISCALE

Ces dernières années, la politique nationale et européenne s'est particulièrement centrée sur la problématique de la **fraude fiscale**, et à raison. Si l'administration fiscale s'est acclimatée aux fraudeurs pour battre des records d'efficience ; les fraudeurs, quant à eux, se sont adaptés et ont changé une nouvelle fois leur manière de fonctionner, de sorte que les techniques de fraude ont

---

<sup>60</sup> La CEPEJ est la Commission européenne pour l'efficacité de la justice.

<sup>61</sup> Commission européenne, *Livre blanc du 19 février 2020, intelligence artificielle – Une approche européenne axée sur l'excellence et la confiance*, COM (2020) 65 final, disponible sur [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020_fr.pdf)

toujours un train d'avance sur les moyens mis en place par l'administration afin de les contrer. Pour mieux comprendre la nécessité d'instaurer des moyens adéquats, nous analyserons dans un premier temps l'étendue de la fraude fiscale.

## **SECTION 1. LA FRAUDE FISCALE**

### **§1. DÉFINITIONS**

La fraude fiscale peut être définie comme étant la transgression **délibérée de la loi fiscale**<sup>62</sup>, se traduisant par une altération de la vérité, une omission ou une dissimulation d'éléments qui servent à déterminer la base imposable, et ce, dans le but d'éviter ou de diminuer une charge fiscale<sup>63</sup>. Cette notion s'apprécie au regard de **deux éléments** : à savoir l'élément matériel et l'élément intentionnel<sup>64</sup>. **L'élément matériel** suppose la violation de règles fiscales légales, tandis que **l'élément intentionnel** induit que le contribuable a pour objectif de réduire — *en tout ou en partie* — sa charge fiscale. Pour parvenir à cet objectif, le fraudeur va sciemment violer la loi<sup>65</sup>. Ces manœuvres créent à la fois indignation citoyenne et distorsion de concurrence entre assujettis, créant une inégalité de traitement entre ceux qui respectent la loi fiscale et payent l'impôt dû, et ceux qui s'y soustraient.

### **§2. LES RÉPERCUSSIONS SUR LES RESSOURCES DE LA COLLECTIVITÉ**

Les recettes fiscales ont avant toute chose un **objectif de solidarité**<sup>66</sup> et alimentent en grande partie le fonds public, et ce faisant, l'action des autorités publiques<sup>67</sup>. Ainsi, éluder l'impôt va à l'encontre de l'objectif intrinsèque de la fiscalité, puisque cela entraîne un déficit budgétaire, budget qui aurait dû être notamment accordé à la sécurité sociale et aux services publics, alors même que

---

<sup>62</sup> O. SIVIEUDE, *op. cit.*, p. 35.

<sup>63</sup> J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2e édition, Bruxelles, Bruylant, 1995, p. 34.

<sup>64</sup> O. SIVIEUDE, *op. cit.*, p. 35 à 36.

<sup>65</sup> P. CRISCENZO, « La fraude fiscale », disponible sur <https://www.actualitesdroitbelge.be/droit-penal/droit-penal-abreges-juridiques/la-fraude-fiscale/la-fraude-fiscale>, *s.d.*, consulté le 28 septembre 2021.

<sup>66</sup> Notons que s'agissant de l'exercice d'imposition 2018, 20,9 % a été injecté au « budget pension » sur les 239,6 milliards d'euros récoltés, 14,6% a été consacré aux soins de santé et 11,9% à l'enseignement.

<sup>67</sup> C. REMEUR et A. DOBREVA, « Lutte contre la fraude fiscale », *Briefing Paper*, Service de recherche du Parlement européen, PE 633.153, Juin 2019, p. 2 à 3.

les citoyens veulent des services publics de qualité<sup>68</sup>. Ces recettes non perçues vont priver la collectivité de ressources importantes, et ce, illégalement<sup>69</sup>.

### §3. QUELLE SOMME EST ÉLUDÉE ?

Effectuer un état des lieux quant à l'étendue de ce montant permet de se prononcer sur la proportionnalité de mesures à adopter<sup>70</sup>. Cependant, il n'est pas évident de la quantifier avec certitude. Ces revenus sont *par définition* cachés au fisc, et donc non déclarés. Or, l'administration fiscale n'est pas omnisciente. Il est également complexe de comptabiliser cette somme, dès lors que la détermination de l'impôt élué ne peut être réalisée que par « la comparaison de différents flux relatifs aux activités économiques et par l'estimation de la part manquante de l'activité considérée »<sup>71</sup>. Pour autant, les enquêtes de divers organismes permettent de faire une projection afin d'établir une approximation. Successivement, nous étudions deux enquêtes européennes, suivies de deux enquêtes nationales.

**Enquête de la Commission européenne.** Dans un rapport de 2012, la Commission a publié une estimation selon laquelle chaque année, **1000 milliards d'euros** sont élués en raison de la fraude et de l'optimisation fiscale. Afin d'effectuer ce calcul, elle s'est notamment référée aux données « E.N.O. » par pays, à savoir le montant de « l'économie non observée », dite économie souterraine ou clandestine<sup>72</sup>.

**Enquête « *Tax policies in the European Union* » réalisée par la Direction générale de la fiscalité et de l'union douanière.** Cette enquête de 2020 se base également sur les données E.N.O. pour comptabiliser l'écart entre l'économie dite clandestine et l'économie légale et régulière en matière de TVA au sein de l'Union européenne. Il ressort de cette enquête que la fraude

---

<sup>68</sup> O. SIVIEUDE, *op. cit.*, p. 35.

<sup>69</sup> DIRECTION GÉNÉRALE DE LA FISCALITÉ ET DE L'UNION DOUANIÈRE, « Taxation and Customs union - a huge problem », disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/huge-problem\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/huge-problem_en), *s.d.*, consulté le 08 octobre 2021.

<sup>70</sup> Nous soulignons que ces différentes enquêtes ne permettent que d'obtenir des estimations, et d'avoir un ordre de grandeur. À cet égard, il faut les interpréter avec prudence. Mais une chose est certaine, la somme éluée est gargantuesque et pourrait servir à réaliser de nombreux objectifs, cela est d'autant plus vrai dans le contexte post-crise sanitaire et économique que nous connaissons.

<sup>71</sup> C. REMEUR et A. DOBREVA, *op. cit.*, p. 2 à 3.

<sup>72</sup> C. REMEUR et A. DOBREVA, *ibidem*, p. 2 à 3.

transfrontalière à la TVA représenterait environ **50 milliards d'euros par an à l'échelle européenne**<sup>73</sup>.

**Enquête du SPF sécurité sociale de 2012.** Une enquête du SPF sécurité sociale estime<sup>74</sup> que l'économie non observée engendre une fraude sociale et fiscale s'élevant à **12,9 milliards d'euros**, soit environ 3,8 % du produit intérieur brut belge. Ces chiffres sont plus élevés que chez nos pays voisins : on estime que l'économie sous-terrainne en France entraîne une perte s'élevant à 3,4 % du PIB, contre 3 % en Hollande<sup>75</sup>.

**Enquête de la Banque Nationale de l'impôt.** Enfin, la Banque Nationale belge estime que la fraude à l'impôt entraîne une perte de 7 milliards d'euros par an, tandis que l'Inspection Spéciale des Impôts estime ce montant à **10 milliards**<sup>76</sup>.

#### **§4. LA MÉTHODOLOGIE UTILISÉE DANS LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE**

L'impôt sert la collectivité. Alors, lorsque la fraude fiscale vient interférer dans le processus de redistribution, il est légitime de vouloir enrayer ce phénomène qui nuit à l'équité d'un système dans son entièreté<sup>77</sup>.

Le professeur Sivieude — *ex chef du service du contrôle fiscal de la DGFIP*<sup>78</sup> et enseignant en Master à l'Université de Paris 2 — estime qu'une lutte optimale contre la fraude fiscale doit suivre le canevas suivant : dans un premier temps, il faut **disposer des informations utiles**, ce qui passe nécessairement par une collecte de données entre le contribuable et l'administration fiscale, mais également par les administrations fiscales entre elles. Dans un deuxième temps, il s'agit de **développer la capacité de traitement** et d'analyse **desdites données**, afin de pointer les risques de

<sup>73</sup> B. ANGEL, G. NICODÈME, S. QUEST ( dir. ), « Tax policies in the European Union - 2020 survey », *Publications Office of the European Union*, Luxembourg, 2020, p. 95 à 97.

<sup>74</sup> Concernant les données ENO, il est difficile de les considérer d'un angle purement fiscal, c'est pourquoi, les montants visés englobent la fraude à la sécurité sociale et la fraude fiscale. Pour autant, les chiffres exposés permettent d'attirer l'attention sur l'ampleur de la fraude.

<sup>75</sup> J. PACOLET *et al.*, *Fraude sociale et fiscale en Belgique. Une étude-pilote relative au travail et aux revenus déclarés et non déclarés*, Leuven, Acco, 2012, p. 29 à 36.

<sup>76</sup> C. DECHAMPS et L. KRINGS, « LA FUIITE : ENQUÊTE SUR LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE EN BELGIQUE », disponible sur <https://www.alterechos.be/lafuite/>, juillet 2019.

<sup>77</sup> S. SCARNÀ, *Actualités de droit fiscal*, Limal, Anthemis, 2021, p. 194.

<sup>78</sup> La DGFIP est la Direction générale des Finances publiques.

potentielles fraude. Dans un troisième et dernier temps, il faut pouvoir **contrôler efficacement** les contribuables qui peuvent être de potentiels fraudeurs, ce qui ne peut se faire qu'avec des moyens suffisants. Mais, nous pouvons nous en douter, les moyens dont dispose le fisc ne sont pas illimités, c'est pourquoi il faut également veiller à aiguïser le volet « pédagogie et dissuasion »<sup>79</sup>.

## **SECTION 2. LA FRAUDE FISCALE : L'ENRAYER EST UN OBJECTIF EUROPÉEN**

La lutte contre la fraude fiscale constitue une **préoccupation européenne et mondiale** et est d'ailleurs l'une des lignes d'action des G20 et de la Commission européenne<sup>80</sup>. En février 2022, le Parlement émet des recommandations à la Commission. Dans ce rapport, il soutient qu'il est fondamental et primordial de **lutter contre la fraude fiscale** « tout en maintenant les impôts à des niveaux qui soutiennent la croissance durable de l'économie ainsi que la reprise économique et sociale de l'Union et les défis à plus long terme, sans compromettre des recettes fiscales adéquates »<sup>81</sup>, la dette publique n'ayant cessé d'augmenter suite à la crise sanitaire.

Les **citoyens** de l'Union souhaitent également que la lutte contre la fraude fiscale soit davantage prise en charge au niveau européen, c'est ce qu'il ressort de l'enquête « Eurobaromètre » de 2018. Ainsi, selon l'enquête précitée, la lutte contre la fraude fiscale se trouve en quatrième position quant aux priorités qui devraient être poursuivies par l'Union. Cela démontre que les attentes du citoyen sont élevées et que la volonté de lutter contre la fraude correspond à un objectif de la majorité<sup>82</sup>.

---

<sup>79</sup> La méconnaissance du citoyen lambda quant au rôle de l'impôt au sein de la société est atterrant. Le système fiscal et son fonctionnement sont méconnus. Le citoyen ne parvient donc pas à cerner l'enjeu essentiel que l'impôt joue. Dès lors, le citoyen voit d'avantage l'impôt comme une sanction, ou comme de l'argent qui « file dans les caisses de l'État » sans que cela ne lui en bénéficie, même indirectement. L'incompréhension joue en faveur de la fraude.

<sup>80</sup> O.C.D.E., « Les ministres des Finances des pays du G20 approuvent des réformes du système fiscal international visant à endiguer l'évasion fiscale des entreprises multinationales », disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/les-ministres-des-finances-des-pays-du-g20-approuvent-des-reformes-du-systeme-fiscal-international-visant-a-endiguer-l-evasion-fiscale-des-entreprises-multinationales.htm>, 09 octobre 2015.

<sup>81</sup> Rapport de Luděk Niedermayer, *op. cit.*, considérant A.

<sup>82</sup> P. SCHULMEISTER, E. DEFOURNY, et L. MAGGIO, « Delivering on Europe: citizens' views on current and future EU action », *Eurobarometer Survey 89.2 of the European Parliament*, PE 621.866, mai 2018, p. 27.

## CHAPITRE 2. UNE SOLUTION : SE TOURNER VERS LES NOUVELLES TECHNOLOGIES

« *La robotisation de la justice est un phénomène irrésistible : le système judiciaire belge et le monde politique doivent s’y préparer. La numérisation, d’abord partielle, puis totale des sources juridiques et des procédures judiciaires, constituera le fondement nécessaire au développement de l’intelligence artificielle* »<sup>83</sup>.

### **§1. LA FRAUDE FISCALE À L'ÈRE DE LA JUSTICE 3.0**

La digitalisation de la justice pourrait être l’avenir de la lutte contre la fraude fiscale. En effet, les nouvelles technologies permettent une **capacité de collectes et de traitements d’informations** dépassant celle de l’homme<sup>84</sup>. Or, le flux de données concernant les contribuables ne cesse d’augmenter. L’administration fiscale pourrait donc s’appuyer sur le numérique afin d’atteindre ses objectifs **d’efficacité et d’efficience**<sup>85</sup>, c'est ce que nous développerons comme nous le verrons dans la section 2 du Chapitre suivant.

### **§2. UN ENCOURAGEMENT EUROPÉEN**

**Briefing papers de 2019.** Le Briefing papers du Parlement européen le précise d’emblée : l’administration fiscale **doit** se calquer sur **l’évolution du numérique** afin d’obtenir des résultats satisfaisants en termes de lutte contre la fraude. Ainsi, il faut « suivre le rythme des évolutions technologiques »<sup>86</sup>.

**Rapport du Parlement européen de février 2022.** Plus récemment, dans un rapport de février 2022 dont le but est d’offrir à la Commission européenne diverses recommandations, le Parlement européen émet une **proposition de résolution** contenant des recommandations à la

---

<sup>83</sup> J.-P. BUYLE, *Les robots à l’assaut de la justice*, Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 10.

<sup>84</sup> Or, comme vu précédemment, le Professeur Siviude considère que c’est l’un des piliers nécessaires à une lutte efficace contre la fraude fiscale, voy. e. a. O. SIVIEUDE, *op. cit.*, p. 37.

<sup>85</sup> D. MOUGENOT, *Droit judiciaire – Tome 2 : Procédure civile – Volume 3 : Saisies conservatoires, voies d’exécution et règlement collectif de dettes Arbitrage, médiation et droit collaboratif, Procédure électronique*, de Leval, G. (dir.), 2e édition, Bruxelles, Larcier, 2021, p. 397 à 398.

<sup>86</sup> C. REMEUR et A. DOBREVA, *op. cit.*, p. 8.

Commission sur une **fiscalité équitable et simplifiée** à l'appui de la stratégie de relance<sup>87</sup>. Le constat du Parlement est sans équivoque. La fraude fiscale met à mal le budget public et la viabilité des finances publiques. Ce faisant, le système fiscal dans son entièreté ainsi que l'équité fiscale sont compromis par cette pratique, alors même que la crise sanitaire a fortement impacté les recettes fiscales alors que, par corollaire, la dette publique a explosé<sup>88</sup>.

Par conséquent, il s'agit d'une volonté commune — *nationale et européenne* — que d'utiliser les nouvelles technologies comme objet de lutte contre la fraude fiscale.

### CHAPITRE 3. UNE TECHNOLOGIE À LA HAUTEUR DE NOS ATTENTES : L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE

#### **SECTION 1. LIMINAIRES**

Un éminent juriste belge — Adrien van den Branden — considère que les systèmes d'I.A. seraient « plus aptes à rendre un jugement cohérent par rapport à ce qui a déjà été dit pour droit, car ils rassemblent en une fraction de seconde les sources pertinentes que le juge humain aurait mis des années à compiler »<sup>89</sup>. En outre, dans un ouvrage consacré à l'usage de l'intelligence artificielle — *et plus nécessairement à l'application et création d'un cadre juridique adapté* — le Professeur Meneceur évoque clairement la possibilité pour un service public d'exploiter l'I.A. De surcroît, la digitalisation et les nouvelles technologies permettront de s'attaquer à certaines fraudes fiscales et faciliteront l'imposition de bases mobile<sup>90</sup>.

En considération de ce qui précède, un système d'intelligence artificielle permettrait d'utiliser de manière efficace les données qui sont à la disposition de l'administration et ainsi renforcer la coopération fiscale, un des éléments clé afin de lutter contre la fraude fiscale. À cet égard, le Parlement européen « estime qu'il est nécessaire, non seulement d'augmenter la **quantité des données** échangées, mais également d'améliorer la **qualité** de celles-ci, en vue de parvenir à un

---

<sup>87</sup> Proposition de règlement du 21 avril 2021 précitée.

<sup>88</sup> Rapport de Luděk Niedermayer, *op. cit.*, considérant A.

<sup>89</sup> A. VAN DEN BRANDEN, *Les robots à l'assaut de la justice : l'intelligence artificielle au service des justiciables*, Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 3.

<sup>90</sup> Rapport de Luděk Niedermayer, *op. cit.*, considérant J.

système plus efficace »<sup>91</sup>. En effet, la masse de données reçues est excessivement abondante, tandis que l'effectif humain dont dispose le fisc tend à diminuer. Et pourtant, cette masse hétérogène de données nécessite un traitement particulier afin de ne pas noyer l'administration fiscale<sup>92</sup>.

## **SECTION 2. LES AVANTAGES LIÉS À L'UTILISATION D'UNE I.A. PAR L'ADMINISTRATION FISCALE**

L'utilisation d'un système d'intelligence artificielle ayant pour dessein la lutte contre la fraude fiscale présente de nombreux mérites<sup>93</sup>. *Passons les en revue*<sup>94</sup>.

**La rapidité.** L'utilisation d'une I.A. permettrait de traiter des dossiers et de repérer de potentielles fraudes de manière quasi instantanée. Or, actuellement, le manque de moyens humains et économiques — à tous les niveaux, et dans toutes les institutions qui interviennent dans le traitement du dossier — font apparaître des **goulots d'étranglement**<sup>95</sup>. Par ailleurs, les différentes démarches administratives gagneraient en fluidité<sup>96</sup>.

**L'effectivité.** L'intelligence artificielle simplifierait énormément la tâche du contrôleur fiscal. En émettant un indicateur de risque et en ciblant la recherche, le contrôleur pourrait consacrer plus de temps à l'élaboration du rapport et du dossier ainsi qu'à la quête de preuves, dans la mesure où il a économisé du temps au préalable<sup>97</sup>.

---

<sup>91</sup> Rapport de Ludék Niedermayer, *ibidem*, p. 8.

<sup>92</sup> Rapport de la Cour des comptes sur l'échange automatique de données fiscales au niveau international, *Premier rapport d'évaluation à la demande de la commission Panama*, Bruxelles, 4 décembre 2019, p. 19 à 20.

<sup>93</sup> E. DEGRAVE, *L'e-gouvernement et la protection de la vie privée*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 33 à 37.

<sup>94</sup> Dans une toute autre mesure, l'e-administration serait plus accessible pour le contribuable, car disponible en tout temps. L'automatisation de certaines démarches demanderait également moins d'effort de la part du contribuable. Pour autant, une administration fiscale automatisée mettrait en avant la fracture numérique au sein de la société. Ceci est intéressant à soulever, mais ne fait pas l'objet du présent mémoire.

<sup>95</sup> Il suffit de voir le nombre d'affaires qui sont classées sans suite. Le juge Claise indique que plus de 20.000 dossiers sont classés - *alors même que les auteurs et victimes sont dans la plupart des cas connus* - et cela, seulement dans l'arrondissement judiciaire de Bruxelles, voy. O. JÉRUSALMY, « Fraude fiscale en Belgique Comment la lutte s'organise ? », disponible sur [https://www.financite.be/sites/default/files/references/files/lutte\\_contre\\_la\\_fraude\\_fiscale\\_en\\_belgique\\_2\\_sur\\_2\\_def2.pdf](https://www.financite.be/sites/default/files/references/files/lutte_contre_la_fraude_fiscale_en_belgique_2_sur_2_def2.pdf), avril 2017, p. 6 à 7.

<sup>96</sup> Rapport de Ludék Niedermayer, *op. cit.*, considérant D.

<sup>97</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, « Waarom krijg ik fiscale controle? Naar meer transparantie bij de geautomatiseerde besluitvorming door de fiscale overheid », *T.F.R.*, 2021, n° 604, p. 611.

**L’efficience.** Le *data mining* permet l’analyse et le traitement d’une quantité de données impressionnantes<sup>98</sup>, lesquelles sont disponibles en grande partie grâce à l’échange automatique de données fiscales. Subséquemment, les algorithmes vont pouvoir repérer des incohérences entre les opérations déclarées et les revenus par rapport à la déclaration fiscale transmise. Pour ce faire, l’algorithme va survoler, croiser et analyser, dans un temps réduit et en prenant en considération un flux d’information autrement plus important qu’un contrôleur fiscal normalement prudent et diligent<sup>99</sup>.

**L’efficacité.** Les performances de l’administration fiscale se verraient augmentées. L’intelligence artificielle est capable de détecter des corrélations en un temps record<sup>100</sup>. De plus, soulignons que, contrairement au contrôleur fiscal, le S.I.A. effectue ses tâches 24 heures sur 24 et 7 jours sur 7.

**L’impartialité.** L’I.A. permettrait d’offrir « la plus grande impartialité, car, au contraire de l’homme, il n’entretient pas un lien personnel avec les justiciables »<sup>101</sup>. Ce point méritant un développement plus approfondi, il est étudié en conséquence à la section 1 du chapitre 2 de la partie 3.

Ces dernières années, la France investit dans l’intelligence artificielle afin d’enrayer la fraude fiscale. Il ressort du bilan du contrôle fiscal de 2019 que l’implémentation d’un tel système a permis au fisc de voir une hausse des sommes recouvrées à hauteur de 16,3 %, soit **1,3 milliards d’euros de plus** que l’année précédente<sup>102</sup>. Les nombres parlent d’eux-mêmes.

---

<sup>98</sup> H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, « L’intelligence artificielle et ... », *op. cit.*, p. 75 à 76.

<sup>99</sup> E. DEGRAVE, L. GERARD et J. MONT, « L’action publique et ses juges face aux défis de la numérisation: La situation belge », Université Leiden, 2019, p. 5 ; B. KERGUENO, « L’intelligence artificielle au service de l’administration fiscale française », disponible sur <https://attorney-counsel.com/fr/lintelligence-artificielle-au-service-de-ladministration-fiscale-francaise/>, *s.d.*, consulté le 02 avril 2022.

<sup>100</sup> Dans une toute autre mesure, l’e-administration serait plus accessible pour le contribuable, car disponible en tout temps. L’automatisation de certaines démarches demanderait également moins d’effort de la part du contribuable. Pour autant, une administration fiscale automatisée mettrait en avant la fracture numérique au sein de la société. Ceci est intéressant à soulever, mais ne fait pas l’objet du présent mémoire.

<sup>101</sup> A. VAN DEN BRANDEN, « Les robots à l’assaut de la justice ... », *op. cit.*, p. 3.

<sup>102</sup> GOUVERNEMENT FRANÇAIS, « Lutte contre la fraude et renforcement du civisme fiscal Bilan 2019 », *dossier de presse*, Bercy, 2020, p. 6.

## CHAPITRE 4. LA NÉCESSITÉ D'UNE BASE DE DONNÉES RICHE

Pour être efficace, l'intelligence artificielle a besoin de se nourrir d'une grande quantité de données<sup>103</sup>, mais *comment permettre aux administrations fiscales de disposer d'une base de données suffisamment étendue que pour lutter contre la fraude fiscale ?*

L'ampleur de l'impôt éludé ainsi que la mise à jour des gros scandales fiscaux de ces dernières années ont amèrement démontré que la mondialisation de l'économie et des capitaux engendre un défi considérable pour les services fiscaux qui s'avèrent, quant à eux, majoritairement nationaux<sup>104</sup>. Sans un cadre précis concernant l'échange de données<sup>105</sup>, l'administration n'est détentrice que d'un ensemble hétérogène d'informations, difficilement exploitable, c'est en tout cas ce qu'il ressort du rapport de la Cour des comptes<sup>106</sup>, établi sur demande de la Commission Panama<sup>107</sup>.

Ce constat a une résonance différente si l'on considère que cette masse de renseignements sera traitée par un système d'intelligence artificielle. En effet, le développement fulgurant de l'I.A. est entre autre permis grâce à l'ère de « mise en données du monde »<sup>108</sup>, ce que l'on appelle également la « *datafication* »<sup>109</sup>. L'algorithme **doit** disposer d'une base importante de données afin de fournir des résultats précis, tandis que les données brassées doivent être de la meilleure qualité possible. Partant, si le fait de jouir d'une masse conséquente d'informations peut s'avérer problématique pour le contrôleur fiscal, pour l'intelligence artificielle, cela représente une nécessité.

La **coopération** et la **concertation fiscale** offrent justement la perspective aux administrations fiscales de disposer de base de données toujours plus vastes, en permettant un échange rapide

---

<sup>103</sup> Nous le constatons, il y a une ambivalence entre d'une part, la nécessité d'avoir la base de donnée la plus fournie possible afin de lutter efficacement contre la fraude fiscale, et d'autre part, entre le fait que disposer de base de données trop remplies pourrait noyer l'administration fiscale, ainsi que le contrôleur.

<sup>104</sup> Rapport de la Cour des comptes sur l'échange automatique de données fiscales au niveau international précité, p. 19.

<sup>105</sup> Depuis 2009, le principe de l'échange d'informations en matière fiscale est consacré formellement, au travers de la loi-programme du 23 décembre 2009 (*M.B.*, 30 décembre 2009).

<sup>106</sup> La *Commission Panama* a chargé la Cour des comptes de rédiger un rapport permettant de mettre en lumière les avancées qui ont été permises, et les éventuelles lacunes que l'on a pu constater concernant l'échange automatique de données fiscales au niveau international.

<sup>107</sup> Rapport de la Cour des comptes sur l'échange automatique de données fiscales au niveau international précité, p. 5.

<sup>108</sup> C. VILLANI, « Donner un sens à l'intelligence artificielle », Les défis du numérique, Rahmouni-Syed Gaffar, D. (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 6.

<sup>109</sup> C. VILLANI, *ibidem*, p. 6.

d'informations entre états membres<sup>110</sup>. Par conséquent, la **coopération** entre états est essentielle pour lutter contre la fraude fiscale afin que les informations dont dispose le fisc soient **plus nombreuses** et de **meilleure qualité**<sup>111</sup>.

Un des aspects primordiaux de cette coopération est **l'échange automatique de renseignements** entre administrations<sup>112</sup>, qui permet aux autorités d'utiliser un système d'intelligence artificielle ainsi que le *data mining* afin de collecter, d'analyser et de traiter les informations fiscales du contribuable<sup>113</sup>. **L'échange automatique de données**<sup>114</sup> est possible grâce à l'évolution des technologies, de la numérisation, de la digitalisation et de la coopération entre organismes et états. À terme, cet échange de données pourrait être plus poussé et comprendre la quasi-intégralité des informations dont devrait disposer le fisc pour réussir à pointer les contribuables qui éludent l'impôt<sup>115</sup>.

## CHAPITRE 5. QUELLES SONT LES NORMES JURIDIQUES APPLICABLES PAR L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE?

L'intelligence artificielle n'est pas apte à comprendre ou interpréter des concepts juridiques. En effet, elle n'est ni un juriste ni un contrôleur fiscal ayant reçu la formation adéquate<sup>116</sup>. Cependant, elle semble performante lorsqu'elle les applique, mais *est-elle compétente pour effectuer pareille tâche concernant toutes les normes juridiques ?*

---

<sup>110</sup> C. REMEUR et A. DOBREVA, *op. cit.*, p. 4 à 12.

<sup>111</sup> Ces dernières années, le fisc s'est penché de manière plus approfondie sur la **coopération et la collaboration** entre les différents organismes qui récoltent des informations permettant de déterminer la base imposable du contribuable et les différents états en disposant également, voy. Rapport de la Cour des comptes sur l'échange automatique de données fiscales au niveau international précité, p. 5 à 7.

<sup>112</sup> O.C.D.E., « L'échange automatique d'informations », disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echangeautomatique.htm>, *s.d.*, consulté le 18 avril 2022 ; Rapport de la Cour des comptes sur l'échange automatique de données fiscales au niveau international, *op. cit.*, p. 5.

<sup>113</sup> F. PERROTIN, « Contrôle fiscal et intelligence artificielle : des résultats prometteurs », disponible sur <https://www.actu-juridique.fr/civil/controle-fiscal-et-intelligence-artificielle-des-resultats-prometteurs/>, 31 mai 2021.

<sup>114</sup> L'échange automatique d'informations fiscales est prévu par l'accord-cadre multilatéral entre autorités compétentes pour l'échange automatique de renseignements relatifs aux comptes financiers, fondé sur l'article 6 de la convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, signée le 29 octobre 2019, à Berlin.

<sup>115</sup> En ayant obtenu plus de **deux millions de données internationales** concernant les revenus du contribuable belge entre la période s'étalant du 1er octobre 2015 au 31 décembre 2018, la Belgique est leader international quant à l'identification desdites données et ce faisant, le rattachement de ces données à un contribuable particulier. Ce transfert de données concerne à la fois les pays européens, mais également les pays hors Union Européenne et notamment les États-Unis. voy. Rapport de la Cour des comptes sur l'échange automatique de données fiscales au niveau international précité, p. 5.

<sup>116</sup> D. MOUGENOT, « Droit judiciaire – Tome 2 ... », *op. cit.*, p. 401.

Pour répondre à cette question, nous devons distinguer la situation suivant laquelle la règle de droit que l'I.A. cherche à appliquer est une compétence liée ou une compétence discrétionnaire<sup>117</sup>.

En exerçant une **compétence liée**, l'intelligence artificielle applique une **règle de droit fiscal objectif précise**, pour laquelle il n'y a **pas** de marge d'appréciation. Le traitement d'un dossier et la prise de décision s'effectuent alors, selon une règle de droit fiscal précise, établie *ex ante*<sup>118</sup>. Il appert que les techniques actuelles permettent tout à fait à une I.A. d'effectuer un tel raisonnement, « son rôle se limite alors à vérifier que les conditions imposées par le texte sont réunies »<sup>119</sup>, la démonstration sera effectuée par un « **système expert** »<sup>120</sup>. Le caractère formel et rigoureux de certaines normes fiscales permet donc parfaitement la prise de décision automatisée.

L'exercice des **compétences discrétionnaires**<sup>121</sup> s'avère plus laborieux, puisque cela suppose un certain degré d'appréciation et d'interprétation de la norme. En effet, l'algorithme et le code informatique grâce auxquels l'intelligence artificielle va analyser les données demandent une certaine précision, alors même que l'exercice de la compétence discrétionnaire suppose l'intervention d'une multitude de facteurs, non transposable en langage informatique. Dès lors, la prise de décision ne peut s'effectuer grâce à un système expert.

Il adviendra de faire usage d'un tout autre modèle d'intelligence artificielle, s'intitulant **réseau de neurones artificiels** ou réseau neuronal artificiels<sup>122</sup>, une technologie de *machine learning*. Les réseaux neuronaux ont la capacité d'effectuer des tâches, telles que la prise de décision, en renforçant leur capacité d'apprentissage au fur et à mesure que des données leur sont injectées et du traitement de l'information<sup>123</sup>.

---

<sup>117</sup> L. GÉRARD, *L'intelligence artificielle et le droit*, A. de Streel, et H. Jacquemin (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 424 à 428.

<sup>118</sup> X., « La compétence liée et le pouvoir discrétionnaire de l'administration », disponible sur <https://cours-de-droit.net/la-compete-nee-liee-et-le-pouvoir-discretionnaire-de-l-administration-a130960180/>, 14 avril 2019 ; L. GÉRARD et D. MOUGENOT, « Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ? », *Cahiers du CRIDS*, Bruxelles, Bruylant, 2019, n° 1, p. 18 à 20.

<sup>119</sup> L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 426.

<sup>120</sup> L. GÉRARD et D. MOUGENOT, « Le juge et l'algorithme ... », *op. cit.*, p.18-25 ; L. GÉRARD, *ibidem*, p. 425 à 427.

<sup>121</sup> X., « La compétence liée et le pouvoir discrétionnaire .. », *op. cit.*

<sup>122</sup> L. GÉRARD et D. MOUGENOT, « Le juge et l'algorithme ... », *op. cit.*, p. 20 à 22 ; L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 427 à 428.

<sup>123</sup> SEARCH ENGINE MARKETING, « Réseau de neurones artificiels : quelles sont leurs capacités ? », <https://www.ionos.fr/digitalguide/web-marketing/search-engine-marketing/quest-ce-quun-reseau-neuronal-artificiel/>, 10 mars 2020 ; L. BASTIEN, « Réseau de neurones artificiels : qu'est-ce que c'est et à quoi ça sert ? », disponible sur [https://www.lebigdata.fr/reseau-de-neurones-artificiels-definition#Quest-ce\\_quun\\_reseau\\_de\\_neurones\\_artificiels](https://www.lebigdata.fr/reseau-de-neurones-artificiels-definition#Quest-ce_quun_reseau_de_neurones_artificiels), 05 avril 2019.

### PARTIE 3. QUELS ENJEUX POUR LES DROITS DU CONTRIBUABLE ?

---

Efficiences, efficacité, précision... Nous l'avons vu *supra*, l'intelligence artificielle offrirait une contribution non négligeable à l'administration fiscale dans sa lutte contre la fraude et permettrait d'améliorer considérablement le fonctionnement de l'État. La CEPEJ affirme que de permettre à une I.A. de traiter des **décisions administratives** ou judiciaires pourrait engendrer une **cohérence plus importante** de celles-ci, tout en permettant une application prévisible de la loi et de la jurisprudence<sup>124</sup>. Mais l'utilisation d'une telle technologie présente également des défis : certains droits du contribuable pourraient se voir impactés par ce changement drastique<sup>125</sup>.

L'Union européenne a la volonté ferme de s'inscrire dans une **démarche éthique et responsable**. À cet égard, dans les divers travaux qu'elle consacre à l'intelligence artificielle<sup>126</sup>, la Commission rappelle les **valeurs de l'Union européenne** et appuie en parallèle le développement de la robotique industrielle<sup>127</sup>. Elle expose sa volonté de ne **pas fragmenter** le **marché unique du numérique**. Il ressort de cela une ambition de travailler en interdépendance, afin d'offrir aux citoyens une protection maximale quant aux éventuelles dérives pouvant découler de l'utilisation de systèmes ou logiciels de pointe.

Somme toute, l'Union européenne se doit de fixer un cap clair et de mettre en œuvre une **stratégie** déterminée dans un souci de savoir quels sont les **objectifs** qu'elle souhaite atteindre en la matière. Et ce cap, il est évident qu'il doit s'articuler autour des **droits fondamentaux**, des **droits constitutionnels** et des **garanties diverses** offertes par les différents instruments législatifs<sup>128</sup>.

---

<sup>124</sup> CEPEJ, *op. cit.*, p. 5.

<sup>125</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 10 à 12.

<sup>126</sup> Voyez par exemple : la **Charte éthique** européenne d'utilisation de l'intelligence artificielle dans les systèmes judiciaires et leur environnement, les **lignes directrices** en matière d'éthique pour une IA digne de confiance ou encore le **livre blanc** du 19 février 2020 sur intelligence artificielle.

<sup>127</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 335 à 336.

<sup>128</sup> C. VILLANI, « Donner un sens à l'intelligence artificielle », *Les défis du numérique*, D. Rahmouni-Syed Gaffar (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 8 à 9 ; Y. MENECEUR, « Avoirs dématérialisés et ... », p. 106 à 108 ; CEPEJ, *op. cit.*, p. 8.

## CHAPITRE 1. UN PRÉALABLE INDISPENSABLE : LA LÉGALITÉ DU SYSTÈME

La légalité de l'impôt, consubstantielle à l'État de droit, est considérée par la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne comme un **principe général de droit**<sup>129</sup>.

### **SECTION 1. LA LÉGALITÉ FORMELLE**

L'arrêt SyRI permet de nous éclairer quant à l'application du principe de légalité de l'impôt à l'utilisation d'un système d'intelligence artificielle par le fisc. Partant, SyRI a été utilisé **sans base légale**. Or, le principe de légalité de l'impôt est conféré par l'article 104 de la Constitution du Royaume des Pays-Bas<sup>130</sup>. Pourtant, le législateur **tardera** à conférer au système d'intelligence artificielle une base juridique. En effet, il faudra plusieurs interventions de l'Autorité de Protection des Données pour que les articles 64 et 65 de la loi *structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen* (loi *SUWI*) voient le jour. Il résulte de cette latence que **l'utilisation de SyRI** a été jugée comme étant **illégal** par la cour de céans.

Pareil raisonnement peut être suivi en droit belge<sup>131</sup>. En effet, le principe de **légalité de l'impôt** est consacré par l'article 170, §1er de la Constitution, lequel dispose que « nul ne soit soumis à un impôt sans que celui-ci ait été décidé par une assemblée délibérante démocratiquement élue, seule compétente pour instaurer l'impôt et établir les éléments essentiels de celui-ci ».

De surcroît, il ressort de l'article 5.2 de la Convention 108<sup>+132</sup> que le travail d'analyse et de traitement des données à caractère personnel doit être effectué en vertu d'un **fondement légitime prévu par la loi**.

---

<sup>129</sup> C.J. (deuxième chambre), arrêt *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach c. Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, 8 mai 2019, C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390, p. 38 à 40.

<sup>130</sup> Art. 104 de la Constitution du Royaume des Pays-Bas.

<sup>131</sup> S. RIXHON, « Eléments de droit fiscal », disponible sur : <https://rixhon-avocat.be/2020/10/23/elements-de-droit-fiscal/#:~:text=Le%20principe%20de%20l%C3%A9galit%C3%A9%20en,%C3%A9l%C3%A9ments%20essentiels%20de%20celui%20ci>, 23 octobre 2020 ; L. DETROUX, M. EL BERHOUMI et N. VANDER PUTTEN, « La légalité des finances », *La légalité : un principe de la démocratie belge en péril*, Detroux, L. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 257 à 262.

<sup>132</sup> Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel STE n° 108 telle qu'amendée par le protocole STCE n°223 ( Convention 108 + ), adoptée le 10 mai 2018 à Strasbourg.

Cependant, le contribuable est soumis à la loi, et notamment au Code des impôts sur les revenus. Or, s'il advient que l'administration fiscale procède à l'accomplissement de certaines démarches grâce à **un système d'intelligence artificielle**, le contribuable sera davantage soumis à ce système qu'à la loi. Par conséquent, il est impératif que l'administration confère à l'utilisation de l'intelligence artificielle une **base légale**.

## **SECTION 2. LE CADRE LÉGISLATIF EXISTANT : SUFFISANT OU DÉFICIENT ?**

La professeur Sylvie De Raedt indique qu'il est impératif de « donner une base juridique au processus de sélection automatisé pour les contrôles fiscaux »<sup>133</sup>. Or, à l'heure actuelle, la possibilité de prendre des décisions concernant la sélection des contribuables à contrôler **sans intervention humaine** n'est mentionnée concrètement dans **aucun instrument juridique**. Tout au plus, une loi<sup>134</sup> mentionne brièvement que le traitement des données personnelles doit être effectué selon un processus de pseudonymisation et que la dépersonnalisation<sup>135</sup> n'a lieu que s'il existe un **risque de violation de la loi**<sup>136</sup>. Partant, le SPF Finances peut « réaliser des contrôles ciblés sur base d'indicateurs de risque »<sup>137</sup> et « effectuer des analyses sur des données relationnelles provenant de différentes administrations et/ou services du SPF Finances »<sup>138</sup>.

L'article 5 § 1 de la loi venant modifier celle de 2012<sup>139</sup> précise en outre que : « le Service public fédéral Finances peut [...] agréger<sup>140</sup> les données collectées [...] dans un datawarehouse

---

<sup>133</sup> Traduction libre de S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 608 ; Négativement, la section de législation du Conseil d'État considère que des mesures de contrôle peuvent être laissées au Roi voy. Avis n° 22.412/8 donné le 11 mai 1993 sur un avant-projet de loi portant des dispositions sociales et diverses, p. 91 ; cité par L. DETROUX, M. EL BERHOUMI et N. VANDER PUTTEN, *op. cit.*, p. 269.

<sup>134</sup> Loi du 03 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, *M.B.*, 24 août 2012.

<sup>135</sup> La dépersonnalisation est le processus inverse de la pseudonymisation.

<sup>136</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 609 à 610.

<sup>137</sup> Loi du 03 août 2012 précitée, art. 5, §1.

<sup>138</sup> Loi du 03 août 2012 précitée, art. 5, §1.

<sup>139</sup> Loi du 05 septembre 2018 instituant le comité de sécurité de l'information et modifiant diverses lois concernant la mise en oeuvre du Règlement 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, *M.B.*, 10 septembre 2018, art. 5.

<sup>140</sup> « L'agrégation de données est un type de processus d'exploration de données et d'informations dans lequel les données sont recherchées, rassemblées et présentées dans un format résumé basé sur des rapports pour atteindre des objectifs [...] » tiré de X., « Qu'est-ce que l'agrégation de données? - définition de techopedia - Dans les nouvelles - 2022 », disponible sur <https://fr.theastrologypage.com/data-aggregation>, *s.d.*, consulté le 23 mars 2022.

permettant de procéder à des opérations de datamining et de datamatching, en ce compris du profilage au sens de l'article 4, 4) du règlement général sur la protection des données »<sup>141</sup>. Le paragraphe 2 poursuit, et indique que « toute catégorie de données communiquée au datawarehouse fait l'objet d'une autorisation du Comité sectoriel pour l'Autorité fédérale. »<sup>142</sup>

Malheureusement, comme le soulève la professeur Sylvie de Raedt, cette loi n'est **ni claire ni explicite**<sup>143</sup> alors même que la rédaction de la loi fiscale doit être qualitative<sup>144</sup>. Par conséquent, il n'est pas possible d'utiliser cette disposition en guise de fondement juridique à la mise en œuvre d'un processus de décision automatisé visant à lutter contre la fraude fiscale<sup>145</sup>. Il n'existe donc à l'heure actuelle aucun fondement juridique clair et explicite. Tout au plus, une **base légale implicite**.

### ***SECTION 3. PRAETERE LEGEM QUAM IPSE FECISTI : OBÉIS À LA LOI QUE TU AS TOI-MÊME ÉTABLIE***

L'administration fiscale se doit d'appliquer et de respecter le droit s'imposant à elle d'une manière stricte<sup>146</sup>. Subséquemment, pour que le principe de légalité soit respecté, il conviendra que le système d'I.A. établi par l'administration soit conforme à l'ensemble des dispositions auxquelles elle est normalement soumise<sup>147</sup>. Ainsi, la Commission évoque dans son livre blanc sur l'I.A. que le respect de la loi par les développeurs et autres acteurs de la conception de l'I.A. est primordial<sup>148</sup>. Par conséquent, la légalité du système sera acquise dès lors que l'ensemble des instruments légaux applicables seront respectés, notamment mais pas seulement les droits du contribuable. ***Mais quels sont les droits susceptibles d'être violés par la prise de décision automatisée ?***

---

<sup>141</sup> Loi du 3 août 2012 précitée, article 5.

<sup>142</sup> Loi du 05 septembre 2018 précitée, article 5, §2.

<sup>143</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 609 à 610.

<sup>144</sup> C.C., 30 mars 2010, n° 32/2010, B.10.2. à B.10.3. ; C.C., 18 juin 2015, n° 92/2015, B.13. à B.16., et B.22. à B.24.2 ; cité par L. DETROUX, M. EL BERHOUMI et N. VANDER PUTTEN, *op. cit.*, p. 269 à 273.

<sup>145</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 608 à 610.

<sup>146</sup> L. DETROUX, M. EL BERHOUMI et N. VANDER PUTTEN, *op. cit.*, p. 233 à 240 ; T. AFSCHRIFT, « Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », *R.G.C.F.*, 2008, n°6, p. 441.

<sup>147</sup> L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 425 ; Y. MENECEUR, « L'intelligence artificielle.. », *op. cit.*, p. 319 à 320.

<sup>148</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 335 à 336.

## CHAPITRE 2. QUELS SONT LES DROITS POUVANT ÊTRE MIS EN PÉRIL PAR L'UTILISATION DE L'I.A.?

« L'I.A. offre de nouvelles possibilités, mais implique aussi des risques : les droits de l'homme ne devraient pas être fragilisés, mais renforcés par l'I.A. »<sup>149</sup>. L'algorithmisation de la justice ne peut être admise que dans le **respect des droits du contribuable**<sup>150</sup>. Dans le cadre du présent Chapitre, nous mettons en évidence quels sont les droits pouvant être mis en péril par la prise de décision automatisée. Conscients de la difficulté que cela implique, nous nous sommes penchés sur les nombreux travaux européens traitant de la question. En effet, nombreuses sont les instances de l'Union européenne qui se sont intéressées à cette problématique. En sont ressortis des documents précis, réfléchis et limpides. Dont notamment, mais pas seulement, la **Charte éthique européenne d'utilisation de l'intelligence artificielle** dans les systèmes judiciaires et leur environnement adoptée par la CEPEJ<sup>151</sup>. Celle-ci précise quels sont les **cinq fondements** d'une utilisation légale de l'I.A. : (1) le principe de respect des droits fondamentaux<sup>152</sup> ; (2) celui de non-discrimination ; (3) le principe de qualité et sécurité<sup>153</sup> ; (4) l'exigence de transparence, de neutralité et d'intégrité intellectuelle ; (5) la possibilité de maîtrise par l'utilisateur<sup>154</sup>.

---

<sup>149</sup> COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *op. cit.*, p. 6.

<sup>150</sup> B. GIRARD, « L'algorithmisation de la justice et les droits fondamentaux du justiciable », *L'algorithmisation de la justice*, Clavier, J.-P. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020, p. 181.

<sup>151</sup> Commission européenne pour l'efficacité de la justice, « Caractéristiques de fonctionnement de l'intelligence artificielle (apprentissage machine) appliquée aux décisions judiciaires », *Charte éthique européenne d'utilisation de l'intelligence artificielle dans les systèmes judiciaires et leur environnement*, adoptée par la CEPEJ lors de sa 31ème réunion plénière à Strasbourg, CEPEJ(2018)14, 2018.

<sup>152</sup> Les systèmes d'intelligence artificielle doivent être compatibles avec les droits fondamentaux.

<sup>153</sup> Les sources et les données utilisées doivent être certifiées.

<sup>154</sup> Le **principe de maîtrise** concernant l'utilisation de l'intelligence artificielle est seulement abordé par la Charte éthique, c'est pourquoi, il ne fera pas l'objet d'une étude approfondie. Ce principe suppose que l'autorité publique doit avoir la possibilité de revenir à une décisions « humanisée » et ainsi de s'écarter de la décision donnée par l'IA ; elle doit également avoir la maîtrise sur les données ayant été utilisée par le S.IA.

En outre, il y a le **livre blanc de la Commission européenne sur l'intelligence artificielle**<sup>155</sup> ou encore **l'étude de faisabilité élaborée et adoptée par le Comité *ad hoc* sur l'intelligence artificielle du Conseil de l'Europe**<sup>156</sup>, ci-après le CAHAI<sup>157</sup>.

Face à l'utilisation croissante de S.I.A. — *notamment en vue d'étudier les caractéristiques intrinsèques d'un individu afin d'évaluer quelles sont les ressources pouvant lui être attribuées* — le commissaire aux droits de l'homme estime qu'il est **urgent** d'effectuer un travail de fond afin de pouvoir concilier les droits de l'Homme avec les progrès technologiques, en ce compris, l'intelligence artificielle<sup>158</sup>. En outre, la Commission européenne a établi plusieurs stratégies afin d'incorporer dans notre société l'utilisation d'une I.A. reflétant ce que l'Europe a de mieux à offrir, à savoir : « l'ouverture, l'équité, la diversité, la démocratie et la confiance »<sup>159</sup>. Somme toute, l'utilisation d'un système d'intelligence artificielle par l'administration fiscale pourrait avoir des répercussions sur les droits fondamentaux et constitutionnels du contribuable.

Dans un premier temps, nous analyserons quels sont les droits individuels du contribuable susceptibles d'être mis en péril par une utilisation non assez réfléchie de l'intelligence artificielle (CHAPITRE 2). Parmi ces droits, figurent notamment, mais pas seulement<sup>160</sup> le droit à la non-discrimination et à l'égalité de traitement (SECTION 1), le droit à la vie privée et à la protection des données personnelles (SECTION 2), le droit à une intervention humaine (SECTION 3) ainsi que le droit à l'égalité des armes entre l'administration fiscale et le contribuable (SECTION 4). Par après (CHAPITRE 3), nous nous pencherons sur le principe de sécurité juridique (SECTION 1), l'exigence de motivation (SECTION 2) et l'exigence de transparence (SECTION 3). Nous verrons également ce qu'est une black box, et comment cette dernière rend inconciliable l'utilisation de l'I.A. avec

---

<sup>155</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 10 à 12.

<sup>156</sup> C.A.H.A.I., *Etude de faisabilité*, Strasbourg, 17 Décembre 2020.

<sup>157</sup> Ce comité est « chargé d'examiner la faisabilité et les éléments potentiels, sur la base de larges consultations multipartites, d'un cadre juridique pour le développement, la conception et l'application de l'intelligence artificielle, fondé sur les normes du Conseil de l'Europe en matière de droits de l'homme, de démocratie et d'État de droit », voy. COMITÉ AD HOC SUR L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE, « composition du CAHAI », disponible sur <https://rm.coe.int/cahai-composition-leafflet-fr/1680a22d68>, *s.d.*, 14 avril 2021.

<sup>158</sup> COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *op. cit.*, p. 5.

<sup>159</sup> COMMISSION EUROPÉENNE, « Façonner l'avenir numérique de l'Europe: la Commission présente des stratégies en matière de données et d'intelligence artificielle », *Communiqué de presse*, disponible sur [https://ec.europa.eu/belgium/news/200219\\_digital-future\\_fr](https://ec.europa.eu/belgium/news/200219_digital-future_fr), 19 février 2020.

<sup>160</sup> Le présent mémoire n'a pas la prétention d'énoncer de manière exhaustive l'ensemble des droits pouvant être mis en péril, de près ou de loin, par l'utilisation d'un système d'intelligence artificielle. Les droits qui sont repris dans le cadre de cette analyse sont davantage ceux étagés par la majeure partie de la doctrine.

certain des droits du contribuable (SECTION 4). En dernier lieu, nous étudierons la question du droit à un recours effectif lorsque la prise de décision est automatisée (CHAPITRE 4).

### **SECTION 1. LE DROIT À LA NON-DISCRIMINATION**

Le droit à la non-discrimination et le droit à l'égalité de traitement font partie des droits les plus fondamentaux qui soient dans une **société démocratique**<sup>161</sup>. Ces principes sont consacrés par les articles 10 et 11 de la Constitution, ainsi que par de nombreux instruments légaux internationaux, dont notamment l'article 14 de la Convention européenne des Droits de l'Homme<sup>162</sup>. En matière fiscale, le principe d'égalité est établi par l'article 172 de la Constitution<sup>163</sup>. Indubitablement, l'administration fiscale est tenue de respecter les principes d'égalité et de non-discrimination<sup>164</sup>.

Au premier abord, on pourrait estimer que l'intelligence artificielle, dépourvue de sensibilité, est neutre et impartiale<sup>165</sup>. Et pourtant, le droit à la non-discrimination pourrait s'avérer être le droit le plus fragile face à l'utilisation de l'IA.<sup>166</sup> Il existe en effet un certain **paradoxe**. L'algorithme est objectif en soi, contrairement à l'homme<sup>167</sup>. On pourrait donc considérer que la prise de décision automatisée s'avère neutre. Néanmoins, certaines formes de discriminations peuvent apparaître<sup>168</sup>.

---

<sup>161</sup> Ce droit est protégé par plusieurs instruments légaux - internationaux et nationaux - comme l'article 14 de la CEDH, la dir. 2006/54/CE, ainsi que les articles 10 et 11 de la Constitution belge.

<sup>162</sup> Voy. e. a., les articles 20, 21 et 23 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne ( *J.O.U.E.*, n° C-83/389 du 30 mars 2010 ) ou encore l'article 26 du Pacte international relatif aux droits civils et politiques ( fait à New York le 19 décembre 1966, approuvé par la loi du 15 mai 1981, *M.B.*, 6 juillet 1983, art. 17 et 26 ) et pour finir, l'article 7 de la Déclaration universelle des droits de l'homme.

<sup>163</sup> L'article 172 de la Constitution est libellé comme suit : « Il ne peut être établi de privilège en matière d'impôts. Nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi ».

<sup>164</sup> X, « Vos droits en tant que citoyen de l'UE », [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/eu-individuals-rights-under-eu-law\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/eu-individuals-rights-under-eu-law_fr), *s.d.*, consulté le 19 avril 2022 ; L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 420.

<sup>165</sup> M. WOUTERS, « La prédiction algorithmique, augure d'une meilleure justice ? Réflexions autour de la justice prédictive », *Ius & Actores*, 2021, n°1, p. 226.

<sup>166</sup> Y. POULLET, « Quelques réflexions à propos de la « Proposition de résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission concernant un cadre d'aspects éthiques en matière d'intelligence artificielle, de robotique et de technologies connexes (2020/2012(INL)) », *Le RGPD face aux défis de l'intelligence artificielle*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 146 ; J.-A. DE OLIVEIRA, « Chapitre 1 - Intelligence artificielle, droits fondamentaux et éthique », *Avoirs dématérialisés et exécution forcée / Digital Assets and Enforcement*, Schmitz, M. et Gielen, P. (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019, p. 132 ; A. ROUVROY, « Titre 1 - La robotisation de la vie ou la tentation de l'inséparation », *L'intelligence artificielle et le droit*, de Streel, A. et Jacquemin, H. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 36.

<sup>167</sup> A. ROUVROY, « Titre 1 - La robotisation... », *op. cit.*, p. 29 à 32 ; COMMISSION NATIONALE INFORMATIQUE ET LIBERTÉS, « Comment permettre à l'Homme de garder la main ? Les enjeux éthiques des algorithmes et de l'intelligence artificielle », V. Demiaux et Y. Si Abdallah, *éthique et numérique*, décembre 2017, p. 28 à 30.

<sup>168</sup> L. CHANCERELLE, « La lutte contre les discriminations en Europe à l'ère de l'intelligence artificielle et du big data », *J.D.J.*, n° 381, 2019, p. 27.

Une différence de traitement sera observée « lorsque deux personnes similaires en termes de critères légitimes ne reçoivent pas les mêmes prédictions [...] du fait de leur différence en termes de critères illégitimes »<sup>169</sup>. Une discrimination peut résulter d'un problème quant à la définition de la variable cible, quant à la collecte des données ou la sélection des caractéristiques permettant de fonder la décision ou encore d'un choix biaisé des données indirectes<sup>170</sup>. Nous devons garder à l'esprit que l'intelligence artificielle n'a pas la capacité d'annihiler des schémas discriminatoires déjà présents<sup>171</sup>.

Conséquemment, la prise de décision automatisée ne peut faire naître de discrimination illégale ou d'inégalité sociale reposant sur une **caractéristique identifiable**<sup>172</sup>, comme « l'origine raciale ou ethnique, les opinions politiques, les convictions religieuses ou philosophiques, l'appartenance syndicale, l'état de santé ou la vie sexuelle d'une personne »<sup>173</sup>. À cet égard, la Cour de Justice, dans l'arrêt *Test-Achats*, dit pour droit que le genre ne peut être considéré comme un facteur de risque dans la prise de décision, sinon quoi, il y a une discrimination prohibée<sup>174</sup>.

***Comment une discrimination peut-elle apparaître ?*** Les systèmes d'I.A. peuvent reproduire des **schémas discriminatoires**<sup>175</sup> étant donné que des inégalités ou « discriminations historiques structurelles sont enracinées dans les jeux de données servant à entraîner les modèles d'I.A. et d'apprentissage automatique »<sup>176</sup>. Le concepteur de l'algorithme peut introduire, *volontairement ou non*, sa sensibilité dans le système, laquelle sera perpétuée par l'intelligence artificielle, créant ce que l'on appelle un **biais algorithmique**<sup>177</sup>.

---

<sup>169</sup> L. CHANCERELLE, *ibidem*, p. 27.

<sup>170</sup> F. ZUIDERVEEN BORGESIU, « Discrimination, intelligence artificielle et décisions algorithmiques », *Publication de la Direction générale de la Démocratie*, Strasbourg, 2018, p. 16 à 23.

<sup>171</sup> J.-A. DE OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 133.

<sup>172</sup> Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Biao c. Danemark*, 24 mai 2016, §89.

<sup>173</sup> C.J., arrêt *La quadrature du net e. a.*, 6 octobre 2020, aff. jtes n° C-511/18, n° C-512/18 et n° C-520/18, EU:C:2020:791, point 181.

<sup>174</sup> C.J., arrêt *Test-Achats*, 1er mars 2011, C-236/09, EU:C:2011:100, §§ 17 à 20.

<sup>175</sup> A. CAMMILLERI, « Nouvelles technologies et Intelligence artificielle (IA) - 2019 : Le mariage du siècle entre l'intelligence artificielle et la cybersécurité : l'arbitrage juridique entre les biais cognitifs et le doute scientifique », *R.D.U.E.*, 2020, n°1, p. 123 à 124 ; D. LE MÉTAYER, *op. cit.*, p. 6.

<sup>176</sup> D. LESLIE *et al.*, *op. cit.*, p. 17.

<sup>177</sup> Y. POULLET, « Quelques réflexions ... », *op. cit.*, p. 146 à 147 ; J.-A. DE OLIVEIRA, *op. cit.*, p. 133 ; COMMISSION NATIONALE INFORMATIQUE ET LIBERTÉS, *op. cit.*, p. 31 à 34.

Dans l'**arrêt SyRI**, la mise en place de l'utilisation de l'I.A. par le fisc a été considérée comme discriminatoire et portant atteinte aux droits fondamentaux du contribuable par le tribunal de céans<sup>178</sup>. En effet, les personnes de nationalité non néerlandaise issues de quartiers défavorisés avaient nettement plus de chance de faire l'objet d'un contrôle fiscal étant donné que SyRI a émis davantage de rapports pour certains quartiers à risque, que pour les personnes de nationalité néerlandaise<sup>179</sup>. Il en résulte que certaines personnes étaient ciblées de manière **non objective**. Les **biais algorithmiques** peuvent donc créer des corrélations qui n'ont pas lieu d'être. Ceci s'explique par le fait que précédemment, les personnes résidentes dans ces quartiers ont fait l'objet d'un *ratio* de contrôles plus élevés que la moyenne par le passé. En toute logique, un nombre plus important de fraudeurs a été décelé dans ces secteurs. En cause, leur surreprésentation dans les données. Et c'est un cercle vicieux. Plus l'algorithme pointe ces quartiers, plus ils seront pointés à l'avenir<sup>180</sup>.

La vigilance est de rigueur afin que le contribuable ne fasse pas l'objet d'une décision discriminatoire ou entraînant des résultats discriminatoires<sup>181</sup>. Afin d'atteindre cet objectif fondamental, le commissaire au droit de l'homme émet quelques recommandations : des procédures de diligence raisonnable doivent être effectuées à intervalles réguliers et des modalités de recours doivent être disponibles afin de mettre éventuellement en cause la responsabilité de l'autorité.

Si une I.A. est utilisée afin de vérifier la conformité d'un comportement avec la loi, des contrôles et des tests doivent être effectués de manière régulière<sup>182</sup>. De surcroît, l'autorité publique devra appliquer un niveau de supervision adéquat<sup>183</sup> de façon à ce que l'utilisation de l'I.A. ne vienne pas renforcer des inégalités sociales déjà présentes<sup>184</sup>.

---

<sup>178</sup> Rb. Den Haag, arrêt *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, point 6.24, 6.36, 6.91 et 6.92.

<sup>179</sup> A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, *op. cit.*, p. 611 à 612 ; Rb. Den Haag, arrêt *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, point 6.91 et 6.92.

<sup>180</sup> A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, *ibidem*, p. 612 à 613.

<sup>181</sup> COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *op. cit.*, p. 11 à 12.

<sup>182</sup> COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *op. cit.*, p. 12.

<sup>183</sup> C. DAELMAN, « Chapter 6. - AI through a Human Rights Lens. The Role of Human Rights in Fulfilling AI's Potential », *Artificial Intelligence and the Law*, Bruxelles, Intersentia, 2021, p. 130 ; D. LESLIE *et al.*, *op. cit.*, p. 17 à 20.

<sup>184</sup> Y. POULLET, « Le RGPD face aux défis ... », *op. cit.*, p. 150 ; Commission européenne, Direction générale des réseaux de communication, du contenu et des technologies, « Lignes directrices en matière d'éthique pour une IA digne de confiance », Publications Office, 2019, p. 22 à 23 ; COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *op. cit.*, p. 11 à 12.

Dans son livre blanc, la Commission européenne mentionne que l'administration qui entend employer l'intelligence artificielle doit pouvoir s'assurer que des **mesures raisonnables** ont été réfléchies et prises en considération afin que l'utilisation du logiciel d'I.A. n'entraîne pas une discrimination prohibée<sup>185</sup>. À cette fin, le spectre des données traitées doit être suffisamment large et doit couvrir l'ensemble des hypothèses pouvant se présenter<sup>186</sup>.

Préventivement, il appartiendra aux États de repenser les risques et d'envisager la possibilité qu'un nouveau type de différenciation discriminatoire — *qui n'est actuellement pas visé* — émerge<sup>187</sup>. En outre, les exigences nécessaires devront être prise en compte afin que le développement d'un S.I.A. par le secteur public se fasse conformément aux aspirations émanant de l'état de droit.

En vue de développer ces objectifs, le Conseil de l'Europe suggère la mise en œuvre d'un **audit d'experts indépendants**, spécialisés dans divers domaines, afin de se pencher sur la question de la détermination des éventuels effets discriminatoires<sup>188</sup>.

## ***SECTION 2. LA PROTECTION DE LA VIE PRIVÉE ET LA PROTECTION DES DONNÉES À CARACTÈRE PERSONNEL***

Un système d'intelligence artificielle traite un énorme volume de données à caractère personnel à une vitesse fulgurante<sup>189</sup>. Les datas permettent de faire fonctionner le système d'intelligence artificielle. Sans ces dernières, il ne serait tout simplement pas possible d'avoir un S.I.A. performant<sup>190</sup>. Cela étant, la collecte des informations par un système d'intelligence artificielle doit

---

<sup>185</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 18 à 19.

<sup>186</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *ibidem*, p. 18 à 19.

<sup>187</sup> D. LESLIE *et al.*, *op. cit.*, p. 20 à 22 ; H. JACQUEMIN, « Titre 6 - Comment lever l'insécurité juridique engendrée par le recours à l'intelligence artificielle lors du processus de formation des contrats ? », *Law, Norms and Freedoms in Cyberspace / Droit, normes et libertés dans le cybermonde*, in de Terwangne, C. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 145 à 147.

<sup>188</sup> D. LESLIE *et al.*, *ibidem*, p. 19 à 21 ; J. KLEIJSEN, *op. cit.*, p. 45 à 47.

<sup>189</sup> B. GIRARD, *op. cit.*, p. 182.

<sup>190</sup> M. BUYDENS, « L'intelligence artificielle et le droit : vertiges en terre inconnue », *R.I.S.F.-I.J.F.S.*, 2019, n° 3-4, p. 49 à 53.

satisfaire les exigences légales en matière de vie privée (§1) et de protection des données personnelles<sup>191</sup> (§2), et ce, dès la phase de conception et jusqu'à l'utilisation concrète du système<sup>192</sup>.

### **§1. LA PROTECTION DE LA VIE PRIVÉE**

**Quels sont les instruments juridiques conférant ce droit ?** La protection de la vie privée est consacrée par l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme, par les articles 7 et 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, ainsi que par l'article 17 du Pacte des Nations Unies sur les droits civils et politiques, par l'article 1 de la Convention 108+ et par l'article 22 de la Constitution.

L'utilisation d'une I.A. par l'administration fiscale suppose une ingérence **dans la protection de la vie privée** du contribuable<sup>193</sup>. On admet pour autant qu'un État commette une ingérence au droit à la vie privée, à condition que cette dernière soit justifiée. Ce faisant, elle doit être **prévues** par la loi, **nécessaire dans une société démocratique**, s'inscrire dans l'intérêt du **bien-être économique** du pays, et pour finir, l'ingérence doit être **proportionnelle**<sup>194</sup>. L'arrêt SyRI nous permet d'illustrer l'application de ce droit lors du traitement d'informations par un système d'intelligence artificielle.

Afin de savoir si l'utilisation de ce dernier viole l'article 8 de la CEDH, la Cour tient le raisonnement suivant : l'ingérence au droit à la vie privée par SyRI est prévue par la loi et poursuit un but légitime<sup>195</sup>. En effet, le système a été élaboré afin de permettre au gouvernement d'avoir de **meilleurs outils** en termes de **lutte contre la fraude fiscale** et sociale. La Cour considère à cet égard qu'il est **légitime** que le gouvernement use de nouvelles technologies, ce qui est valable pour des logiciels fonctionnant avec des algorithmes, tels que SyRI. Mais, *et c'est là que le bat blesse*, le gouvernement doit s'assurer de trouver un **juste équilibre** et une **proportionnalité** entre les

---

<sup>191</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 18 à 19.

<sup>192</sup> B. GIRARD, *op. cit.*, p. 182 ; Directive (UE) 2016/680 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les autorités compétentes à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, et à la libre circulation de ces données, considérant 22 et 104, art. 12 à 16 et 20.

<sup>193</sup> E. DEGRAVE, « L'e-gouvernement et la protection ... », *op. cit.*, p. 103 à 105 ; L. CHANCERELLE, *op. cit.*, p. 28 et 37.

<sup>194</sup> COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME, *Guide sur l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme : Droit au respect de la vie privée et familiale, du domicile et de la correspondance*, Conseil de l'Europe, 31 août 2021, p. 13 à 16.

<sup>195</sup> Rb. Den Haag, arrêt *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, punt 6.6.

bénéfices dont il peut retirer de l'utilisation de cette technologie et les droits du citoyen qui sont en jeu. Or, dans la présente affaire, un tel équilibre n'a pu être trouvé. Tout comme le souligne le groupe de travail 29, le traitement et l'analyse des données du contribuable constituent une ingérence pour sa vie privée<sup>196</sup>. Or, des **tensions** existent dès que des libertés individuelles sont concernées. Ces conflits existent de par la **nature** même des **droits fondamentaux**<sup>197</sup>. C'est à cette fin qu'il faut procéder à un test de **proportionnalité** afin d'effectuer la balance des intérêts qui entrent en jeu. Dans le cas présent, la lutte contre la fraude fiscale d'un côté, et la vie privée du contribuable de l'autre<sup>198</sup>.

## **§2. LA PROTECTION DES DONNÉES À CARACTÈRE PERSONNEL**

Dans un premier temps, le droit à la vie privée s'est inscrit comme étant le creuset du droit à la protection des données personnelles. Mais rapidement, le droit à la protection des données s'est érigé comme un droit fondamental à part entière. Il est notamment consacré par l'article 8 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne<sup>199</sup>. Pour cause, *l'open data* et la prise de décision automatisée sollicite un traitement intense ainsi qu'une sauvegarde des données du citoyen. Ces données constituent le substrat nécessaire à un tel traitement. Un cadre légal a donc dû émerger, afin de concilier les intérêts privés tout en veillant à ne pas paralyser le développement de technologies de pointe<sup>200</sup>. Le législateur s'est donc attelé à la construction d'un arsenal législatif adéquat. Le premier instrument juridique destiné à la protection des données à caractère personnel est la 108ème Convention édictée par le Conseil de l'Europe pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel (STE N° 108). Cette Convention, entrée en vigueur le 1er octobre 1985, permet de poser une base utile. Ce carcan législatif a été approfondi quelque quarante-et-une années plus tard, en 2016, par le Règlement

---

<sup>196</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 345.

<sup>197</sup> B. DOCQUIR, « Chapitre 1. - Respect de la vie privée et protection des données », *Droit du numérique*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 355.

<sup>198</sup> Commission européenne, Direction générale des réseaux de communication, du contenu et des technologies, *op. cit.*, p. 16.

<sup>199</sup> B. DOCQUIR, *op. cit.*, p. 354 ; COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME, « Guide sur l'article 8 ... », *op. cit.*, p. 54.

<sup>200</sup> B. DOCQUIR, *op. cit.*, p. 355.

Général sur la Protection des Données, plus connu comme étant le R.G.P.D<sup>201</sup>. Ensuite, la Convention 108 a ensuite été remodelée et est devenue la Convention 108<sup>+202</sup> en 2018.

En droit belge, la loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel entérine ce droit.

Le R.G.P.D est certainement l'instrument législatif le plus imposant en matière de protection des données personnelles<sup>203</sup>. En son article 4, alinéa 1, 1<sup>o</sup>, il définit ces dernières comme étant : « toute information se rapportant à une personne physique identifiée ou identifiable »<sup>204</sup>.

**En matière fiscale**, la loi du 3 août 2012<sup>205</sup> reprend les principes de base auxquels l'administration doit se conformer lors du **traitement** de données. Ainsi, l'administration fiscale peut utiliser les données **dont elle dispose** afin de lutter contre la fraude fiscale, peu importe la nature de l'impôt concerné et, ce à condition d'effectuer le traitement dans l'**exercice** des **missions** qui lui sont **légalement attribuées**<sup>206</sup>. Pour ce faire, elle dispose de la possibilité de recouper ces données ou de procéder à des échanges avec d'autres bases de données, nationales ou internationales.

**Dans l'arrêt SyRI**, il a été considéré que l'émission d'un rapport de risque par le système d'intelligence artificielle est constitutive d'une **ingérence dans la vie privée et dans la protection des données personnelles**. L'utilisation d'un nombre trop important de données exploitées n'étant pas proportionnel à l'objectif poursuivi<sup>207</sup>. Pourtant, une lecture du considérant 4 du R.G.P.D. permet de constater que le droit à la protection de ses données personnelles n'est **pas** un droit

---

<sup>201</sup> La protection des données personnelles est garantie, notamment mais pas seulement par les articles 5, 6, 13, 14, 22 et 28 du Règlement Général sur la Protection des Données précité.

<sup>202</sup> Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel STE n° 108 telle qu'amendée par le protocole STCE n°223 ( Convention 108 + ), adoptée le 10 mai 2018 à Strasbourg.

<sup>203</sup> E. DEGRAVE, « L'e-gouvernement et la protection ... », *op. cit.*, p. 104 à 105.

<sup>204</sup> Loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 18 mars 1993 ; voy. e. a. la Convention 108+ qui définit les données à caractère personnel en des termes strictement similaires.

<sup>205</sup> Loi du 03 août 2012 précitée.

<sup>206</sup> E. DEGRAVE et A. LACHAPPELLE, « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, n°5, p. 323.

<sup>207</sup> Rb. Den Haag, arrest *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, punt 6.106.

**absolu**. Subséquemment, une administration peut limiter les droits conférés par le Règlement<sup>208</sup>, si cette limitation est nécessaire à la sauvegarde d'un intérêt économique important dans le domaine fiscal et à condition d'être fondée sur des mesures législatives<sup>209</sup>.

La Cour de Justice de l'Union européenne, dans l'arrêt *Puškár*, a recours au critère de la proportionnalité. La Cour considère que la juridiction nationale doit **vérifier** si les mesures prises pour lutter contre la fraude fiscale s'inscrivent dans la lignée de l'objectif poursuivi. Ensuite, la juridiction doit vérifier s'il n'existe pas d'autres moyens **moins contraignants** permettant d'atteindre ces objectifs<sup>210</sup>.

### §3. LA FINALITÉ ET LA MINIMISATION DES DONNÉES

Le principe de **finalité** et de **minimisation** des données permet d'appliquer le principe de proportionnalité à la prise de décision automatisée, permettant ainsi à l'administration d'atteindre l'objectif poursuivi, tout en respectant le principe de protection des données personnelles<sup>211</sup>.

Le **principe de finalité** suppose que l'activité de l'administration fiscale soit subordonnée à **l'objectif poursuivi**. Lequel doit être légalement défini et légitime<sup>212</sup>. L'article 5.1 de la Convention 108+ pose ce **principe** en disposant que « *Le traitement de données doit être proportionné à la finalité légitime, poursuivie et refléter à chaque étape du traitement un juste équilibre entre tous les intérêts en présence, qu'ils soient publics ou privés, ainsi que les droits et les libertés en jeu* »<sup>213</sup>. Ce faisant, les données à caractère personnel doivent être **adéquates, pertinentes et strictement limitées** à la finalité pour laquelle elles sont traitées<sup>214</sup>.

---

<sup>208</sup> R.G.P.D. précité, art. 23 ; À cet égard, le R.G.P.D prévoit une restriction quant aux droits et obligations précitées aux articles 12 à 22 et à l'article 34.

<sup>209</sup> C.J. (deuxième chambre), arrêt *Peter Puškár c. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*, 27 septembre 2017, C-73/16, ECLI:EU:C:2017:725, point 116.

<sup>210</sup> C.J. (deuxième chambre), arrêt *Peter Puškár c. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*, 27 septembre 2017, C-73/16, ECLI:EU:C:2017:725, points 111, 112, 113.

<sup>211</sup> J.-P. SOUYRIS et O. PREVOST, « qu'est ce que le principe de minimisation au sein du RGPD? », disponible sur : <https://data-droit.com/2019/07/01/quest-ce-que-le-principe-de-minimisation-au-sein-du-rgpd/>, 01 juillet 2019 ; A. DELFORGE et L. GÉRARD, « Chapitre 2. - Le GDPR, source de solutions ou de blocages ? Une question de point de vue », *L'intelligence artificielle et le droit*, de Streel, A. et Jacquemin, H. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 174 à 176.

<sup>212</sup> Convention 108 + précitée, art. 5.4, b).

<sup>213</sup> Convention 108 + précitée, art. 5.1.

<sup>214</sup> R.G.P.D précité, art. 5.1.C).

La **minimisation des données** suppose que l'on ne puisse traiter des données que si celles-ci sont **nécessaires** à l'accomplissement de l'objectif poursuivi<sup>215</sup>.

**Dans l'arrêt SyRI**, les données qui sont mobilisées sont notamment les données fiscales, celles relatives à l'emploi, à des amendes pénales ou administratives, à des achats ou encore au sexe du contribuable, ainsi qu'à son éventuel endettement<sup>216</sup>. SyRI cherchait également à savoir si la personne visée bénéficiait ou non de prestations de sécurité sociale. En l'espèce, le Tribunal de céans considère que le logiciel **viole le principe de minimisation et de finalité des données**. En effet, même si la loi implémentant l'utilisation de SyRI a prévu de manière claire les catégories de données pouvant être traitées, l'utilisation de l'I.A. conduit à piocher chaque fois dans des catégories ou une dans combinaison de catégories différentes. De plus, eu égard de l'objectif poursuivi — à savoir, la recherche de fraude fiscale et sociale — les données utilisées aux fins du traitement ne sont pas strictement limitées à ce qui est nécessaire.

#### **§4. LA CONSERVATION DES DONNÉES : COROLLAIRE DE L'UTILISATION DES DONNÉES PERSONNELLES**

Une fois la question de l'utilisation des données personnelles étudiée, encore faut-il s'intéresser à la **conservation de ces données**. Dans l'arrêt *la Quadrature du Net*<sup>217</sup>, la Cour de Justice de l'Union européenne se penche sur la possibilité de recourir à une **analyse automatisée** de certaines données dès lors que les fonctions essentielles de l'État, les intérêts fondamentaux de la société et les structures politiques ou économiques sont en péril. Dans cet arrêt, la C.J.U.E. dit pour droit qu'une conservation des données à caractère personnel prise aux fins de la sauvegarde de la sécurité nationale, pour autant que cette conservation soit généralisée et indifférenciée est tout à fait possible. Encore faut-il que les mesures envisagées soient encadrées par des règles **claires et précises**, que la conservation des données soit subordonnée au respect des conditions légales prévues et que les citoyens faisant l'objet de la prise de décision disposent de « garanties effectives

---

<sup>215</sup> R.G.P.D. précité, art. 5, c et considérant 39.

<sup>216</sup> Les données traitées par SyRI sont, de manière exhaustive : « les données fiscales, les données relatives à l'emploi, les amendes administratives précédemment imposées, les données relatives à la possession et à l'utilisation de biens immobiliers et mobiliers, les données relatives aux entreprises, les données relatives au logement, la date de naissance, le sexe, les données relatives à l'intégration civique, les données relatives à l'éducation, les données relatives aux pensions, les données relatives à l'endettement, les données relatives aux prestations, allocations et subventions et les données relatives à l'assurance maladie » ; traduction libre de A. VAN DE VIJVER et T. CALDERS, *op. cit.*, p. 611.

<sup>217</sup> C.J., arrêt *La quadrature du net e. a.*, 6 octobre 2020, aff. jtes n° C-511/18, n° C-512/18 et n° C-520/18, EU:C:2020:791.

contre les risques d'abus »<sup>218</sup>.

### §5. LE DROIT D'ACCÈS DU CONTRIBUABLE À SES DONNÉES À CARACTÈRE PERSONNEL

La question du **droit d'accès** du contribuable à ses données personnelles présente un intérêt certain, étant donné qu'il permet à chaque contribuable de connaître quelles sont les données le concernant qui sont à la disposition de l'administration fiscale, comment cette dernière les traite, avec qui elle les partage, à qui ces données ont déjà été communiquées et à qui elles sont susceptibles d'être transférées<sup>219</sup>. Ce droit est à la fois le pendant du droit fondamental qu'est la **protection de la vie privée**, mais également du droit dont devrait jouir tout un chacun de garder la maîtrise de ses données<sup>220</sup> et subséquemment, de connaître l'usage qui en est fait<sup>221</sup>. L'administration n'a en principe pas d'autre choix que de fournir ces informations si elle veut se conformer à l'article 12 de la directive 95/46<sup>222</sup> et à l'article 10 de la loi du 8 décembre 1992<sup>223</sup>.

Cependant, l'administration dispose de la possibilité de **suspendre ce droit d'accès**, par application de l'article 13 de la directive 95/46. Lequel prévoit en effet que les états membres peuvent limiter ce droit dans une finalité précise, comme « un intérêt économique ou financier important [...] y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal »<sup>224</sup>. À cette fin, le législateur belge a érigé la loi Crombez<sup>225</sup>, dont la *ratio legis* est d'éviter que le contribuable ne se prête à des manoeuvres dilatoires en supprimant certaines données ou en tentant de se soustraire habilement à une enquête en les manipulant.

---

<sup>218</sup> C.J., arrêt *La quadrature du net e. a.*, 6 octobre 2020, aff. jtes n° C-511/18, n° C-512/18 et n° C-520/18, EU:C:2020:791, point 168.

<sup>219</sup> J. HERVEG, « Chapitre 10 - Réflexions autour de la Protection des Données et des Vulnérabilités », *Vulnérabilités et droits dans l'environnement numérique*, Jacquemin, H. et Nihoul, M. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 381 à 383.

<sup>220</sup> Cour eur. D.H., arrêt *Pretty c. Royaume-Uni*, 29 avril 2002, req. n°2346/02, § 61 ; C.J (Gde. ch.), arrêt *Digital Rights Ireland*, 8 avril 2014, aff. jointes C-293/12 et C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238, §§ 61 et 62.

<sup>221</sup> E. DEGRAVE et A. LACHAPELLE, « Le droit d'accès ... », *op. cit.*, p. 325.

<sup>222</sup> Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, *J.O.C.E.*, L 281, 23 novembre 1995.

<sup>223</sup> Loi du 8 décembre 1992 précitée.

<sup>224</sup> Directive du 24 octobre 1995 précitée, art. 13.

<sup>225</sup> Loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 28 juin 2013.

Afin d'être **proportionnelle** à l'objectif poursuivi, la suspension du droit d'accès doit s'appliquer de manière individualisée, au regard du risque de fraude. Dès lors, la suspension ne peut avoir lieu que lorsque le contribuable fait l'objet d'une enquête fiscale, d'un contrôle ou d'actes préparatoires<sup>226</sup>. De surcroît, le refus d'accès aux données doit être **motivé de manière formelle**, à l'aune des exigences de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs<sup>227</sup>. Par ailleurs, il est important de souligner que l'administration a **l'obligation de notifier** de manière préalable le contribuable lorsqu'elle souhaite suspendre son droit d'accès pour le bien d'une enquête fiscale. Cette obligation de notification permet d'assouplir cette mesure et de maintenir un équilibre *plus ou moins périlleux* entre les droits du contribuable et l'objectif entrepris par le fisc. Ensuite, le contribuable dispose de la possibilité d'exercer un recours à l'encontre de la décision de refus. Ce droit **doit lui être communiqué**. Enfin, l'administration et **le S.S.I.P.V.P**<sup>228</sup> doivent vérifier conjointement que les exigences de fond et de formes soient remplies afin de statuer sur un éventuel refus d'accès.

Cette loi qui a fait couler beaucoup d'encre a fait l'objet d'un arrêt de la Cour constitutionnelle<sup>229</sup>. Dans ce dernier se sont posées les trois questions suivantes : « *À partir de quand le droit d'accès est-il suspendu ? Quelles sont les données visées par la suspension du droit d'accès ? Jusque quand le droit d'accès est-il suspendu et pendant combien de temps ?* »<sup>230</sup>. Dans un premier temps, le requérant — à savoir la *Ligue des contribuables* — a estimé qu'exiger qu'une enquête ou qu'un contrôle fiscal soit en cours **est discriminatoire** et que cette différence de traitement n'est ni pertinente ni objective. Pour autant, la Cour constitutionnelle n'a pas appuyé ce point de vue<sup>231</sup>.

---

<sup>226</sup> Projet de loi portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, 6 juillet 2012, Doc. parl., Chambre, sess. ord., 2011-2012, n°53-2343/001, p. 12.

<sup>227</sup> *M.B.*, 12 septembre 1991.

<sup>228</sup> Service de Sécurité de l'Information et de Protection de la Vie privée.

<sup>229</sup> C.C., 27 mars 2014, n° 51/2014.

<sup>230</sup> E. DEGRAVE et A. LACHAPELLE, « Le droit d'accès ... », *op. cit.*, p. 328 ; E. DEGRAVE, « L'e-gouvernement et la protection ... », *op. cit.*, p. 107-108

<sup>231</sup> C.C., 27 mars 2014, n° 51/2014, B.6, B.7.3; B.8.5, B.9 et B.13.

### **SECTION 3. LE DROIT À UNE INTERVENTION HUMAINE : HUMAN IN THE LOOP**

« L'intelligence artificielle n'est contestée que là où elle a vocation à se substituer à l'homme, non pas dans sa fonction d'identification de la réalité, mais dans sa fonction d'interprétation des signes et d'appréciation des comportements du justiciable. »<sup>232</sup>

En intégrant un système d'intelligence artificielle en son sein, deux possibilités s'offrent à l'administration fiscale. Dans la première, elle se sert de l'intelligence artificielle uniquement comme une **aide à la prise de décision** ; dans la seconde, l'intelligence artificielle **se substitue à l'homme** et prend la décision dans son entièreté<sup>233</sup>. Dans le cadre du présent mémoire, nous soutenons que l'intelligence artificielle doit consister **uniquement** en une **aide** pour l'administration fiscale<sup>234</sup>. En effet, il appert comme étant essentiel de laisser une place à l'humain et à la surveillance humaine <sup>235</sup> afin de ne pas tomber dans un processus de **déshumanisation**<sup>236</sup>. Dès lors, le contribuable doit pouvoir échanger — à un stade défini de la procédure — avec un humain<sup>237</sup>, la prise de décision **entièrement** automatisée étant susceptible d'entrer en discordance avec les droits fondamentaux<sup>238</sup>.

**Quelles sont les bases légales conférant le droit à une intervention humaine ?** Ce droit est conféré par divers instruments légaux, dont l'article 15 de la directive 95/46 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre

---

<sup>232</sup> P. BRIAND, « L'auxiliaire de justice et l'algorithme : un concours d'intelligences », *L'algorithmisation de la justice*, Clavier, J.-P. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020, p. 54.

<sup>233</sup> G. PAYAN, « Droits de l'homme et digitalisation de la justice », *J.T.*, 2022, n° 8, p. 121 à 122.

<sup>234</sup> En ce sens JACQUEMIN, H. et HUBIN, J.-B., *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Hubin, J.-B. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 104.

<sup>235</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 20 ; DELFORGE, A. et Poullet, Y., « Les blockchains : un défi et/ou un outil pour le RGPD ? », *Les blockchains et les smart contracts à l'épreuve du droit*, Cotiga-Raccach, A. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020, p. 121 à 123 ; P. DAMBLY, « Titre 3 - Partage d'expérience au sujet de ... », *op. cit.*, p. 146 à 147.

<sup>236</sup> Notamment L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 417.

<sup>237</sup> G. PAYAN, *op. cit.*, p. 121 à 122 ; J.-P. BUYLE, et A. VAN DEN BRANDEN, « Chapitre 1. - Les étapes de la robotisation de la justice », *L'intelligence artificielle et le droit*, de Streeel, A. et Jacquemin, H. (dir.), Larcier, 2017, p. 302.

<sup>238</sup> L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 417 à 418 ; A. DELFORGE et L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle et ... », *op. cit.*, p. 181 à 182.

circulation de ces données<sup>239</sup> et le Règlement relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions, organes et organismes de l'Union<sup>240</sup>.

L'article 22 du R.G.P.D.<sup>241</sup> — éclairé par le considérant 71<sup>242</sup> — nous permet d'affirmer que tout individu faisant l'objet d'une décision fondée **exclusivement** sur un traitement automatisé a le **droit à une intervention humaine**, dès lors que cette décision produit des effets juridiques sur cet individu, pouvant l'affecter de manière significative<sup>243</sup>. La convention 108+ s'inscrit dans la même lignée, mais précise en outre que l'individu a le droit de ne pas être soumis à une décision prise uniquement sur le fondement d'un traitement automatisé de données, sans que son **point de vue soit pris en compte**, dans la mesure où la décision a la potentialité de l'affecter de manière significative<sup>244</sup>.

L'intervention humaine doit être **réelle**<sup>245</sup> et **satisfaisante**<sup>246</sup>. Il ne suffit pas de faire intervenir une personne, à un stade quelconque du processus de décision, afin de considérer que ce droit soit

---

<sup>239</sup> Directive 95/46 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données précitée. Le R.G.P.D. consacrant les mêmes droits que la directive, cette dernière n'est pas analysée en profondeur. Cette base légale a la pertinence d'être citée, mais n'est pas analysée dans le cadre de la présente section, nous préférons nous concentrer sur les instruments légaux plus récents, dès lors que les droits protégés sont fortement similaires.

<sup>240</sup> Règlement (UE) 2018/1725 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2018 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions, organes et organismes de l'Union et à la libre circulation de ces données, et abrogeant le règlement (CE) n° 45/2001 et la décision n° 1247/2002/CE (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE.), *J.O.U.E.*, L 295/39, 23 octobre 2018, considérant 43.

<sup>241</sup> Cette disposition est applicable dès lors que **trois conditions** sont rencontrées : la personne visée fait l'objet d'une décision, laquelle est fondée exclusivement sur un traitement automatisé et cette décision produit des effets juridiques la concernant, pouvant l'affecter de manière significative.

<sup>242</sup> Le considérant 71, alinéa 2 du R.G.P.D. est libellé comme suit : « En tout état de cause, un traitement de ce type devrait être assorti de garanties appropriées, qui devraient comprendre une information spécifique de la personne concernée ainsi que le droit d'obtenir une intervention humaine, d'exprimer son point de vue, d'obtenir une explication quant à la décision prise à l'issue de ce type d'évaluation et de contester la décision ».

<sup>243</sup> Le droit à l'intervention humaine est conféré par la Convention 108+ et l'article 22 du R.G.P.D. Ces deux dispositions sont relativement similaires, sinon que la Convention 108+ indique que le point de vue de la personne visée doit être pris en considération.

<sup>244</sup> Convention 108+ précitée, art. 9§1.

<sup>245</sup> H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, « L'intelligence artificielle et ... », *op. cit.*, p. 99 à 101 ; HERVEG, J., « Chapitre 10 - Réflexions autour de la Protection des Données et des Vulnérabilités », *Vulnérabilités et droits dans l'environnement numérique*, Jacquemin, H. et Nihoul, M. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 346 à 360.

<sup>246</sup> G. PAYAN, *op. cit.*, p. 121.

respecté<sup>247</sup>. Ainsi, l'intervention humaine ne peut « être créée de toute pièce »<sup>248</sup> et suppose une véritable analyse du bien-fondé de la décision<sup>249</sup>, comme le souligne le Groupe 29<sup>250</sup>. De surcroît, l'intervenant doit avoir la possibilité d'exercer une influence sur la décision, il doit donc avoir autorité et compétence pour la modifier. Subséquemment, l'intervention humaine doit être **significative** et ne peut être purement symbolique<sup>251</sup>. Certains auteurs diront même que l'intervention humaine doit être **prépondérante**<sup>252</sup>. Dès lors, si l'administration fiscale entend déléguer certaines étapes de la prise de décision à une intelligence artificielle, le contrôleur fiscal doit avoir la **possibilité de modifier la décision** prise par le S.I.A. Pour autant, il faut garder à l'esprit le risque pour le contrôleur fiscal d'être influencé par la décision du système d'intelligence artificielle<sup>253</sup>. Il n'est pas certain que le contrôleur fiscal accepte de modifier la décision prise par l'intelligence artificielle, il peut préférer s'y fier.<sup>254</sup>

La Commission pour la Protection de la Vie Privée précise en outre que le responsable du traitement doit permettre au citoyen d'**exprimer son point de vue** sur la décision, afin d'éventuellement la **contester**<sup>255</sup>. Par ailleurs, le responsable de traitement doit procurer à la personne faisant l'objet de la prise de décision le moyen d'exercer ses droits, ce qui demeure possible lorsque le responsable de traitement fournit la logique de l'algorithme sous-tendant la prise de décision<sup>256</sup>.

---

<sup>247</sup> A. DE STREEL et M. LOGNOUL, « Expliquer l'inexplicable ou le droit domptant l'intelligence artificielle », *Obs. Bxl.*, 2020, n° 119, p. 26.

<sup>248</sup> GROUPE DE TRAVAIL ARTICLE 29, « Lignes directrices relatives à la prise de décision individuelle automatisée et au profilage aux fins du règlement (uE) 2016/679 », 17/FR, adoptées le 3 octobre 2017, p. 23.

<sup>249</sup> GROUPE DE TRAVAIL ARTICLE 29, *ibidem*, p. 17.

<sup>250</sup> « Le Groupe de travail «Article 29» (GT art. 29) est le groupe de travail européen indépendant qui traitait les questions relatives à la protection de la vie privée et aux données à caractère personnel jusqu'au 25 mai 2018 (avant l'entrée en vigueur du Règlement Général sur la Protection des Données - RGPD) » voy. E.D.P.B., « Groupe de travail «Article 29» », disponible sur [https://edpb.europa.eu/about-edpb/more-about-edpb/article-29-working-party\\_fr](https://edpb.europa.eu/about-edpb/more-about-edpb/article-29-working-party_fr), *s.d.*, consulté le 08 avril 2022.

<sup>251</sup> O. TAMBOU, « Chapitre 2. - Droits des personnes concernées », *Manuel de droit européen de la protection des données à caractère personnel*, Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 212 à 214 ; H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, « L'intelligence artificielle et ... », *op. cit.*, p. 100 à 101.

<sup>252</sup> H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, *ibidem*, p. 100 à 104.

<sup>253</sup> M. BUYDENS, *op. cit.*, p. 52.

<sup>254</sup> O. TAMBOU, *op. cit.*, p. 217.

<sup>255</sup> Commission pour la Protection de la Vie Privée, avis n° 44/2019, du 6 février 2019, *Juridat*, F-20190206-36, point 13 ; Commission pour la Protection de la Vie Privée, avis n° 47/2018 du 23 mai 2018, *Juridat*, F-20180523-11, point 23, mais aussi en ce sens O. TAMBOU, *ibidem*, p. 169 à 171.

<sup>256</sup> A. BEELEN, « Fiche de guidance n° 25 - Droit 8 : Le droit à ne pas faire l'objet d'une décision automatique, y compris le profilage », *Guide pratique du RGPD*, Bruxelles, Bruylant, 2018, p. 180 à 186 ; R. ROBERT et C. PONSART, « Le règlement européen de protection des données personnelles », *J.T.*, n° 6732, 2018, p. 421 à 438.

La sévérité de la mise en application de ce droit s'explique par le fait qu'une intervention humaine à un stade défini de la procédure permet de vérifier que l'ensemble du processus ne porte pas atteinte aux droits du contribuable<sup>257</sup>. En effet, si l'intelligence artificielle est capable de détecter des corrélations ou des similitudes, cela ne veut pourtant pas dire pour autant qu'il y a une **causalité**<sup>258</sup>. C'est précisément en ce sens que l'intervention d'un contrôleur fiscal ne peut être facultative. L'intelligence artificielle n'est ni un juriste ni un contrôleur fiscal ayant reçu la formation adéquate<sup>259</sup>.

L'article 22, § 2, b) du R.G.P.D. dispose que ce droit peut être soumis à **diverses exceptions**, notamment lorsque la décision « est autorisée par le droit de l'Union ou le droit de l'État membre auquel le responsable du traitement est soumis et qui prévoit également des mesures appropriées pour la sauvegarde des droits et libertés et des intérêts légitimes de la personne concernée »<sup>260</sup>. L'intervention humaine peut donc être écartée si le droit de l'Union européenne ou le droit d'un état membre l'autorise expressément<sup>261</sup>. En son considérant 71, le R.G.P.D prend précisément comme exemple le contrôle et la prévention de la fraude et de l'évasion fiscale. Pour autant, cette exception, bien qu'elle soit légale, est **critiquable**. En effet, même si cette exception est subordonnée à l'adoption de mesures appropriées « pour la sauvegarde des droits et libertés et des intérêts légitimes de la personne concernée »<sup>262</sup>, nous ne pensons pas que l'administration fiscale devrait s'en prévaloir. Au contraire, tout comme le suggère la C.N.I.L., il est important d'encourager **l'intervention humaine** à un certain stade de la prise de décision ou sur demande du contribuable<sup>263</sup>. Non seulement cette possibilité permet de créer un **lien de confiance** entre l'administration et le contribuable, mais en plus, cela permet de se prémunir de certaines erreurs. L'algorithme, *même utilisé avec un système de machine learning*, n'a pas le même schéma de pensée qu'un contrôleur fiscal et n'a pas le même rapport au droit ou aux dossiers<sup>264</sup>.

---

<sup>257</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 21.

<sup>258</sup> D. MOUGENOT, « Droit judiciaire – Tome 2 ... », *op. cit.*, p. 399 à 402.

<sup>259</sup> D. MOUGENOT, « Droit judiciaire – Tome 2 ... », *ibidem*, p. 401 à 403.

<sup>260</sup> R.G.P.D. précité, art. 22, § 2, b).

<sup>261</sup> O. TAMBOU, *op. cit.*, p. 215 ; C. HOUSSA, P. DE PREZ et L. STANDAERT, « Chapitre 4. - Big data et credit scoring », *L'intelligence artificielle et le droit*, de Strel, A. et Jacquemin, H. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017, p. 408 à 409.

<sup>262</sup> R.G.P.D. précité, art. 22, § 2, b).

<sup>263</sup> COMMISSION NATIONALE INFORMATIQUE ET LIBERTÉS, *op. cit.*, p. 48.

<sup>264</sup> JACQUEMIN, H. et HUBIN, J.-B., « Le juge et l'algorithme .. », *op. cit.*, p. 83, 87 à 89.

Qui plus est, le droit à une intervention humaine s'inscrit dans le prolongement du droit substantiel à la **dignité humaine**<sup>265</sup>, selon l'étude de faisabilité du *Comité ad hoc sur l'intelligence artificielle*. Ainsi, toute personne doit être informée qu'elle interagit non pas avec un contrôleur fiscal, mais avec une intelligence artificielle<sup>266</sup>.

Pour mettre en œuvre le respect de ce droit, les États devraient exiger que les administrations informent le citoyen de l'intervention d'une I.A. afin d'éviter toute confusion possible<sup>267</sup>. Cependant, le droit à une intervention humaine n'a de sens que si le contribuable a la **faculté de comprendre** la décision, afin qu'il puisse en demander la modification. Faute de quoi, les droits garantis par la nuée d'instruments légaux ne seraient que mirage<sup>268</sup>.

En considération de ce qui précède, l'intelligence artificielle ne devrait **pas se substituer** à l'activité humaine, mais plutôt l'épauler et la compléter. Subséquemment, l'intervention humaine à un stade déterminé du processus doit être garantie afin de **sauvegarder les droits de l'homme, la démocratie et l'État de droit**<sup>269</sup>.

De façon à appliquer ces exigences au domaine de la lutte contre la fraude fiscale, nous illustrons nos propos avec le S.I.A. utilisé par l'administration fiscale néerlandaise. SyRI ne prenait pas de décisions ayant *directement* autorité sur le contribuable, mais l'I.A. émettait des **rapports** concernant des contribuables à risque. Ces rapports étaient ensuite transmis à une équipe d'inspection qui avait pour rôle d'examiner le dossier et de décider du transfert de ce dernier aux autorités publiques aux fins d'une enquête approfondie. Ce *modus operandi* est en adéquation avec les droits précités. C'est pourquoi nous considérons que si l'administration fiscale vient à intégrer un S.I.A. en ses services, c'est en suivant une configuration similaire à celle-ci.

---

<sup>265</sup> Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne précitée, art. 1 ; Préambule du Pacte international relatif aux droits civils et politiques précité.

<sup>266</sup> D. LESLIE *et al.*, *op. cit.*, p. 19 ; c'est également la thèse soutenue par L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 418.

<sup>267</sup> D. LESLIE *et al.*, *op. cit.*, p. 19.

<sup>268</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 343.

<sup>269</sup> C.A.H.A.I., *op. cit.*, p. 34 ; O. TAMBOU, *op. cit.*, p. 217.

#### **SECTION 4. L'ÉGALITÉ DES ARMES ENTRE LE CONTRIBUABLE ET L'ADMINISTRATION FISCALE**

Admettons que la fraude du contribuable est établie par l'intelligence artificielle, un rapport est ensuite constitué et transmis à un contrôleur fiscal. Par après, le dossier de fraude est traité par voie administrative ou judiciaire. Les droits de la défense devront être garantis pendant toutes les phases de l'élaboration du dossier<sup>270</sup>, notamment le principe de l'égalité des armes.

Le principe d'égalité des armes suppose un **juste équilibre** entre les parties, ce qui implique que chacune puisse avoir la possibilité raisonnable de présenter sa cause sans être dans une situation de désavantage par rapport à l'autre<sup>271</sup>. Ce principe pourrait être affecté lorsqu'une administration fiscale s'équipe d'un S.I.A., alors même qu'une grande partie de la doctrine s'accorde pour dire que l'administration dispose déjà de prérogatives exorbitantes entraînant une disproportion entre le contribuable et le fisc<sup>272</sup>. Et pourtant, « l'utilisation de moyens technologiques ne devrait pas conduire à aggraver le déséquilibre entre les parties. »<sup>273</sup>. **L'équilibre, déjà bancal, pourrait-il vaciller?**

Afin de se prémunir d'un déséquilibre flagrant, il est à prévoir que chaque contribuable bénéficie de la possibilité d'être accompagné lorsqu'il est confronté à une intelligence artificielle<sup>274</sup>.

Dans l'arrêt *Loomis*, c'est **l'opacité de l'algorithme** qui entrave le principe de l'égalité des armes. Dans cette affaire, les justiciables n'avaient accès qu'aux questions et réponses contenues dans leur dossier et au « score de risque », tandis que le modèle de l'algorithme a été tenu secret<sup>275</sup>. Un tel choix résulte de la volonté de maintenir l'effectivité de l'algorithme — en effet, si la manière dont l'algorithme procède est connue, fort est à parier que certains justiciables adapteraient leur comportement afin d'obtenir un score favorable — et de la volonté de protéger les droits

---

<sup>270</sup> O. JÉRUSALMY, *op. cit.*, p. 5 à 6.

<sup>271</sup> C.J., arrêt *Glencore Agriculture Hungary Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, 5 juin 2019, C-189/18, ECLI:EU:C:2019:462, conclusions de l'avocat général M. Michael Bobek, point 73.

<sup>272</sup> C. LENOIR, *et al.*, « Les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais d'imposition », P. Jaillot (dir.), Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2006, p. 135 à 140 ; X., « nécessité et annualité de l'impôt, 2 principes constitutionnels », disponible sur <https://cours-de-droit.net/principes-constitutionnels-necessite-et-annualite-a121607740/>, 28 avril 2019.

<sup>273</sup> CEPEJ, *op. cit.*, p. 50.

<sup>274</sup> A. VAN DEN BRANDEN, « Les robots à l'assaut de la justice ... », *op. cit.*, p. 96.

<sup>275</sup> *State v. Loomis* 881 N.W.2d 749 (Wis. 2016 ), point 34.

intellectuels résultant de la conception de l'algorithme<sup>276</sup>. *Mais ces arguments sont-ils suffisants pour justifier une telle opacité ? Cette mesure est-elle proportionnelle ?* La Cour considère que l'égalité des armes est garantie, puisqu'en réalité ni le juge ni le justiciable ne connaissait le modèle de l'algorithme et n'y avait accès.

### CHAPITRE 3. LE TRIPTYQUE ADMINISTRATIF : SÉCURITÉ JURIDIQUE, MOTIVATION ET TRANSPARENCE

#### **SECTION 1. LA SÉCURITÉ JURIDIQUE**

*« Parmi les domaines frappés par l'insécurité juridique, chacun sait que le droit fiscal arrive au premier rang »*<sup>277</sup>.

Ce principe général de droit<sup>278</sup>, au centre de nombreuses décisions des plus hautes juridictions européennes<sup>279</sup> et nationales, suppose que la loi soit **claire, accessible et intelligible**. À cet égard, le Conseil d'État dit pour droit que « l'administré doit pouvoir compter sur une ligne de conduite claire et bien définie de l'autorité »<sup>280</sup>. La loi doit donc revêtir d'une certaine **stabilité**<sup>281</sup>.

Dans un arrêt du 27 mars 1992 et du 2 septembre 2016<sup>282</sup>, la Cour de cassation dit pour droit que l'administration fiscale est tenue de respecter les principes de bonne administration, dont celui de sécurité juridique<sup>283</sup>. Cependant, le **principe d'annualité de l'impôt** — consubstantiel au droit fiscal — entrave quelque peu le principe de sécurité juridique et a vocation à rendre le droit fiscal

---

<sup>276</sup> A. VAN DEN BRANDEN, « Les robots à l'assaut de la justice ... », *op. cit.*, p. 96 à 97.

<sup>277</sup> LE CLUB DES JURISTES, *Sécurité juridique et initiative économique*, dir. H. de Castris et N. Molfessis, Mare & Martin, juill. 2015, p. 201 cité par A. PERIN-DUREAU, « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », disponible sur <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>, *s.d.*, octobre 2020.

<sup>278</sup> Le principe général de sécurité juridique est consacré par la Cour de Justice de l'Union européenne.

<sup>279</sup> Ainsi, la Cour européenne des droits de l'Homme dit pour droit que le principe de sécurité juridique est un élément fondamental de l'État de droit, voy. C.E.D.H., 14 février 2017, Lekic c. Slovénie, § 93.

<sup>280</sup> C.E., 28 avril 2016, n° 234.572, Havelange.

<sup>281</sup> M. WOUTERS, *op. cit.*, p. 205.

<sup>282</sup> Cass., 2 septembre 2016, Stad Lokeren, R.G. n° F.14.0206.N.

<sup>283</sup> Voyez également Cass. (1re ch.), 18 décembre 2009, Cour Belge d'Arbitrage pour le Sport, R.G. n° F.08.0056.F ; contra Cass. Bruxelles, 28 octobre 1986, RG n° F.J.F. 97/67 et Cass. Liège, 18 juin 1986, F.J.F., RG n° 87/134.

« instable »<sup>284</sup>. Satisfaire le principe de sécurité juridique pourrait s'avérer *encore* plus complexe pour l'administration fiscale si cette dernière utilise un système d'intelligence artificielle<sup>285</sup>.

Toutefois, l'instauration en tant que telle d'un système d'intelligence artificielle n'est pas synonyme d'insécurité juridique. En effet, ce principe « n'implique pas que le contribuable puisse se prévaloir de l'attitude antérieure de l'administration »<sup>286</sup>. Par contre, les **décisions prises** par le S.I.A. pourraient, quant à elles, revêtir d'une certaine forme d'insécurité<sup>287</sup>. Pour cause, l'opacité de l'algorithme et le flou entourant le processus de décision algorithmique<sup>288</sup>.

Il n'en demeure pas moins<sup>289</sup> que la prise de décision automatisée pourrait apporter une sécurité juridique supplémentaire, dans la mesure où les décisions prises par l'I.A. sont objectivables<sup>290</sup>. Par ailleurs, ces décisions feraient l'objet d'une plus grande harmonisation et seraient plus prévisibles, ce qui accroîtrait la sécurité juridique ainsi que l'égalité de traitement entre justiciables<sup>291</sup>. Cependant, il faut garder à l'esprit qu'« un équilibre doit donc être trouvé entre l'objectif louable d'une certaine standardisation et le maintien d'une respiration du droit »<sup>292</sup>. Tout d'abord, comme toutes les situations sont intrinsèquement différentes, elles doivent donc être individualisées. Ensuite, une certaine marge de manœuvre doit être maintenue quant à l'interprétation de la loi et de la jurisprudence. Cette nécessité est nécessaire afin de faire évoluer le droit. Par conséquent, l'intelligence artificielle devrait avoir la possibilité de prendre part à la lutte contre la fraude fiscale en émettant des rapports de risques, sans que cela n'interfère avec le principe de sécurité juridique<sup>293</sup>.

---

<sup>284</sup> L. DETROUX, M. EL BERHOUMI et N. VANDER PUTTEN, *op. cit.*, p. 278 à 279 ; P. VAN HISSENHOVEN, *Le principe de sécurité juridique en matière fiscale et la responsabilité du fisc*, disponible sur <https://www.idefisc.be>, *s.d.*, consulté le 07 avril 2022.

<sup>285</sup> Proposition de règlement du 21 avril 2021 précitée, considérant introductif 7 et point 78.

<sup>286</sup> Cass., 30 mai 2008, Pas., 2008, Federal - Mogul Ignition, RG n° F.06.0083.F cité par F.-S. MEEÛS et E. TRAVERSA, « VII.2. - Confiance légitime et sécurité juridique », *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 442.

<sup>287</sup> Y. POULLET, *La vie privée à l'heure de la société du numérique*, Bruxelles, Larcier, 2019, p. 153 à 155 ; M. WOUTERS, *op. cit.*, p. 205.

<sup>288</sup> La question de l'opacité des algorithmes est étudiée de manière approfondie dans la section suivante.

<sup>289</sup> Sous réserve de la présence de biais algorithmiques.

<sup>290</sup> ERNOTTE, F. et VAN DEN BRANDEN, A., « 3. - LegalTech : entre menaces et opportunités pour les professionnels du droit », *Le droit des MachinTech (FinTech, LegalTech, MedTech...)*, Cassart, A. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 131.

<sup>291</sup> B. GIRARD, *op. cit.*, p. 185 à 186.

<sup>292</sup> B. GIRARD, *ibidem*, p. 186.

<sup>293</sup> B. GIRARD, *ibidem*, p. 186.

Conscients des problèmes pouvant être engendrés par l'utilisation d'un système d'intelligence artificielle, la Commission européenne a réuni un comité d'experts afin qu'ils concilient **sécurité juridique et intelligence artificielle**<sup>294</sup>. Pour ce faire, ils ont établi un cadre reprenant diverses exigences à adopter afin de conférer à l'utilisation du logiciel **une sécurité juridique suffisante**. Par conséquent, l'autorité publique souhaitant utiliser un S.I.A. doit mettre à la disposition des personnes intéressées des informations **claires** concernant cette démarche, notamment concernant les **conditions** dans lesquelles le système fonctionne, son **degré de précision** ou l'**objectif** qu'il poursuit<sup>295</sup>. De plus, le logiciel doit être conçu de manière **responsable**, avec un travail important en amont afin d'évaluer les risques qui pouvant résulter de l'utilisation dudit logiciel. Selon l'application qui en est faite, des exigences spécifiques peuvent être définies. Le comité d'experts rappelle également que l'**historique** de la prise de décision doit être sauvegardé afin de **garantir la transparence** du système. De plus, la conception du S.I.A. doit répondre à des exigences de robustesse et de précision. C'est en s'assurant que l'ensemble de ces exigences soient prises en considération que la sécurité juridique concernant la prise de décision automatisée sera établie.

Selon la professeure Castets-Renard, cette énumération est **critiquable**, étant donné que les concepts et valeurs qui y sont repris ont pour certains une **résonance légale** et a fortiori obligatoire, tandis que d'autres sont trop flous et ne font **pas** partie de la **sphère juridico-légale**<sup>296</sup>. Pour autant, la volonté de l'Union européenne est justement de ne pas se cantonner à une analyse purement juridique et légale. Au contraire, il est important qu'un ensemble d'experts provenant de différents secteurs contribuent à l'élaboration du cadre juridique concernant l'intelligence artificielle et sa mise en œuvre au sein de notre société. Des juristes — les plus éminents qu'ils soient — ne peuvent œuvrer seuls sur ce point. Le **comité ad hoc sur l'intelligence artificielle** illustre parfaitement cette volonté d'avoir une diversité de parties prenantes de l'IA. et d'une composition multipartite<sup>297</sup>.

Cela étant, un cadre juridique **clair, accessible et intelligible** et revêtant d'une certaine **stabilité**<sup>298</sup> doit être mis en place afin que le contribuable puisse anticiper les conséquences

---

<sup>294</sup> Ces exigences concernent l'utilisation de l'intelligence artificielle au sens large. Il est possible de transposer ces exigences à l'hypothèse selon laquelle l'administration fiscale entendrait utiliser l'IA afin de traiter les dossiers fiscaux.

<sup>295</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 18 à 20.

<sup>296</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 335 à 336.

<sup>297</sup> C.A.H.A.I., *Etude de faisabilité*, Strasbourg, 17 Décembre 2020, p. 2 à 4 et 54.

<sup>298</sup> M. WOUTERS, *op. cit.*, p. 205.

juridiques de ses actes face à la prise de décision automatisée<sup>299</sup>. Partant, un juste équilibre doit être trouvé afin d'encadrer décentement les droits du contribuable, tout en poursuivant l'objectif légitime qu'est la lutte contre la fraude fiscale<sup>300</sup>.

## **SECTION 2. L'EXIGENCE DE MOTIVATION**

L'exigence de **motivation matérielle** requiert que l'administration fonde sa décision sur des motifs de fait et de droit. Tandis que l'exigence de **motivation formelle** requiert que l'administration expose dans la décision en elle-même les bases juridiques et factuelles qui fondent la décision<sup>301</sup>.

### **§1. L'EXIGENCE DE MOTIVATION MATÉRIELLE**

Le droit administratif belge consacre les « principes de bonne administration », dont l'exigence de motivation matérielle fait partie<sup>302</sup>. Ce principe de droit — relatif à la légalité interne de l'acte administratif — suppose que tous les actes soient motivés au fond, étant donné que l'administration fiscale ne peut agir qu'en vertu de la loi<sup>303</sup>.

### **§2. L'EXIGENCE DE MOTIVATION FORMELLE**

L'administration fiscale est considérée comme une **autorité administrative** au sens de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs<sup>304</sup>. Par conséquent, elle a l'obligation de motiver de manière **adéquate**<sup>305</sup>, en **faits** et en **droit**, les actes et les décisions de

---

<sup>299</sup> S. EVERARTS DE VELP, « Chapitre 6 - Big Data dans l'IA et principe de minimisation : Défis et risques », *Time to Reshape the Digital Society*, Jacquemin, H. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2021, p. 298 ; M. WOUTERS, *op. cit.*, p. 205 à 206.

<sup>300</sup> G. BERNIER et P. GUÉDON, « Chapitre 13 - Blockchain et preuve en matière fiscale Blockchain and Tax Evidence », *Des systèmes d'information aux blockchains*, Azan, W. et Cavalier, G. (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2021, p. 302.

<sup>301</sup> C.E., 15 mai 1990, n° 34.890, N.V. Broekhoven België.

<sup>302</sup> S. VAN GARSSE et Y. MARIQUE, « La motivation des actes administratifs en droit belge », *Cahiers de la recherche sur les droits fondamentaux*, disponible sur <https://journals.openedition.org/crdf/3710#bodyftn8>, 31 décembre 2019.

<sup>303</sup> E. TRAVERSA, *Droit fiscal général*, syllabus, Université Catholique de Louvain-la-Neuve, Louvain-la-Neuve, 2020-2021, p. 200.

<sup>304</sup> *M.B.*, 12 septembre 1991, article 1 ; l'article 1 de la loi précipitée renvoie à l'article 14 des lois coordonnées sur le Conseil d'Etat.

<sup>305</sup> La motivation adéquate est celle qui permet au contribuable de comprendre le raisonnement sous-tendant la prise de décision dont il fait l'objet.

**portée individuelle**<sup>306</sup> qu'elle émet, sous réserve de quelques exceptions<sup>307</sup>. La motivation d'un acte administratif<sup>308</sup> permet au contribuable d'avoir connaissance des éléments dont l'administration fiscale dispose le concernant, ce qui lui donne l'occasion de se défendre et de faire valoir ses droits<sup>309</sup>. Cette exigence de motivation est primordiale, en effet, elle permet au justiciable de se prémunir d'une éventuelle décision arbitraire<sup>310</sup>. À cette fin, le Code des impôts sur le revenu prévoit l'obligation de motivation formelle des actes de l'administration aux articles 346<sup>311</sup>, 351<sup>312</sup> et 375 C.I.R.<sup>313</sup>.

En toute logique, l'administration fiscale s'aidant d'une intelligence artificielle pour prendre une décision administrative devra la motiver formellement<sup>314</sup>. Pour parfaire à cette exigence, une **trace informatique** du raisonnement algorithmique doit être sauvegardée. Effectivement, le considérant 71 du R.G.P.D précise que la prise d'une décision automatisée n'est possible qu'à la condition de permettre à la personne concernée **d'obtenir une explication quant à la décision**. En conséquent, la motivation formelle de la décision algorithmique devra être suffisamment **claire, précise et compréhensible** afin que le contribuable puisse comprendre quels sont les motifs de fait et de droit servant de fondement à la décision.

---

<sup>306</sup> Nous faisons ici référence aux actes juridiques unilatéraux émanant de l'autorité administrative et qui produisent des effets quant aux droits, libertés ou intérêts du contribuable. voy. e. a. L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 429 ; F. STEVENART MEEÛS et E.-J. VAN BRUSTEM, « La motivation formelle en matière fiscale : des actes préparatoires à l'établissement de l'impôt au recouvrement de l'impôt », *R.G.C.F.*, 2005, n°1, p. 9.

<sup>307</sup> F. STEVENART MEEÛS et E.-J. VAN BRUSTEM, *ibidem*, p. 8.

<sup>308</sup> Les actes administratifs sont des actes juridiques unilatéraux de portée individuelle émanant d'une autorité administrative et qui ont pour but de produire des effets juridiques à l'égard d'un ou de plusieurs administrés ou d'une autre autorité administrative ( Article 1er, alinéa 1er, de la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs ).

<sup>309</sup> L. GÉRARD et D. MOUGENOT, « Le juge et l'algorithme ... », *op. cit.*, p. 16.

<sup>310</sup> M. NIHOUL, « Titre 8 - Le droit de copie ... », *op. cit.*, p. 205 à 206 ; L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 430.

<sup>311</sup> En matière de procédure de rectification de la déclaration.

<sup>312</sup> En matière de procédure de taxation d'office.

<sup>313</sup> En matière de procédure de réclamation administrative.

<sup>314</sup> A. VAN DEN BRANDEN, « Les robots à l'assaut de la justice ... », *op. cit.*, p. 31 à 32 ; M. NIHOUL, « Titre 8 - Le droit de copie ... », *op. cit.*, p. 199 à 201 ; L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 431 à 433.

L'explication fournie — conformément à l'exigence de l'article 22 du R.G.P.D.<sup>315</sup>, éclairé par le considérant n° 71 — devra traduire le raisonnement en un langage « humanisé », compréhensible par le contribuable. En revanche, transmettre au contribuable une ligne de code ou des calculs algorithmiques<sup>316</sup> ne permet pas de répondre à l'exigence de motivation, tout comme il n'est pas suffisant de transmettre l'algorithme utilisé et la description de ses fonctions<sup>317</sup>.

Concernant les décisions automatisées, ces exigences semblent difficiles à satisfaire selon le Juge Mougenot. Pour cause, le raisonnement juridique ne peut pas être *entièrement* traduit dans le langage informatique et inversement, tandis que certaines opacités quant au traitement d'un dossier font émerger un phénomène, celui des *black boxes*<sup>318</sup>. Cette problématique qui pourrait bien mettre à mal l'utilisation d'une I.A. par une autorité publique sera étudiée ultérieurement ( SECTION 4 ).

### **SECTION 3. LA TRANSPARENCE ADMINISTRATIVE**

L'autorité administrative doit se montrer **transparente dans le fait d'administrer**<sup>319</sup>. En effet, la transparence administrative favorise la gouvernance publique en permettant d'améliorer la qualité des procédures administratives et en garantissant les droits des citoyens<sup>320</sup>. L'exigence de transparence permet d'ériger un **lien de confiance** entre l'administré et l'administration. Elle permet également de contenir les inquiétudes que le contribuable pourrait ressentir face à la digitalisation de l'administration fiscale et de la prise de décision algorithmique, notamment en ce qu'il pourrait s'assurer que la décision dont il fait l'objet est conciliable avec ses intérêts<sup>321</sup>. Or, le C.A.H.A.I. évoque la nécessité de ne pas perdre de vue que l'intégration d'un système d'I.A. au

---

<sup>315</sup> 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, *J.O.U.E.*, L 119, 4 mai 2016.

<sup>316</sup> C.E., 21 mai 2001, n° 95.677, Antoun, p. 10.

<sup>317</sup> L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 431 à 434.

<sup>318</sup> D. MOUGENOT, « Droit judiciaire – Tome 2 ... », *op. cit.*, p. 405 ; voy. également Y. POULLET, « Le juge et l'algorithme ... », *op. cit.*, p. 289.

<sup>319</sup> Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, art. 15.

<sup>320</sup> J.-M. SAUVÉ, « Transparence et efficacité de l'action publique », disponible sur <https://www.conseil-etat.fr/publications-colloques/discours-et-interventions/transparence-et-efficacite-de-l-action-publique>, 03 juillet 2017 ; L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 434.

<sup>321</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 607 ; Y. POULLET, *Vie privée, liberté d'expression et démocratie dans la société numérique*, Bruxelles, Larcier, 2020, p. 15 à 16 ; L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 434 à 436.

sein d'une autorité publique pourrait avoir des conséquences négatives<sup>322</sup>. En effet, les risques liés à l'utilisation d'un tel système dans la prise de décisions administratives poussent l'exigence de transparence à son paroxysme<sup>323</sup>, offrant une perspective plus concrète et différenciée du principe<sup>324</sup>.

## **§1. LE CADRE LÉGAL EUROPÉEN**

L'**exigence de transparence** est posée par l'article 5 du R.G.P.D. , cet article dispose que les données à caractère personnel doivent être traitées de manière licite, loyale et **transparente** au regard de la personne concernée. Les considérants 39 et 58 du Règlement précité énoncent que l'ensemble des informations et communications relatives au traitement de ces données doivent être **accessibles, compréhensibles, intelligibles**, formulées en des termes **clairs et simples** et, en outre, lorsqu'il y a lieu, illustrées à l'aide d'éléments visuels. De plus, le considérant 60<sup>325</sup> indique que la personne concernée doit être informée de l'existence de l'opération de traitement et de ses finalités. L'article 8 de la Convention 108+ indique qu'il est indispensable de permettre à la personne faisant l'objet de la décision automatisée d'obtenir connaissance du **raisonnement** qui sous-tend le traitement de ses données lorsque les résultats de ce traitement lui sont appliqués. De plus, la **base légale** et les **finalités du traitement** envisagées doivent être mentionnées, ainsi que les **catégories des données** à caractère personnel traitées<sup>326</sup>. De surcroît, les moyens dont disposent le citoyen pour exercer ses droits doivent être expliqués, tel qu'énoncé à l'article 9 de ladite Convention<sup>327</sup>.

## **§2. L'ÉTAT DES LIEUX EN BELGIQUE**

L'administration fiscale fédérale utilise depuis presque 20 ans un **système d'extraction de données centralisé** afin de désigner les contribuables « à risque »<sup>328</sup>. Ceci n'est pas un problème en

---

<sup>322</sup> C.A.H.A.I., *op. cit.*, p. 6 et 13 à 14.

<sup>323</sup> Comme mentionné précédemment, l'exigence de transparence est l'un des **5 principes** présents dans la Charte éthique d'utilisation de l'intelligence artificielle, cette dernière indique que pour que le principe de transparence soit respecté, les **méthodes de traitement de données** soient rendues **accessibles et compréhensibles** ; voy. CEPEJ, *op. cit.*, p. 11.

<sup>324</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS, et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 607 à 608 ; A. VAN DEN BRANDEN, « Les robots à l'assaut de la justice ... », *op. cit.*, p. 122 ; L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 435 à 436.

<sup>325</sup> R.G.P.D. précité, considérant 60.

<sup>326</sup> Convention 108+ précitée, art. 8.

<sup>327</sup> Convention 108+ précitée.

<sup>328</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 607.

soi. Au contraire, l'utilisation du numérique et des technologies de pointe apporte bon nombre de bénéfices. Le problème réside en ce que l'exigence de transparence administrative n'est — *pour l'heure actuelle* — pas satisfaite par le cadre légal existant. Les interventions législatives étant jusqu'à présent, pour la plupart, décevantes<sup>329</sup>. La loi du 3 août 2012 modifiée par la loi du 5 septembre 2018<sup>330</sup> ne permet pas de répondre à la problématique du manque de transparence en matière d'extraction des données fiscales, alors même que le R.G.P.D et la Convention 108+ considèrent la transparence administrative comme étant ce qui permet une **utilisation « loyale »** des données à caractère personnel<sup>331</sup>.

Plus encore, l'exigence de transparence est **restreinte** par la loi de 2018, notamment en ses articles 79 à 81<sup>332</sup>. Ces derniers disposent que le droit d'accès, *en ce compris le droit à l'explication de la prise de décision automatique*, ne peut être invoqué par le contribuable, pendant la période durant laquelle il fait l'objet d'un contrôle, d'une enquête ou d'actes préparatoires<sup>333</sup>. Comme nous l'avons précédemment évoqué<sup>334</sup>, l'administration considère que le droit d'accès aux données pourrait porter préjudice au contrôle<sup>335</sup>. Dès lors, il y a un **fossé** entre les **attentes** posées concernant le principe de transparence lors de la prise de décision automatisée et la **réalité** législative existante. Cette loi n'apporte pas de réelle plus-value concernant l'exigence de transparence. Somme toute, la loi de 2012, modifiée par la loi de 2018, est décevante<sup>336</sup>.

Le manque de transparence de SyRI a été hautement problématique. La Cour a insisté sur la nécessité d'une « transparence dans l'intérêt de la vérifiabilité »<sup>337</sup> lorsqu'une administration fiscale a recours au processus de prise de décision automatisée. La Cour de céans a considéré que la législation **devait** offrir au citoyen un cadre juridique suffisamment solide afin d'atteindre

---

<sup>329</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 607 à 609.

<sup>330</sup> Loi du 05 septembre 2018 précitée.

<sup>331</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS, et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 608 à 609.

<sup>332</sup> Loi du 05 septembre 2018 précitée.

<sup>333</sup> Loi du 03 août 2012 précitée, art. 11.

<sup>334</sup> Dans la Partie 3, deuxième Chapitre, Section 2, paragraphe 5, intitulé « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel ».

<sup>335</sup> Loi du 05 septembre 2018 précitée, art. 79, §2.

<sup>336</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 607 à 608.

<sup>337</sup> Rb. Den Haag, arrest *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, punt 6.91.

l'exigence de **transparence**. Or, la législation qui balise l'utilisation de SyRI ne permet **pas** de répondre à cette exigence<sup>338</sup>. En effet, afin que les fraudeurs ne puissent pas agir en connaissance de cause et adapter leur comportement, le gouvernement a maladroitement décidé de ne pas rendre public le modèle de risque ou les différents indicateurs de risque de fraude<sup>339</sup>.

### §3. L'OPEN GOUVERNEMENT ACT

Une proposition de loi a été introduite le 6 avril 2021 afin de modifier la loi relative à la publicité de l'administration du 11 avril 1994. L'objectif du législateur est d'introduire une **plus grande transparence** dans l'usage des algorithmes par une autorité administrative ou gouvernementale<sup>340</sup>. À cette fin, le projet de loi entend obliger le gouvernement à publier toute une série d'informations. Cependant, les informations visées par la proposition de loi — « les paramètres de traitement appliqués à la situation de l'intéressé et, le cas échéant, leur prise en compte »<sup>341</sup> — ne reflète pas d'une clarté exemplaire<sup>342</sup>. De surcroît, le projet indique que le gouvernement doit fournir toutes les informations nécessaires à ce que la personne faisant l'objet de la décision puisse comprendre le cheminement logique sous-tendant la prise de décision<sup>343</sup>.

Cette démarche législative peut être saluée, mais elle ne permet **toujours pas** de dresser un cadre clair quant à la question de la mise en œuvre du principe de transparence lors de la prise de décision algorithmique et de l'utilisation d'une I.A. par l'administration fiscale<sup>344</sup>. Une chose demeure certaine, que le projet de loi aboutisse ou non, le principe de transparence doit être mis en

---

<sup>338</sup> Rb. Den Haag, arrest *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, punt 6.6.

<sup>339</sup> Afin d'être exhaustif, soulignons également que le droit à la propriété intellectuelle sur les algorithmes pourrait mettre à mal l'exigence de transparence. À cet égard, plusieurs auteurs proposent qu'un organe public un audit afin de vérifier que le programme respecte les exigences qui lui sont imposées, qu'il ne comporte pas de biais ou d'erreurs de conception, voy. D. MOUGENOT, « Droit judiciaire – Tome 2 ... », *op. cit.*, p. 397 à 409 ; L. GÉRARD et D. MOUGENOT, « Le juge et l'algorithme ... », *op. cit.*, p. 15 à 20 ; E. MAURIESSE, E., « Quelle transparence pour les algorithmes de justice prédictive ? », *La justice prédictive*, Paris, Dalloz, 2018, p. 13.

<sup>340</sup> Proposition de loi modifiant la loi relative à la publicité de l'administration du 11 avril 1994 afin d'introduire une plus grande transparence dans l'usage des algorithmes par les administrations, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n° 1904/001.

<sup>341</sup> Proposition de loi n° 1904/001 précitée, art. 2, alinéa 3, c).

<sup>342</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 609 à 612.

<sup>343</sup> Proposition de loi n° 1904/001 précitée, art. 2, alinéa 3.

<sup>344</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS, et D. BRUGHMANS, *ibidem*, p. 607 à 609.

œuvre avec fermeté. Subséquemment, un système d'I.A. ne répondant pas aux exigences ne doit pas être utilisé<sup>345</sup>.

#### **§4. LA MISE EN PLACE DU PRINCIPE DE TRANSPARENCE**

Nous l'avons compris, l'exigence de transparence occupe une place particulièrement importante en matière administrative. Plus encore, ce principe arrive à son paroxysme lors de l'utilisation de nouvelles technologies<sup>346</sup>, alors même qu'une partie des citoyens se trouvent dans une situation « d'analphabétisme numérique »<sup>347</sup>. Cela étant, la majorité de la doctrine s'accorde pour considérer que l'exigence de transparence peut être acquise grâce à la **communication de diverses informations** relatives au traitement automatisé<sup>348</sup>. Dans l'arrêt *Antoun*, le Conseil d'État suggère par exemple de rendre le code source public, mais souligne que cette démarche n'est à elle seule pas suffisante pour répondre à l'exigence de transparence<sup>349</sup>.

En ce sens, l'administration qui utilise un S.I.A. dans une procédure **doit le mentionner** et expliquer **comment** le système d'I.A. procède pour obtenir des résultats. Ces informations doivent être **publique** et rédigée dans un **langage clair et accessible**<sup>350</sup>. Il convient également que l'administration mentionne quel est l'**outil développé**, dans quel **but**, quel est son degré de précision<sup>351</sup>, quelle sont les **possibilités** qu'il offre ou encore quel est son **risque d'erreur**<sup>352</sup>.

En outre, elle devra spécifier quelles sont les données qui ont été mobilisées quant à la prise de décision, la manière dont ces dernières ont été sélectionnées, la méthodologie appliquée ainsi que le processus de programmation de l'I.A.<sup>353</sup>. Conséquemment, le citoyen, soumis à une prise de

---

<sup>345</sup> COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *op. cit.*, p. 10.

<sup>346</sup> H. RUGGIERI, « La matière de l'algorithme de justice : l'open data des données juridiques », *L'algorithmisation de la justice*, Clavier, J.-P. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020, p. 44 ; J. HERVEG, *op. cit.*, p. 377 à 379.

<sup>347</sup> L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *op. cit.*, p. 434 à 435.

<sup>348</sup> B. MATHIS et H. RUGGIERI, « Titre 2 - L'open data des décisions de justice en France. Les enjeux de la mise en oeuvre », *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Hubin, J.-B. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019, p. 204 à 206, 255 ; M. WOUTERS, *op. cit.*, p. 221, 223 et 224 ; L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle ... », *ibidem*, p. 434 à 436.

<sup>349</sup> C.E., 21 mai 2001, n° 95.677, *Antoun*, p. 10.

<sup>350</sup> CEPEJ, *op. cit.*, p. 11.

<sup>351</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *ibidem*, p. 20.

<sup>352</sup> CEPEJ, *op. cit.*, p. 11.

<sup>353</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 19 à 20.

décision par une I.A. doit pouvoir être capable de comprendre **comment** la décision à son encontre est prise et quel est le **processus de vérification** qui s'ensuit<sup>354</sup>.

La complexité de la prise de décision par une intelligence est telle qu'il apparait comme impératif que **l'historique de la prise de décision** soit sauvegardé. L'ensemble du cheminement effectué par l'I.A. doit pouvoir être retracé *a posteriori*<sup>355</sup>. En effet, un système opaque de prise de décision ne répondrait pas à l'exigence de transparence administrative<sup>356</sup>.

Le contribuable doit être alerté qu'il interagit non pas avec un humain, mais avec une machine. De plus, il doit être averti du fait qu'il dispose du **droit de faire appel à une intervention humaine**<sup>357</sup>, ce qui suppose également le droit pour le contribuable d'indiquer qu'il préfère être contrôlé par un contrôleur fiscal « humain »<sup>358</sup>.

L'ensemble de ces informations doivent être transmises sur **simple demande**, sous une **forme intelligible**, sans que les **frais** afférents à cette demande soient **excessifs**<sup>359</sup>, le tout devant être transmis **sans délai**<sup>360</sup>.

Dès lors que tous les éléments qui interviennent à la prise de la décision définitive sont à la disposition du contribuable, ce dernier bénéficie d'une sécurité juridique plus importante. Il pourra vérifier que ses droits ont été respectés<sup>361</sup>.

---

<sup>354</sup> COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *op. cit.*, p. 10.

<sup>355</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 18 à 20 ; M. WOUTERS, *op. cit.*, p. 223 à 225 ; A. VAN DEN BRANDEN, « Les robots à l'assaut de la justice ... », *op. cit.*, p. 122

<sup>356</sup> Rb. Den Haag, arrêt *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388, point 6.89 à 6.91, y compris POULLET, Y., « Vie privée, liberté d'expression... », *op. cit.*, p. 55.

<sup>357</sup> COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *ibidem*, p. 10 ; Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 20 ; J. HERVEG, *op. cit.*, p. 377 à 379.

<sup>358</sup> Comme déjà exposé, ce principe s'applique à moins qu'une disposition de droit interne ou européen ne le précise expressément.

<sup>359</sup> J. HERVEG, *op. cit.*, p. 378.

<sup>360</sup> En ce sens, les frais doivent être raisonnables, ces derniers tiennent compte des coûts administratifs supportés pour fournir les informations, procéder aux communications ou prendre les mesures demandées, voy. e. a. art 12 §5 a) du R.G.P.D.

<sup>361</sup> Commission européenne, « Livre blanc ... », *op. cit.*, p. 19 à 21.

## **§5. L'EXIGENCE DE TRANSPARENCE EN DROIT FRANÇAIS**

Le droit français consacre cette exigence dans la loi. L'article R311-3-1-2 du Code des relations entre le public et l'administration est libellé comme suit : « L'administration communique à la personne faisant l'objet d'une décision individuelle prise sur le fondement d'un traitement algorithmique, **à la demande de celle-ci**<sup>362</sup>, sous une forme intelligible [... ]

- 1°. Le degré et le mode de contribution du traitement algorithmique à la prise de décisions ;
- 2°. Les données traitées et leurs sources ;
- 3°. Les paramètres de traitement et, le cas échéant, leur pondération, appliqués à la situation de l'intéressé ;
- 4°. Les opérations effectuées par le traitement »<sup>363</sup>.

Cette disposition est satisfaisante et correspond aux exigences de transparence étudiée précédemment. Le législateur belge pourrait donc s'en inspirer.

## **§6. LE PARADOXE DE L'ALGORITHME**

La complexité des systèmes d'intelligence artificielle ne fait qu'augmenter la nécessité d'une administration transparente afin que le contribuable ne se sente pas démuné face à la prise de décision automatisée. Et pourtant, cette complexité rend l'exigence de transparence paradoxale<sup>364</sup>. En effet, l'algorithme auto-entreprenant va effectuer la tâche qui lui est attribuée sur base de modalités « que nous ne pouvons ni voir, ni enregistrer, ni forcément comprendre »<sup>365</sup>, ce dernier progresse selon des règles « computationnelle, mécanique, informatique, physique »<sup>366</sup>. Partant, le schéma réflexif de l'algorithme est « invisible » pour l'homme, étant donné que, d'une part, la logique de l'algorithme auto-entreprenant n'est pas traduisible sous forme narrative et d'autre part, le schéma de prise de décision de l'I.A. est inintelligible pour l'homme<sup>367</sup>. De ce fait, même si le

---

<sup>362</sup> Nous décidons de mettre en évidence que ces informations sont disponibles uniquement sur demande de l'intéressée et ne sont pas fournies automatiquement.

<sup>363</sup> Code des relations entre le public et l'administration, art. R311-3-1-2, disponible sur <https://www.legifrance.gouv.fr/>

<sup>364</sup> C. TEYSSIER, P. ROOSE et D. ADRIANIRINA, « La transparence des algorithmes », *Les convergences du droit et du numérique*, 2018, Bordeaux, France, p. 6 à 10.

<sup>365</sup> A. ROUVROY, « La transparence des algorithmes: un leurre? », <https://fr.linkedin.com/pulse/la-transparence-des-algorithmes-un-leurre-antoINETTE-ROUVROY>, 04 mars 2016.

<sup>366</sup> A. ROUVROY, *ibidem*.

<sup>367</sup> M. PÉGNY et I. IBNOUHSEIN, « Quelle transparence pour les algorithmes d'apprentissage machine ? », *Hal Open Science*, Paris, 2018, p. 2, 17 à 19.

schéma de « réflexion » de l’algorithme est transmis au contribuable, il n’est pas certain que cette communication lui soit d’une grande aide, au contraire, la complexité inhérente aux algorithmes peut rendre la prise de décision opaque et incompréhensible<sup>368</sup>. L’exigence de communication, corollaire au principe de transparence, est donc paradoxale<sup>369</sup> et il en émerge la problématique des *black-box*. *Le phénomène des black boxes met-il à mal les exigences de transparence et de sécurité juridique ?*

#### **SECTION 4. LES BLACK BOXES : ENTRAVES À L’UTILISATION D’UNE I.A. ?**

La sécurité juridique et l’exigence de transparence lors de la prise de décision automatisée constituent des conditions *sine qua non* à l’utilisation de système d’intelligence artificielle. Néanmoins, certains schémas algorithmiques ne permettent pas de respecter ces exigences<sup>370</sup>. En effet, certaines des étapes de la prise de décision automatisée sont **opaques, difficilement explicables** et il appert qu’il est quasiment impossible de transcrire en langage « courant »<sup>371</sup> ce processus de décision<sup>372</sup>, même pour des experts en informatique.

*Comment se manifeste cette opacité ?* Les *datas* sont entrées dans le système. Ces dernières vont procéder à l’analyse et au traitement des données grâce à l’algorithme dans l’objectif de rendre une décision concernant la problématique qui lui est soumise. S’il est relativement aisé de connaître la nature des données qui ont nourri l’algorithme, il n’en va pas de même concernant le **schéma de réflexion** de celui-ci<sup>373</sup>. Le contribuable qui se verrait affecté par une décision de l’I.A. aurait donc la possibilité de prendre connaissance des données le concernant qui ont servis de base au raisonnement, le point de départ de celui-ci, ainsi que la décision en elle-même, mais **pas le**

---

<sup>368</sup> C. TEYSSIER, P. ROOSE et D. ADRIANIRINA, *op. cit.*, p. 2, 8 et 11.

<sup>369</sup> M. PÉGNY et I. IBNOUHSEIN, *op. cit.*, 11 à 13.

<sup>370</sup> Y. POULLET, « Le RGPD face aux défis ... », *op. cit.*, p. 20 ; H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, « Le juge et l’algorithme .. », *op. cit.*, p. 83.

<sup>371</sup> Par langage courant, nous voulons dire un langage autre qu’informatique qui s’avère uniquement compréhensible par les concepteurs ou des informaticiens chevronnés.

<sup>372</sup> C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 335 ; Y. MENECEUR, « L’intelligence artificielle.. », *op. cit.*, p. 160 à 161 ; H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, « Le juge et l’algorithme .. », *op. cit.*, p. 82 à 83.

<sup>373</sup> J. DE BRUYNE, M. FIERENS et E. VAN GOOL, « De regulering van artificiële intelligentie (deel 1) – Een algemene stand van zaken en een analyse van enkele vraagstukken inzake consumentenbescherming », *R.W.*, 2020-2021, n° 25, p. 962 à 964 ; A. DELFORGE et L. GÉRARD, « L’intelligence artificielle et ... », *op. cit.*, p. 156.

**processus y afférent**<sup>374</sup>, et c'est là que le bât blesse. Le contribuable pourrait ne pas recevoir l'entièreté du raisonnement ayant conduit l'I.A. à prendre une décision déterminée<sup>375</sup>. Ce n'est pas qu'il est introuvable, mais plutôt qu'il est tout simplement incompréhensible et intraduisible. En définitive, les algorithmes peuvent s'avérer **impénétrables**<sup>376</sup>.

Cependant, aucune exigence légale ne précise qu'il est nécessaire que l'**entièreté** du processus de décision soit communiqué, pas même l'article 13 du R.G.P.D. Le Groupe de l'Article 29 précise que cette base légale n'implique pas « nécessairement une explication complexe des algorithmes utilisés ou la divulgation de l'algorithme complet. Les informations fournies doivent toutefois être suffisamment complètes pour que la personne concernée comprenne les raisons de la décision »<sup>377</sup>.

Il n'en demeure pas moins que si l'administration fiscale entend s'équiper d'un S.I.A., elle doit trouver une solution afin de contrer cette opacité<sup>378</sup>. Peut-être serait-il pertinent de se tourner vers un domaine de l'I.A. qui a récemment fait son apparition, comme le suggère la professeure De Raedt<sup>379</sup>. Il s'agit de l'**intelligence artificielle explicable** — en anglais, *explainable artificial intelligence, X.A.I.* — cette technologie est capable, *comme son nom l'indique*, de produire l'explication et la traduction afférentes à la prise de décision en générant une **analyse contre-factuelle**<sup>380</sup>. Celle-ci indiquera au contribuable la raison pour laquelle l'X.A.I. lui a attribué un indicateur de risque élevé et les circonstances dans lesquelles l'indicateur viendrait à disparaître<sup>381</sup>. Par exemple : le système d'intelligence artificielle a estimé que l'indicateur de risque vous concernant était haut car votre revenu annuel net est de 21 000 euros, alors que vous êtes le

---

<sup>374</sup> D. MOUGENOT, « Droit judiciaire – Tome 2 ... », *op. cit.*, p. 405 à 406 ; H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, « Le juge et l'algorithme .. », *op. cit.*, p. 94 à 95 et 103.

<sup>375</sup> P. DAMBLY, « Titre 3 - Partage d'expérience au sujet de ... », *op. cit.*, p. 145 à 146.

<sup>376</sup> H. JACQUEMIN et J.-B. HUBIN, « Le juge et l'algorithme .. », *op. cit.*, p. 82.

<sup>377</sup> Groupe de travail Article 29, « Lignes directrices relatives à la prise de décision individuelle automatisée et au profilage aux fins du règlement (UE) 2016/679 », adoptées le 3 octobre 2017 et révisées le 6 février 2018, WP 251rev01, p. 28.

<sup>378</sup> A. DE STREEL et M. LOGNOUL, *op. cit.*, p. 24 à 25.

<sup>379</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 611.

<sup>380</sup> G.-C. GIORGINI, « Chapitre 17. - Les besoins du commerce international à l'ère de la révolution algorithmique », *Le sens des libertés économiques de circulation*, Bergé, J.-S. et Giorgini, G. C. (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2020, p. 182 ; Y. MENECEUR, « L'intelligence artificielle.. », *op. cit.*, p. 162.

<sup>381</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 611 à 612.

propriétaire d'une maison dont le revenu cadastral est de 3 000 euros. Si vos revenus étaient supérieurs à 42 000 euros, le contrôle fiscal dont vous faites l'objet n'aurait pas eu lieu<sup>382</sup>.

En outre, l'X.A.I. est également capable **d'exposer les biais algorithmiques**, lesquels pourront donc être corrigés<sup>383</sup>. En définitive, l'intelligence artificielle explicable permet d'établir un lien de confiance entre le contribuable et l'administration. Cette dernière sera plus transparente dans la prise de décisions<sup>384</sup> et nous considérons donc que cette approche devrait être favorisée.

#### CHAPITRE 4. LE DROIT D'EXERCER UN RECOURS EFFECTIF

Comme nous l'avons constaté dans la PARTIE 3 du présent mémoire, la prise de décision automatisée est susceptible d'entraîner la violation des certains droits du contribuable, tel que le droit à la non-discrimination, à la protection de la vie privée et des données personnelles ou à la sécurité juridique. Même si l'ensemble des impératifs mis en évidence sont respectés, le contribuable peut estimer que ses droits n'ont pas été garantis ou que la décision dont il fait l'objet est injustifiée. En ce sens, le **droit d'exercer un recours effectif** est garanti par l'article 13 de la C.E.D.H.<sup>385</sup>, ainsi que par l'article 47 de la charte des droits fondamentaux<sup>386</sup>. En outre, l'article 12 de la Convention 108 + consacre le droit d'exercer un recours effectif à l'encontre d'une décision ne respectant pas les dispositions en matière de traitement des données à caractère personnel<sup>387</sup>. Par conséquent, le Parlement européen souligne qu'il est indispensable que le citoyen dispose d'un recours effectif à l'encontre de la décision prise par une intelligence artificielle, comme pour toute autre décision administrative « ordinaire »<sup>388</sup>. ***Comment ce principe peut-il être mis en oeuvre?***

---

<sup>382</sup> D'autres critères peuvent également être impliqués et il est évident que tous les contribuables ayant un R.C. de 3.000 et un revenu annuel de 21.000 ne feront pas l'objet d'un contrôle fiscal, l'I.A. a égard d'une multitude de données.

<sup>383</sup> S. DE RAEDT, D. MARTENS et D. BRUGHMANS, *op. cit.*, p. 611.

<sup>384</sup> T. SMETS et K. DE VIDTS, « NewB, de bestaansreden van een nieuwe ethische, duurzame coöperatieve bank », *R.B.F.-B.F.W.*, 2021, n°1, p. 28.

<sup>385</sup> Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, précitée.

<sup>386</sup> *J.O.U.E.*, n° C-83/389 du 30 mars 2010.

<sup>387</sup> Convention 108+ précitée.

<sup>388</sup> EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, *op. cit.*, p. 13.

Premièrement, le contribuable doit être **informé** de l'utilisation de l'intelligence artificielle par l'administration<sup>389</sup>. En effet, s'il ignore l'existence même du traitement algorithmique, la décision est **inattaquable**<sup>390</sup>. Partant, le droit à un recours effectif est violé<sup>391</sup>. L'avis n° 6 de la *Fundamental Rights Agency*<sup>392</sup> suggère que le législateur européen et les États membres envisagent conjointement une **obligation légale** pour les administrations de permettre aux personnes visées par la prise de décision automatisée **d'obtenir des informations** sur le fonctionnement de l'I.A. et sur la **manière dont la décision a été prise**<sup>393</sup>.

Deuxièmement, le recours doit être effectif, **en pratique comme en droit**<sup>394</sup>. Il doit être **abordable, accessible** et l'instance de recours doit être indépendante<sup>395</sup>. Les États membres doivent prévoir les procédures et mécanismes permettant un accès effectif à la justice devant une instance nationale<sup>396</sup>.

Troisièmement, il est primordial que le contribuable sache qu'un recours est **possible**<sup>397</sup> et qu'il connaisse la **marche à suivre** afin de l'effectuer<sup>398</sup>.

Par ailleurs, il ne faut pas seulement se contenter de permettre le recours de la décision individuelle. Le contribuable devrait avoir la possibilité d'effectuer un recours à l'encontre même de **l'algorithme** ou du **système d'intelligence artificielle** dans son ensemble<sup>399</sup>. Cela pourrait s'avérer nécessaire s'il résulte de la phase de conception de l'algorithmique une ou plusieurs violations des

---

<sup>389</sup> EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, *op. cit.*, p. 13.

<sup>390</sup> En outre, si l'administration ne mentionne aucunement le recours à une I.A., elle viole le principe de transparence.

<sup>391</sup> *Klass et autres c. Allemagne*, 6 septembre 1978, § 36, série A no 28 ; affaire *Roman Zakharov c. Russie* ([GC], no 47143/06, §§ 171-172, CEDH 2015 ; (*Kennedy c. Royaume-Uni*, no 26839/05, § 124, 18 mai 2010).

<sup>392</sup> EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, *op. cit.*, p. 13.

<sup>393</sup> En outre, cette obligation permet de respecter le principe de l'égalité des armes et de transparence.

<sup>394</sup> Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales précitée, art. 13.

<sup>395</sup> Proposition de règlement du 21 avril 2021 précitée, point 28.

<sup>396</sup> Commission européenne, Direction générale des réseaux de communication, du contenu et des technologies, *op. cit.*, p. 14 à 15 ; EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, *op. cit.*, p. 13 ; COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, *op. cit.*, p. 15.

<sup>397</sup> Commission européenne, Direction générale des réseaux de communication, du contenu et des technologies, *op. cit.*, p. 25.

<sup>398</sup> EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, *op. cit.*, p. 13.

<sup>399</sup> G. Lewkowicz, *op. cit.*

libertés et droits individuels. Par exemple, un biais algorithmique entraînant une différence de traitement injustifiée.

Sans surprise, la jurisprudence confirme cette position. Dans l'arrêt *la quadrature du net*, la Cour dit pour droit que la décision automatisée doit pouvoir faire l'objet d'un **recours effectif devant une autorité impartiale et indépendante**<sup>400</sup>.

Notons que dans l'arrêt SyRI — qui a illustré une majeure partie du présent mémoire — la Cour de céans ne s'est pas prononcée sur la question du recours effectif, elle ne répond pas aux arguments des parties sur ce point<sup>401</sup>.

## CHAPITRE 5. L'APPROCHE « HUMAN RIGHTS BY DESIGN » : UNE PISTE DE SOLUTION

Dans le chapitre précédent, nous avons constaté que nombreux sont les droits pouvant être mis en péril par l'utilisation d'une I.A. par l'administration fiscale. Malheureusement, s'il y a trop de risques pour les droits du contribuable, une telle mesure ne peut être considérée comme étant proportionnelle, et *a fortiori*, ne peut être utilisée. Or, la potentialité pour les autorités publiques est réellement intéressante. Dans une telle perspective, ***comment concilier les droits fondamentaux avec la prise de décision automatisée ?***

La solution la plus à même de protéger l'ensemble des droits du contribuable serait d'adopter l'approche « **Human Rights by design** ». Cette approche humano-centriste suppose de placer le citoyen et ses droits au centre de toute réflexion lors de la prise de décision algorithmique<sup>402</sup>. À cette fin, les concepteurs doivent intégrer, **dès la phase de conception**, tout au long du cycle de vie de l'I.A. et jusqu'à l'utilisation concrète du système, **l'obligation de respecter les droits de**

---

<sup>400</sup> C.J., arrêt *La quadrature du net e. a.*, 6 octobre 2020, aff. jtes n° C-511/18, n° C-512/18 et n° C-520/18, EU:C:2020:791, point 179.

<sup>401</sup> Rb. Den Haag, arrest *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388.

<sup>402</sup> P. DAMBLY, « Données, algorithmes, IA, machine learning, deep learning... L'Europe et les systèmes algorithmiques », *DPOnews*, 2020, n° 9, p. 8.

**l'Homme**<sup>403</sup>. Conséquemment, la phase de conception s'avère cruciale pour le respect des droits fondamentaux, dans la mesure où elle permet une prise de décisions justes et équitables<sup>404</sup>.

Il apparaît donc comme essentiel d'utiliser cette technique de conception et de mise en œuvre du système d'intelligence artificielle **centrée sur les droits de l'Homme**, selon une étude de l'Université d'Oxford<sup>405</sup>. Subséquemment, les concepteurs devront veiller à prévenir les **biais algorithmiques** et à ne pas renforcer des inégalités sociales en portant attention à ne pas retranscrire d'éventuels stéréotypes discriminatoires<sup>406</sup>. En outre, l'utilisation du S.I.A. doit être **supervisée** par des intervenants **externes et indépendants**, légalement mandatés<sup>407</sup> et la consultation d'experts doit être réfléchie afin de vérifier si les diverses exigences sont respectées<sup>408</sup>. Par ailleurs, le processus de décision doit être sauvegardé afin de répondre à l'exigence de **traçabilité**<sup>409</sup> et les exigences relatives à la protection des données personnelles doivent être assurées **tout au long du développement** et de la **mise en œuvre** du système<sup>410</sup>.

Partant, l'ensemble des principes directeurs relatifs aux droits du contribuable étudiés ont vocation à s'appliquer **horizontalement**, puisqu'ils doivent être pensés et respectés **tout au long du déploiement** de l'intelligence artificielle<sup>411</sup>.

Substantiellement, l'approche *Human Rights by design* permet d'offrir au contribuable un spectre de **protection** suffisamment **large**<sup>412</sup>. En effet, c'est l'I.A. en elle-même qui détiendrait les clefs afin de respecter les droits protégés par les différents instruments légaux applicables analysés

---

<sup>403</sup> C. DAELMAN, *op. cit.*, p. 137 ; Commission européenne, Direction générale des réseaux de communication, du contenu et des technologies, *op. cit.*, p. 18.

<sup>404</sup> D. LESLIE *et al.*, *op. cit.*, p. 19 à 20 ; p. 8 à 9.

<sup>405</sup> K. YEUNG, A. HOWES et G. POGREBNA, « AI Governance by Human Rights-Centred Design, Deliberation and Oversight: An End to Ethics Washing », *The Oxford Handbook of AI Ethics*, Oxford University Press, Oxford, 2019, p. 8 à 9.

<sup>406</sup> L. CHANCERELLE, *op. cit.*, p. 25-37.

<sup>407</sup> K. YEUNG, A. HOWES et G. POGREBNA, *op. cit.*, 8 à 9.

<sup>408</sup> Les experts pouvant être consultés seraient des spécialistes dans les divers domaines pertinents : des fiscalistes, des experts en droit de l'Homme ou dans des spécialités telles que l'utilisation de nouvelles technologies et de droit.

<sup>409</sup> K. YEUNG, A. HOWES et G. POGREBNA, *op. cit.*, p. 12.

<sup>410</sup> A. CAMMILLERI, *op. cit.*, p. 119 ; C. CASTETS-RENARD, *op. cit.*, p. 363 à 365 ; A. BEELEN, « Fiche de guidance n° 5 - Privacy by design et Privacy by default », *op. cit.*, p. 39 à 41.

<sup>411</sup> J. KLEIJSSSEN, *op. cit.*, p. 47 ; A. DELFORGE et L. GÉRARD, « L'intelligence artificielle et ... », *op. cit.*, p. 156-188.

<sup>412</sup> J. KLEIJSSSEN, *op. cit.*, p. 47.

à travers ce mémoire<sup>413</sup>. Nous le constatons, ce régime de gouvernance est le plus à même à **garantir** le respect des **valeurs de l'État de droit** concernant la prise de décision algorithmique déployée par une autorité publique. Il n'en demeure pas moins que la volonté de l'Union européenne est de bâtir l'utilisation de l'intelligence artificielle sur **l'excellence** et la **confiance**. Monsieur Iban García del Blanco<sup>414</sup> encourage par conséquent la Commission européenne à construire un cadre juridique adéquat, lequel comprendra les principes éthiques, les diverses obligations juridiques à respecter lors de la **phase de développement** de l'I.A. jusqu'à son utilisation<sup>415</sup>.

---

<sup>413</sup> K. YEUNG, A. HOWES et G. POGREBNA, *op. cit.*, p. 11 ; J. KLEIJSEN, *op. cit.*, p. 47 à 48 ; Charte éthique européenne d'utilisation de l'intelligence artificielle dans les systèmes judiciaires et leur environnement précitée, p. 5.

<sup>414</sup> Ancien vice-président de la commission des affaires juridiques, il est actuellement le coordinateur du groupe S&D au sein de la commission spéciale sur l'intelligence artificielle à l'ère du numérique.

<sup>415</sup> Y. YAKIMOVA, *op. cit.*

## CONCLUSION

---

Tout au long de l'élaboration du présent mémoire, nous avons réalisé que certains des droits du contribuable sont susceptibles d'être mis en péril par l'utilisation d'une intelligence artificielle. Cela étant, la potentialité offerte par l'utilisation d'un tel système de même que la probabilité qu'une I.A. fasse son apparition au sein des autorités publiques dans un avenir plus ou moins proche nous a poussé à réfléchir plus loin. Éviter à tout prix l'intégration d'un système liberticide au sein d'une autorité publique est fondamental et plus encore, ce n'est que dans la perspective du respect des droits du contribuable que l'administration fiscale pourrait s'équiper d'un système d'intelligence artificielle afin de lutter contre la fraude.

### ***L'intelligence artificielle comme objet de lutte contre la fraude fiscale, est-elle davantage l'alliée de l'administration ou l'adversaire du contribuable ?***

Préalablement à toute démarche, le législateur devra conférer à la prise de décision automatisée une base juridique claire et explicite, conformément au principe de légalité de l'impôt. Subséquemment, l'administration devra adopter une approche préventive, centrée sur les droits de l'homme. L'approche *Human Rights by design* rencontre cet objectif en permettant une utilisation de l'I.A. compatible avec les droits du contribuable. Cette méthode permet de balayer les biais discriminatoires qui rendent le ciblage subjectif et veille à ce que le traitement de données soit effectué à l'aune des exigences en matière de vie privée et de protection des données personnelles. En émettant une analyse contre-factuelle, l'intelligence artificielle explicable — X.A.I. — permettra d'assurer la transparence de l'algorithme et la sécurité juridique relative à la prise de décision en levant le voile d'opacité issu des *black boxes*. En outre, il est indispensable que l'intelligence artificielle demeure et reste une aide à la prise de décision. Malgré l'exception légale prévue par le R.G.P.D., l'intelligence artificielle ne doit pas remplacer les contrôleurs fiscaux. Au contraire, une intervention humaine doit être prévue à un stade déterminé. L'intelligence artificielle se chargerait *uniquement* d'établir des rapports concernant les contribuables sur base d'un indicateur du risque de fraude. Ensuite, celui-ci serait transmis à un contrôleur fiscal, qui examinera le dossier et décidera du sort de ce dernier. La tâche du contrôleur fiscal serait simplifiée et optimisée, mais c'est à lui d'établir la décision finale et de rédiger la motivation de la décision.

Par ailleurs, l'égalité des armes et l'équité fiscale doivent être garantis afin d'instaurer un climat de confiance mutuelle entre les contribuables et l'administration fiscale, de même qu'un recours effectif doit être possible, à l'encontre de la décision individuelle, mais également à l'encontre de l'algorithme en lui-même.

Résorber l'ensemble des contraintes pouvant résulter de l'utilisation de l'intelligence artificielle ne peut être réalisé par des juristes uniquement. Une coopération entre différents experts est de rigueur. Pour ce faire, nous enjoignons l'administration à, d'une part, examiner les recommandations des experts déjà existantes et d'autre part, se référer aux Chartes et autres documents de *soft laws* qui établissent des « check-list » de conformité, lesquelles reprennent l'ensemble des exigences à remplir afin que le S.I.A. répondent aux exigences de l'État de droit.

En définitive, la « justice » 3.0 est tout a fait capable d'intégrer le respect des droits du contribuable à la prise de décision automatisée. La mise en application de l'ensemble de ce qui précède permettra à l'administration fiscale de s'équiper d'une I.A. afin de lutter contre la fraude fiscale de manière proportionnelle aux objectifs poursuivis. L'intelligence artificielle a su saisir le droit, c'est désormais au droit de saisir l'intelligence artificielle.

# BIBLIOGRAPHIE

---

## I. LÉGISLATION

### I.1. UNION EUROPÉENNE

Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne, *J.O.U.E.*, n° C-83/389 du 30 mars 2010, art. 1, 7, 8, 20, 21 et 23.

Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, signée à Rome le 4 novembre 1950, approuvée par la loi du 13 mai 1955, *M.B.*, 19 août 1955, art. 8, 14.

Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel, STE n° 108 telle qu'amendée par le STCE n°223, adoptée le 28 janvier 1981 à Strasbourg.

Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel STE n° 108 telle qu'amendée par le protocole STCE n°223 ( Convention 108 + ), adoptée le 10 mai 2018 à Strasbourg.

Convention multilatérale concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale, signée le 29 octobre 2019, à Berlin.

Déclaration universelle des droits de l'homme, signée à Paris le 10 décembre 1948, art. 7.

Directive 95/46/CE du Parlement européen et du Conseil du 24 octobre 1995 relative à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, *J.O.C.E.*, L 281, 23 novembre 1995.

Directive 96/9/CE du Parlement européen et du Conseil, du 11 mars 1996, concernant la protection juridique des bases de données, *J.O.C.E.*, L 77/20, 27 mars 1996.

Directive 2006/54/CE du Parlement européen et du Conseil du 5 juillet 2006 relative à la mise en œuvre du principe de l'égalité des chances et de l'égalité de traitement entre hommes et femmes en matière d'emploi et de travail (refonte), *J.O.U.E.*, L 204/23, 26 juillet 2006.

Directive (UE) 2019/790 du Parlement européen et du Conseil du 17 avril 2019 sur le droit d'auteur et les droits voisins dans le marché unique numérique et modifiant les directives 96/9/CE et 2001/29/CE.

Pacte international relatif aux droits civils et politiques, fait à New York le 19 décembre 1966, approuvé par la loi du 15 mai 1981, *M.B.*, 6 juillet 1983, art. 17 et 26.

Préambule du Pacte international relatif aux droits civils et politiques, fait à New York le 19 décembre 1966, approuvé par la loi du 15 mai 1981, *M.B.*, 6 juillet 1983.

Règlement (UE) 2016/679 du Parlement 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), *J.O.U.E.*, L 119/1, 04 mai 2016.

Règlement (UE) 2018/1725 du Parlement européen et du Conseil du 23 octobre 2018 relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel par les institutions, organes et organismes de l'Union et à la libre circulation de ces données, et abrogeant le règlement (CE) n° 45/2001 et la décision n° 1247/2002/CE (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE.), *J.O.U.E.*, L 295/39, 23 octobre 2018.

## **I.II. BELGIQUE**

Const., art. 10, 11, 22 et 172.

C.I.R., art. 346, 351 et 375.

Loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, *M.B.*, 12 septembre 1991.

Loi du 8 décembre 1992 relative à la protection de la vie privée à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 18 mars 1993.

Loi du 03 août 2012 portant dispositions relatives aux traitements de données à caractère personnel réalisés par le Service public fédéral Finances dans le cadre de ses missions, *M.B.*, 24 août 2012.

Loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable, *M.B.*, 28 juin 2013.

Loi du 05 septembre 2018 instituant le comité de sécurité de l'information et modifiant diverses lois concernant la mise en oeuvre du Règlement 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, *M.B.*, 10 septembre 2018.

Loi du 30 juillet 2018 relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel, *M.B.*, 05 septembre 2018.

### **I.III. FRANCE**

Code des relations entre le public et l'administration, art. R311-3-1-2, disponible sur <https://www.legifrance.gouv.fr/>

### **I.IV. PAYS-BAS**

Constitution du Royaume des Pays-Bas, art? 104.

Wet van 29 november 2001, houdende regels tot vaststelling van een structuur voor de uitvoering van taken met betrekking tot de arbeidsvoorziening en socialeverzekeringwetten (Wet structuur uitvoeringsorganisatie werk en inkomen), art. 8.

## **II. DOCUMENTS PRÉPARATOIRES ET PARLEMENTAIRES**

### **II. I. INSTITUTIONS DE L'UNION EUROPÉENNE**

GRUPE DE TRAVAIL ARTICLE 29, « Lignes directrices relatives à la prise de décision individuelle automatisée et au profilage aux fins du règlement (uE) 2016/679 », 17/FR, adoptées le 3 octobre 2017.

Proposition de règlement du Parlement européen et du Conseil établissant des règles harmonisées concernant l'intelligence artificielle (législation sur l'intelligence artificielle) et modifiant certains actes législatifs de l'Union, COM (2021) 206 final, 21 avril 2021.

Rapport de Luděk Niedermayer, contenant des recommandations à la Commission sur une fiscalité équitable et simplifiée à l'appui de la stratégie de relance (rapport du Parlement faisant suite au plan d'action de la Commission de juillet et de ses 25 initiatives dans le domaine de la TVA, de la fiscalité des entreprises et de la fiscalité individuelle), A9-0024/2022, 10 février 2022.

## II. II. INSTITUTIONS FÉDÉRALES BELGES

Commission pour la Protection de la Vie Privée, avis n° 44/2019, du 6 février 2019, *Juridat*, F-20190206-36

Commission pour la Protection de la Vie Privée, avis n° 47/2018 du 23 mai 2018, *Juridat*, F-20180523-11.

Conseil d'État, avis n° 22.412/8 donné le 11 mai 1993 sur un avant-projet de loi portant des dispositions sociales et diverses, p. 91.

Rapport de la Cour des comptes sur l'échange automatique de données fiscales au niveau international, *Premier rapport d'évaluation à la demande de la commission Panama*, Bruxelles, 4 décembre 2019.

Proposition de loi modifiant la loi relative à la publicité de l'administration du 11 avril 1994 afin d'introduire une plus grande transparence dans l'usage des algorithmes par les administrations, *Doc., Ch., 2020-2021, n° 1904/001*.

## III. SOFT LAW ET CHARTES ÉTHIQUES

Commission européenne pour l'efficacité de la justice, « Caractéristiques de fonctionnement de l'intelligence artificielle (apprentissage machine) appliquée aux décisions judiciaires », *Charte éthique européenne d'utilisation de l'intelligence artificielle dans les systèmes judiciaires et leur environnement*, adoptée par la CEPEJ lors de sa 31ème réunion plénière à Strasbourg, CEPEJ(2018)14, 2018.

Commission européenne, Direction générale des réseaux de communication, du contenu et des technologies, « Lignes directrices en matière d'éthique pour une IA digne de confiance », Publications Office, 2019.

Commission européenne, *Livre blanc du 19 février 2020, intelligence artificielle – Une approche européenne axée sur l'excellence et la confiance*, COM (2020) 65 final, disponible sur [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020\\_fr.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/commission-white-paper-artificial-intelligence-feb2020_fr.pdf).

Groupe 29, *Guidelines on Automated individual decision-making and Profiling for the purposes of Regulation 2016/679*, 6 février 2018, p. 8.

## IV. JURISPRUDENCE

### IV. I. UNION EUROPÉENNE

#### (1) CEDH

Cour eur. D.H., arrêt *Lekic c. Slovénie*, 14 février 2017.

Cour eur. D.H. (gde ch.), arrêt *Biao c. Danemark*, 24 mai 2016.

Cour eur. D.H., arrêt *Roman Zakharov c. Russie*, 04 décembre 2015.

Cour eur. D.H., arrêt *Kennedy c. Royaume-Uni*, 18 mai 2010.

Cour eur. D.H., arrêt *Pretty c. Royaume-Uni*, 29 avril 2002.

Cour eur. D.H., arrêt *Klass et autres c. Allemagne*, 6 septembre 1978.

#### (2) CJUE

C.J., arrêt *La quadrature du net e. a.*, 6 octobre 2020, aff. jtes n° C-511/18, n° C-512/18 et n° C-520/18, EU:C:2020:791.

C.J., arrêt *Glencore Agriculture Hungary Kft. c. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, 5 juin 2019, C-189/18, ECLI:EU:C:2019:462, conclusions de l'avocat général M. Michael Bobek.

C.J. (deuxième chambre), arrêt *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach c. Szef Krajowej Administracji Skarbowej*, 8 mai 2019, C-566/17, ECLI:EU:C:2019:390.

C.J. (deuxième chambre), arrêt *Peter Puškár c. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky*, 27 septembre 2017, C-73/16, ECLI:EU:C:2017:725.

C.J (Gde. ch.), arrêt *Digital Rights Ireland*, 8 avril 2014, aff. jointes C-293/12 et C-594/12, ECLI:EU:C:2014:238.

C.J., arrêt *Test-Achats*, 1er mars 2011, C-236/09, EU:C:2011:100.

## **IV. II. BELGIQUE**

C.E., 28 avril 2016, n° 234.572, Havelange.

C.E., 21 mai 2001, n° 95.677, Antoun.

C.E., 15 mai 1990, n° 34.890, N.V. Broekhoven België.

C.C., 18 juin 2015, n° 92/2015.

C.C., 27 mars 2014, n° 51/2014.

C.C., 30 mars 2010, n° 32/2010.

Cass., 2 septembre 2016, Stad Lokeren, R.G. n° F.14.0206.N

Cass. (1re ch.), 18 décembre 2009, Cour Belge d'Arbitrage pour le Sport, R.G. n° F.08.0056.F,

Cass., 30 mai 2008, Pas., 2008, Federal - Mogul Ignition, RG n° F.06.0083.F

Cass. Bruxelles, 28 octobre 1986, RG n° F.J.F. 97/67.

Cass. Liège, 18 juin 1986, F.J.F., RG n° 87/134.

## **IV. III. PAYS-BAS**

Rb. Den Haag, arrest *NJCM & c.s. c. De Staat der Nederlanden*, 5 februari 2020, nr. C-09-550982-HA ZA 18-388.

## **IV. IV. USA**

State v. Loomis 881 N.W.2d 749 (Wis. 2016 ).

## V. DOCTRINE

AFSCHRIFT, T., « Le respect du principe de la légalité de l'impôt par le service des décisions anticipées », *R.G.C.F.*, 2008, n°6, p. 461.

ANGEL, B., NICODÈME, G., et QUEST, S. ( dir. ), « Tax policies in the European Union - 2020 survey », *Publications Office of the European Union*, Luxembourg, 2020.

BEELEN, A., *Guide pratique du RGPD*, Bruxelles, Bruylant, 2018.

BENSOUSSAN, A., ET BENSOUSSAN, J., « 4. - Le secteur du droit », *IA, robots et droit*, Bruxelles, Bruylant, 2019.

BERNIER, G. et GUÉDON, P., « Chapitre 13 - Blockchain et preuve en matière fiscale Blockchain and Tax Evidence », *Des systèmes d'information aux blockchains*, Azan, W. et Cavalier, G. (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2021.

BJOLA, C., « Diplomacy in the Age of Artificial Intelligence », *Intelligence artificielle*, E. Canal Forgues Alter et M.-O. Hamrouni (ed.), Bruxelles, Bruylant, 2021.

BRIAND, P., « L'auxiliaire de justice et l'algorithme : un concours d'intelligences », *L'algorithmisation de la justice*, Clavier, J.-P. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020.

BUYDENS, M., « L'intelligence artificielle et le droit : vertiges en terre inconnue », *R.I.S.F.-I.J.F.S.*, 2019, n°3-4, p. 59.

BUYLE, J.-P., *Les robots à l'assaut de la justice*, Bruxelles, Bruylant, 2019.

BUYLE, J.-P. et VAN DEN BRANDEN, A., « Chapitre 1. - Les étapes de la robotisation de la justice », *L'intelligence artificielle et le droit*, de Streel, A. et Jacquemin, H. (dir.), Larcier, 2017.

CASTETS-RENARD, C., *Droit du marché unique numérique et intelligence artificielle*, Bruxelles, Bruylant, 2020.

DAELMAN, C., « Chapter 6. - AI through a Human Rights Lens. The Role of Human Rights in Fulfilling AI's Potential », *Artificial Intelligence and the Law*, Bruxelles, Intersentia, 2021.

de SAINT-EXUPÉRY, A., *Carnets*, coll. Blanche, Paris, Gallimard, 1975.

de SAINT-EXUPÉRY, A., *Le Petit Prince*, Évreux, Folio, 1999.

DETROUX, L., EL BERHOUMI, M. et VANDER PUTTEN, N., « La légalité des finances », *La légalité : un principe de la démocratie belge en péril*, Detroux, L. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019

DOCQUIR, B., « Chapitre 1. - Respect de la vie privée et protection des données », *Droit du numérique*, Bruxelles, Larcier, 2018.

C.A.H.A.I., *Etude de faisabilité*, Strasbourg, 17 Décembre 2020.

CAMMILLERI, A., « Nouvelles technologies et Intelligence artificielle (IA) - 2019 : Le mariage du siècle entre l'intelligence artificielle et la cybersécurité : l'arbitrage juridique entre les biais cognitifs et le doute scientifique », *R.D.U.E.*, 2020, n°1, p. 144.

CHANCERELLE, L., « La lutte contre les discriminations en Europe à l'ère de l'intelligence artificielle et du big data », *J.D.J.*, n° 381, 2019, p. 37.

COMMISSAIRE AUX DROITS DE L'HOMME DU CONSEIL DE L'EUROPE, « Décoder l'intelligence artificielle : 10 mesures pour protéger les droits de l'homme », Strasbourg, 2019.

COMMISSION EUROPÉENNE, « Façonner l'avenir numérique de l'Europe: la Commission présente des stratégies en matière de données et d'intelligence artificielle », *Communiqué de presse*, 19 février 2020.

COMMISSION NATIONALE INFORMATIQUE ET LIBERTÉS, « Comment permettre à l'Homme de garder la main ? Les enjeux éthiques des algorithmes et de l'intelligence artificielle », V. Demiaux et Y. Si Abdallah, *éthique et numérique*, décembre 2017.

CONSEIL DE L'EUROPE, Algorithmes et droits humains : Étude sur les dimensions des droits humains dans les techniques de traitement automatisé des données, en particulier les algorithmes, et éventuelles implications réglementaires, DGI(2017)12, 2018

CONSEIL DE L'EUROPE, Comité consultatif de la Convention pour la protection des personnes à l'égard du traitement automatisé des données à caractère personnel, *Lignes directrices sur la protection des personnes à l'égard du traitement des données à caractère personnel à l'ère des mégadonnées*, T-PD(2017)01, 2017

COUR EUROPÉENNE DES DROITS DE L'HOMME, *Guide sur l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme : Droit au respect de la vie privée et familiale, du domicile et de la correspondance*, Conseil de l'Europe, 31 août 2021.

DAMBLY, P., « Données, algorithmes, IA, machine learning, deep learning... L'Europe et les systèmes algorithmiques », *DPOnews*, 2020, n°9, p. 11.

DAMBLY, P., « Titre 3 - Partage d'expérience au sujet de l'implémentation d'une entité d'intelligence artificielle », *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Hubin, J.-B. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019.

DE BRUYNE, J., FIERENS, M. en VAN GOOL, E., « De regulering van artificiële intelligentie (deel 1) – Een algemene stand van zaken en een analyse van enkele vraagstukken inzake consumentenbescherming », *R.W.*, 2020-2021, n° 25, p. 980.

DEGRAVE, E., GERARD L. et MONT J., « L'action publique et ses juges face aux défis de la numérisation: La situation belge », Universiteit Leiden, 2019.

DEGRAVE, E., *L'e-gouvernement et la protection de la vie privée*, Bruxelles, Larcier, 2014.

DEGRAVE, E., et LACHAPPELLE, A., « Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel et la lutte contre la fraude fiscale », *R.G.C.F.*, 2014, n°5, p. 335.

DE HAUTECLOCQUE, S., « L'intelligence artificielle : les différents chemins de la régulation », *Éthique publique*, vol. 23, 2021, 2022, n°2.

DELFORGE, A. et POULLET, Y., « Les blockchains : un défi et/ou un outil pour le RGPD ? », *Les blockchains et les smart contracts à l'épreuve du droit*, Cotiga-Raccach, A. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020.

DELFORGE, A. et GÉRARD, L., *L'intelligence artificielle et le droit*, de Streeel, A. et Jacquemin, H. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017.

DE OLIVEIRA, J.-A., « Chapitre 1 - Intelligence artificielle, droits fondamentaux et éthique », *Avoirs dématérialisés et exécution forcée / Digital Assets and Enforcement*, Schmitz, M. et Gielen, P. (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019.

DE RAEDT, S., MARTENS, D. et BRUGHMANS, D., « Waarom krijg ik fiscale controle? Naar meer transparantie bij de geautomatiseerde besluitvorming door de fiscale overheid », *T.F.R.*, 2021, n° 604, p. 612.

DE STREEEL, A. et LOGNOUL, M., « Expliquer l'inexplicable ou le droit domptant l'intelligence artificielle », *Obs. Bxl.*, 2020, n° 119, p. 27.

ERNOTTE, F. et VAN DEN BRANDEN, A., « 3. - LegalTech : entre menaces et opportunités pour les professionnels du droit », *Le droit des MachinTech (FinTech, LegalTech, MedTech...)*, Cassart, A. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018.

EUROPEAN UNION AGENCY FOR FUNDAMENTAL RIGHTS, « BIEN PRÉPARER L'AVENIR, L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE ET LES DROITS FONDAMENTAUX - RÉSUMÉ », Luxembourg, *Office des publications de l'Union européenne*, 2021.

EVERARTS DE VELP, S., « Chapitre 6 - Big Data dans l'IA et principe de minimisation : Défis et risques », *Time to Reshape the Digital Society*, Jacquemin, H. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2021.

GÉRARD, L., et MOUGENOT, D., « Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ? », *Cahiers du CRIDS*, Bruxelles, Bruylant, 2019, n° 1.

GÉRARD, L., *L'intelligence artificielle et le droit*, A. de Streel, et H. Jacquemin (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017.

GIORGINI, G.-C., « Chapitre 17. - Les besoins du commerce international à l'ère de la révolution algorithmique », *Le sens des libertés économiques de circulation*, Bergé, J.-S. et Giorgini, G. C. (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2020.

GIRARD, B., « L'algorithmisation de la justice et les droits fondamentaux du justiciable », *L'algorithmisation de la justice*, Clavier, J.-P. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020.

GOVERNEMENT FRANÇAIS, « Lutte contre la fraude et renforcement du civisme fiscal Bilan 2019 », *dossier de presse*, Bercy, 2020.

HERVEG, J., « Chapitre 10 - Réflexions autour de la Protection des Données et des Vulnérabilités », *Vulnérabilités et droits dans l'environnement numérique*, Jacquemin, H. et Nihoul, M. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018.

HOUSSA, C., DE PREZ, P. et STANDAERT, L., « Chapitre 4. - Big data et credit scoring », *L'intelligence artificielle et le droit*, de Streel, A. et Jacquemin, H. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017.

JACQUEMIN, H., et HUBIN, J.-B., « Titre 3 - L'intelligence artificielle : vraie ou fausse amie du justiciable ? – Enjeux du recours à l'IA par les avocats, assureurs et legaltechs », *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Hubin, J.-B. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019.

JACQUEMIN, H., « Titre 6 - Comment lever l'insécurité juridique engendrée par le recours à l'intelligence artificielle lors du processus de formation des contrats ? », *Law, Norms and Freedoms in Cyberspace / Droit, normes et libertés dans le cybermonde*, in de Terwangne, C. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018, p. 145 à 147.

JACQUEMIN, H., et HUBIN, J.-B., *L'intelligence artificielle et le droit*, A. de Streel et H. Jacquemin (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017.

KIRKPATRICK, J., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, 2e édition, Bruxelles, Bruylant, 1995.

KLEIJSEN, J., « Conseil de l'Europe et intelligence artificielle. Les droits de l'homme, l'État de droit et la démocratie face aux défis du développement et de l'utilisation de l'intelligence artificielle », *Obs. Bxl.*, n° 115, 2019, p. 47.

LE CLUB DES JURISTES, *Sécurité juridique et initiative économique*, dir. H. de Castries et N. Molfessis, Mare & Martin, juill. 2015.

LE MÉTAYER, D., « Pourquoi il est possible et nécessaire de gouverner les algorithmes », *Qui gouverne les algorithmes ?*, *Third*, novembre 2018, p. 49.

LENOIR, C., *et al.*, « Les pouvoirs d'investigation du fisc et les délais d'imposition », P. Jaillot (dir.), Louvain-la-Neuve, Anthémis, 2006

LESLIE, D., *et al.*, « Intelligence artificielle, droits de l'homme, démocratie et État de droit », *Guide introductif*, Conseil de l'Europe, 2021.

MARTIAL-BRAZ, N., « Intelligence artificielle et créations intellectuelles », *Intelligence artificielle*, E. Canal Forgues Alter, et M.-O. Hamrouni (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2021, p. 121 à 123.

MATHIS, B. et RUGGIERI, H., « Titre 2 - L'open data des décisions de justice en France. Les enjeux de la mise en oeuvre », *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée ?*, Hubin, J.-B. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019.

MAURIESSE, E., « Quelle transparence pour les algorithmes de justice prédictive ? », *La justice prédictive*, Paris, Dalloz, 2018.

MEEÛS, F.-S. et TRAVERSA, E., « VII.2. - Confiance légitime et sécurité juridique », *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale*, Bruxelles, Larcier, 2020.

MENECEUR, Y., *L'intelligence artificielle en procès*, Bruxelles, Bruylant, 2020.

MENECEUR, Y., « Chapitre 1 - Intelligence artificielle, droits fondamentaux et éthique », *Avoirs dématérialisés et exécution forcée / Digital Assets and Enforcement*, Schmitz, M. et Gielen, P. (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019.

MOUGENOT, D., *Droit judiciaire – Tome 2 : Procédure civile – Volume 3 : Saisies conservatoires, voies d'exécution et règlement collectif de dettes Arbitrage, médiation et droit collaboratif, Procédure électronique*, de Leval, G. (dir.), 2e édition, Bruxelles, Larcier, 2021.

NIHOUL, M., « Titre 8 - Le droit de copie d'examens à l'ère des technologies de l'information », *Law, Norms and Freedoms in Cyberspace / Droit, normes et libertés dans le cybermonde*, de Terwangne, C. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2018.

PACOLET, J., et al., *Fraude sociale et fiscale en Belgique. Une étude-pilote relative au travail et aux revenus déclarés et non déclarés*, Leuven, Acco, 2012.

PAYAN, G., « Droits de l'homme et digitalisation de la justice », *J.T.*, 2022, n°8.

POULLET, Y., *Vie privée, liberté d'expression et démocratie dans la société numérique*, Bruxelles, Larcier, 2020.

POULLET, Y., « Quelques réflexions à propos de la « Proposition de résolution du Parlement européen contenant des recommandations à la Commission concernant un cadre d'aspects éthiques en matière d'intelligence artificielle, de robotique et de technologies connexes (2020/2012(INL)) », *Le RGPD face aux défis de l'intelligence artificielle*, Bruxelles, Larcier, 2020.

POULLET, Y., *Le juge et l'algorithme : juges augmentés ou justice diminuée*, Hubin, J.-B. et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2019.

POULLET, Y., *La vie privée à l'heure de la société du numérique*, Bruxelles, Larcier, 2019.

REMEUR, C., et DOBREVA, A., « Lutte contre la fraude fiscale », *Briefing Paper*, Service de recherche du Parlement européen, PE 633.153, Juin 2019.

ROBERT, R. ET PONSART, C., « Le règlement européen de protection des données personnelles », *J.T.*, n° 6732, 2018, p. 438.

ROUVROY, A., « Titre 1 - La robotisation de la vie ou la tentation de l'inséparation », *L'intelligence artificielle et le droit*, de Streel, A. et Jacquemin, H. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2017.

RUGGIERI, H., « La matière de l'algorithme de justice : l'open data des données juridiques », *L'algorithmisation de la justice*, Clavier, J.-P. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2020.

SCARNÀ, S., *Actualités de droit fiscal*, Limal, Anthemis, 2021.

SCHULMEISTER, P., DEFOURNY, E., et MAGGIO, L., « Delivering on Europe: citizens' views on current and future EU action », *Eurobarometer Survey 89.2 of the European Parliament*, PE 621.866, mai 2018, p. 27.

SIVIEUDE, O., « Comment lutter efficacement contre la fraude fiscale aujourd'hui ? », *Gestion & Finances Publiques*, 2018, n°3, p. 42.

SMETS, T. et DE VIDTS, K., « NewB, de bestaansreden van een nieuwe ethische, duurzame coöperatieve bank », *R.B.F.-B.F.W.*, 2021, n°1, p. 30

STEVENART MEEÛS, F. et VAN BRUSTEM, E.-J., « La motivation formelle en matière fiscale : des actes préparatoires à l'établissement de l'impôt au recouvrement de l'impôt », *R.G.C.F.*, 2005, n°1, p. 46.

TAMBOU, O., « Chapitre 2. - Droits des personnes concernées », *Manuel de droit européen de la protection des données à caractère personnel*, Bruxelles, Bruylant, 2020.

TEYSSIER, C., ROOSE, P. et ADRIANIRINA, D., « La transparence des algorithmes », *Les convergences du droit et du numérique*, 2018, Bordeaux, France.

TRAVERSA, E., *Droit fiscal général*, syllabus, Université Catholique de Louvain-la-Neuve, Louvain-la-Neuve, 2020-2021.

VAN DEN BRANDEN, A., *Les robots à l'assaut de la justice : l'intelligence artificielle au service des justiciables*, Bruxelles, Bruylant, 2019.

VAN DE VIJVER, A., et CALDERS, T., « Fiscale algoritmen, profilering en het recht op privéleven », *T.F.R.*, n° 585, 2020, p. 614.

VILLANI, C., « Donner un sens à l'intelligence artificielle », *Les défis du numérique*, D. Rahmouni-Syed Gaffar (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2019.

WOUTERS, M., « La prédiction algorithmique, augure d'une meilleure justice ? Réflexions autour de la justice prédictive », *Ius & Actores*, 2021, n°1, p. 250.

YEUNG, K., HOWES, A. et POGREBNA, G., « AI Governance by Human Rights-Centred Design, Deliberation and Oversight: An End to Ethics Washing », *The Oxford Handbook of AI Ethics*, Oxford University Press, Oxford, 2019.

ZUIDERVEEN BORGESIU, F., « Discrimination, intelligence artificielle et décisions algorithmiques », *Publication de la Direction générale de la Démocratie*, Strasbourg, 2018.

## VI. SITOGRAPHIE

AURELIA, F., « Data Mining : Tout savoir sur le forage de données », disponible sur <https://datascientest.com/data-mining-tout-savoir>, 17 décembre 2020.

BASTIEN, L., « Intelligence Artificielle et Big Data : une convergence révolutionnaire », disponible sur <https://www.lebigdata.fr/intelligence-artificielle-et-big-data#:~:text=Le%20Big%20Data%20et%20l'intelligence%20artificielle%20sont%20deux%20technologies,transform%C3%A9e%20par%20les%20machines%20intelligentes>, 27 novembre 2018.

BASTIEN, L., « Réseau de neurones artificiels : qu'est-ce que c'est et à quoi ça sert ? », disponible sur [https://www.lebigdata.fr/reseau-de-neurones-artificiels-definition#Quest-ce\\_quun\\_reseau\\_de\\_neurones\\_artificiels](https://www.lebigdata.fr/reseau-de-neurones-artificiels-definition#Quest-ce_quun_reseau_de_neurones_artificiels), 05 avril 2019.

CALVI, T., « Le Conseil de l'UE donne son feu vert au nouveau programme pour une Europe numérique », disponible sur <https://www.actuia.com/actualite/le-conseil-de-lun-donne-son-feu-vert-au-nouveau-programme-pour-une-europe-numerique>, 16 mars 2021.

CASSUTO, T., « Droit et intelligence artificielle », disponible sur <https://www.dalloz-actualite.fr/chronique/droit-et-intelligence-artificielle>, 14 mars 2018.

CENTRE D'INFORMATION SUR LES INSTITUTIONS EUROPÉENNES (CIIE), « Le Conseil de l'Europe : une question de valeurs », disponible sur <https://www.strasbourg-europe.eu/les-valeurs-et-les-droits-de-lhomme/>, *s.d.*, consulté le 23 avril 2022.

C.N.I.L., « L'anonymisation de données personnelles », disponible sur <https://www.cnil.fr/fr/lanonymisation-de-donnees-personnelles>, 19 mai 2020.

C.N.I.L., « Algorithme », disponible sur <https://www.cnil.fr/fr/definition/algorithme>, *s.d.*, consulté le 03 octobre 2021.

COMITÉ AD HOC SUR L'INTELLIGENCE ARTIFICIELLE, « composition du CAHAI », disponible sur <https://rm.coe.int/cahai-composition-leaflet-fr/1680a22d68>, 14 avril 2021.

CONSEIL DE L'EUROPE, « 46 états membres », disponible sur <https://www.coe.int/fr/web/portal/46-members-states>, *s.d.*, consulté le 23 avril 2022.

CRISCENZO, P., « La fraude fiscale », disponible sur <https://www.actualitesdroitbelge.be/droit-penal/droit-penal-abreges-juridiques/la-fraude-fiscale/la-fraude-fiscale>, *s.d.*, consulté le 28 septembre 2021.

DECHAMPS, C., et KRINGS, L., « LA FUITE : ENQUÊTE SUR LA LUTTE CONTRE LA FRAUDE FISCALE EN BELGIQUE », disponible sur <https://www.alterechos.be/lafuite/>, juillet 2019.

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA FISCALITÉ ET DE L'UNION DOUANIÈRE, « Taxation and Customs union - a huge problem », disponible sur [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/huge-problem\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/huge-problem_en), *s.d.*, consulté le 08 octobre 2021.

E.D.P.B., « Groupe de travail «Article 29» », disponible sur [https://edpb.europa.eu/about-edpb/more-about-edpb/article-29-working-party\\_fr](https://edpb.europa.eu/about-edpb/more-about-edpb/article-29-working-party_fr), *s.d.*, consulté le 08 avril 2022.

JÉRUSALMY, O., « Fraude fiscale en Belgique Comment la lutte s'organise ? », disponible sur [https://www.financite.be/sites/default/files/references/files/lutte\\_contre\\_la\\_fraude\\_fiscale\\_en\\_belgique\\_2\\_sur\\_2\\_def2.pdf](https://www.financite.be/sites/default/files/references/files/lutte_contre_la_fraude_fiscale_en_belgique_2_sur_2_def2.pdf), *avril 2017*

KERGUENO, B., « L'intelligence artificielle au service de l'administration fiscale française », disponible sur <https://attorney-counsel.com/fr/lintelligence-artificielle-au-service-de-ladministration-fiscale-francaise/>, *s.d.*, consulté le 02 avril 2022.

LEWKOWICZ, G., « Les outils d'intelligence artificielle contre les droits de l'homme : l'affaire NJCM C.S./De Staat Der Nederlanden », disponible sur : [https://www.incubateurbxl.eu/fr/les-outils-dintelligence-artificielle-contre-les-droits-de-lhomme-laffaire-njcm-c-s-de-staat-der-nederlanden/#\\_ftn8](https://www.incubateurbxl.eu/fr/les-outils-dintelligence-artificielle-contre-les-droits-de-lhomme-laffaire-njcm-c-s-de-staat-der-nederlanden/#_ftn8), *s.d.*, consulté le 13 février 2022.

O.C.D.E., « L'échange automatique d'informations », disponible sur <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/echangeautomatique.htm>, *s.d.*, consulté le 18 avril 2022.

O.C.D.E., « L'utilisation des technologies numériques devrait accroître la conformité fiscale », disponible sur <https://www.oecd.org/tax/use-of-digital-technologies-set-to-increase-tax-compliance.htm>, 23 septembre 2019.

O.C.D.E., « Les ministres des Finances des pays du G20 approuvent des réformes du système fiscal international visant à endiguer l'évasion fiscale des entreprises multinationales », disponible sur <https://www.oecd.org/fr/ctp/les-ministres-des-finances-des-pays-du-g20-approuvent-des-reformes-du-systeme-fiscal-international-visant-a-endiguer-l-evasion-fiscale-des-entreprises-multinationales.htm>, 09 octobre 2015.

PAGE, M., « Fiche métier : Data Scientist », disponible sur <https://www.michaelpage.fr/advice/metiers/systemes-dinformation/fiche-m%C3%A9tier-data-scientist>, *s.d.*, consulté le 10 avril 2022.

PÉGNY M., et IBNOUHSEIN, I., « Quelle transparence pour les algorithmes d'apprentissage machine ? », *Hal Open Science*, Paris, 2018, p. 2, 17 à 19.

PERIN-DUREAU, A., « Le principe de sécurité juridique et le droit fiscal », disponible sur <https://www.conseil-constitutionnel.fr/publications/titre-vii/le-principe-de-securite-juridique-et-le-droit-fiscal>, octobre 2020.

PERROTIN, F., « Contrôle fiscal et intelligence artificielle : des résultats prometteurs », disponible sur <https://www.actu-juridique.fr/civil/controle-fiscal-et-intelligence-artificielle-des-resultats-prometteurs/>, 31 mai 2021.

RIXHON, S., « Eléments de droit fiscal », disponible sur : <https://rixhon-avocat.be/2020/10/23/elements-de-droit-fiscal/#:~:text=Le%20principe%20de%20l%C3%A9galit%C3%A9%20en,%C3%A9l%C3%A9ments%20essentiels%20de%20celui%2Dci>, 23 octobre 2020.

ROUVROY, A., « La transparence des algorithmes: un leurre? », <https://fr.linkedin.com/pulse/la-transparence-des-algorithmes-un-leurre-antoINETTE-ROUVROY>, 04 mars 2016.

SAUVÉ, J.-M., « Transparence et efficacité de l'action publique », disponible sur <https://www.conseil-etat.fr/publications-colloques/discours-et-interventions/transparence-et-efficacite-de-l-action-publique>, 03 juillet 2017.

SOUYRIS, J.-P., et PREVOST, O., « qu'est ce que le principe de minimisation au sein du RGPD? », disponible sur : <https://data-droit.com/2019/07/01/quest-ce-que-le-principe-de-minimisation-au-sein-du-rgpd/>, 01 juillet 2019.

SEARCH ENGINE MARKETING, « Réseau de neurones artificiels : quelles sont leurs capacités ? », <https://www.ionos.fr/digitalguide/web-marketing/search-engine-marketing/quest-ce-quun-reseau-neuronal-artificiel/>, 10 mars 2020.

SPF ÉCONOMIE, « Intelligence artificielle et autres technologies numériques avancées », disponible sur <https://economie.fgov.be/fr/themes/entreprises/pme-et-independants-en/digitalisation-des-pme/intelligence-artificielle-et>, *s.d.*, consulté le 11 avril 2022.

UNIVERSITY OF HELSINKI, « Comment définir l'IA ? », disponible sur <https://course.elementsofai.com/fr-be/1/>, *s.d.*, consulté le 18 février 2022.

VAN GARSSE, S. et MARIQUE, Y., « La motivation des actes administratifs en droit belge », Cahiers de la recherche sur les droits fondamentaux, disponible sur <https://journals.openedition.org/crdf/3710#bodyftn8>, 31 décembre 2019.

VAN HISSENHOVEN, P., « Le principe de sécurité juridique en matière fiscale et la responsabilité du fisc », disponible sur: [https://www.idefisc.be/view-article.php?article\\_id=10509#:~:text=Ce%20droit%20implique%20traditionnellement%20que,dans%20le%20che%20des%20autorit%C3%A9s](https://www.idefisc.be/view-article.php?article_id=10509#:~:text=Ce%20droit%20implique%20traditionnellement%20que,dans%20le%20che%20des%20autorit%C3%A9s), juin 2009.

YAKIMOVA, Y., « Intelligence artificielle: le Parlement ouvre la voie à une première série de règles européennes », communiqué de presse in Actualités du parlement européen, disponible sur <https://www.europarl.europa.eu/news/fr/press-room/20201016IPR89544/intelligence-artificielle-le-pe-ouvre-la-voie-a-une-premiere-serie-de-regles>, 21 octobre 2020.

X, « Vos droits en tant que citoyen de l'UE », [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/eu-individuals-rights-under-eu-law\\_fr](https://ec.europa.eu/taxation_customs/eu-individuals-rights-under-eu-law_fr), *s.d.*, consulté le 19 avril 2022.

X., « Qu'est-ce que l'agrégation de données? - définition de techopedia - Dans les nouvelles - 2022 », disponible sur <https://fr.theastrologypage.com/data-aggregation>, *s.d.*, consulté le 23 mars 2022.

X., « nécessité et annualité de l'impôt, 2 principes constitutionnels », disponible sur <https://cours-de-droit.net/principes-constitutionnels-necessite-et-annualite-a121607740/>, 28 avril 2019.

X., « La compétence liée et le pouvoir discrétionnaire de l'administration », disponible sur <https://cours-de-droit.net/la-competence-liee-et-le-pouvoir-discretionnaire-de-l-administration-a130960180/>, 14 avril 2019.

## TABLE DES MATIÈRES

---

<i>Introduction</i>	1
<i>Problématique</i>	4
<b>Partie 1. L'intelligence artificielle : l'émergence de nouvelles possibilités</b>	<b>6</b>
<b>Chapitre 1. Qu'est-ce que l'intelligence artificielle ?</b>	<b>6</b>
<i>Section 1. Définitions</i>	6
§1. L'intelligence artificielle	6
§2. L'algorithme et les bases de données	7
<i>Section 2. La stratégie adoptée par l'Union Européenne?</i>	8
<b>Chapitre 2. Quel cadre juridique pour l'intelligence artificielle?</b>	<b>9</b>
<b>Partie 2. L'utilisation d'un système d'intelligence artificielle par l'administration fiscale</b>	<b>11</b>
<b>Chapitre 1. Une problématique nationale et européenne : la fraude fiscale</b>	<b>11</b>
<i>Section 1. La fraude fiscale</i>	12
§1. Définitions	12
§2. Les répercussions sur les ressources de la collectivité	12
§3. Quelle somme est éludée ?	13
§4. La méthodologie utilisée dans la lutte contre la fraude fiscale	14
<i>Section 2. La fraude fiscale : l'enrayer est un objectif européen</i>	15
<b>Chapitre 2. Une solution : se tourner vers les nouvelles technologies</b>	<b>16</b>
§1. La fraude fiscale à l'ère de la justice 3.0	16
§2. Un encouragement européen	16
<b>Chapitre 3. Une technologie à la hauteur de nos attentes : l'intelligence artificielle</b>	<b>17</b>
<i>Section 1. Liminaires</i>	17
<i>Section 2. Les avantages liés à l'utilisation d'une I.A. par l'administration fiscale</i>	18
<b>Chapitre 4. La nécessité d'une base de données riche</b>	<b>20</b>
<b>Chapitre 5. Quelles sont les normes juridiques applicables par l'intelligence artificielle?</b>	<b>21</b>
<b>Partie 3. Quels enjeux pour les droits du contribuable ?</b>	<b>23</b>
<b>Chapitre 1. Un préalable indispensable : la légalité du système</b>	<b>24</b>
<i>Section 1. La légalité formelle</i>	24

<i>Section 2. Le cadre législatif existant : suffisant ou déficient ?</i>	25
<i>Section 3. Praetere legem quam ipse fecisti : obéis à la loi que tu as toi-même établie</i>	26
<b>Chapitre 2. Quels sont les droits pouvant être mis en péril par l'utilisation de l'I.A.?</b>	<b>27</b>
<i>Section 1. Le droit à la non-discrimination</i>	29
<i>Section 2. La protection de la vie privée et la protection des données à caractère personnel</i>	32
§1. La protection de la vie privée	33
§2. La protection des données à caractère personnel	34
§3. La finalité et la minimisation des données	36
§4. La conservation des données : corollaire de l'utilisation des données personnelles	37
§5. Le droit d'accès du contribuable à ses données à caractère personnel	38
<i>Section 3. Le droit à une intervention humaine : human in the loop</i>	40
<i>Section 4. L'égalité des armes entre le contribuable et l'administration fiscale</i>	45
<b>Chapitre 3. le triptyque administratif : Sécurité juridique, motivation et transparence</b>	<b>46</b>
<i>Section 1. La sécurité juridique</i>	46
<i>Section 2. L'exigence de motivation</i>	49
§1. L'exigence de motivation matérielle	49
§2. L'exigence de motivation formelle	49
<i>Section 3. La transparence administrative</i>	51
§1. Le Cadre légal européen	52
§2. L'État des lieux en Belgique	52
§3. L'open gouvernement act	54
§4. La mise en place du principe de transparence	55
§5. L'exigence de transparence en droit français	57
§6. Le Paradoxe de l'algorithme	57
<i>Section 4. Les black boxes : entraves à l'utilisation d'une I.A. ?</i>	58
<b>Chapitre 4. Le droit d'exercer un recours effectif</b>	<b>60</b>
<b>Chapitre 5. L'approche « Human Rights by design » :</b>	<b>62</b>
<b>Conclusion</b>	<b>65</b>
<b>Bibliographie</b>	<b>67</b>
<b>Table des matières</b>	<b>84</b>



