



Avis n° 22/2020 du 13 mars 2020

Objet : Avant-projet d'ordonnance modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale en matière de sanctions administratives et pouvoirs d'investigation (CO-A-2020-013)

L'Autorité de protection des données (ci-après "l'Autorité") ;

Vu la loi du 3 décembre 2017 *portant création de l'Autorité de protection des données*, en particulier les articles 23 et 26 (ci-après "la LCA") ;

Vu le Règlement (UE) 2016/679 du Parlement européen et du Conseil du 27 avril 2016 *relatif à la protection des personnes physiques à l'égard du traitement des données à caractère personnel et à la libre circulation de ces données, et abrogeant la Directive 95/46/CE* (Règlement général sur la protection des données, ci-après "le RGPD") ;

Vu la loi du 30 juillet 2018 *relative à la protection des personnes physiques à l'égard des traitements de données à caractère personnel* (ci-après "la LTD") ;

Vu la demande d'avis du Ministre du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget, de la Fonction publique, de la Promotion du Multilinguisme et de l'Image de Bruxelles, reçue le 24 janvier 2020 ;

Vu le rapport de Madame Alexandra Jaspar, Directrice du Centre de Connaissances de l'Autorité de protection des données ;

Émet, le 13 mars 2020, l'avis suivant :

I. OBJET DE LA DEMANDE D'AVIS

1. Le 24 janvier 2020, le Ministre du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, chargé des Finances, du Budget, de la Fonction publique, de la Promotion du Multilinguisme et de l'Image de Bruxelles, ci-après le demandeur, a sollicité l'avis de l'Autorité sur un avant-projet d'ordonnance *modifiant l'ordonnance du 26 juillet 2013 transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE et modifiant le Code bruxellois de procédure fiscale en matière de sanctions administratives et pouvoirs d'investigation* (ci-après "le Projet").
2. Le Projet vise la transposition de la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 *modifiant la directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*. Les considérants 2 et 3 de cette directive dépeignent sa *ratio legis*.

"Les États membres éprouvent de plus en plus de difficultés à protéger leur base d'imposition nationale de l'érosion car les structures de planification fiscale sont devenues particulièrement sophistiquées et tirent souvent parti de la mobilité accrue tant des capitaux que des personnes au sein du marché intérieur. De telles structures sont généralement constituées de dispositifs qui sont mis en place dans différentes juridictions et permettent de transférer les bénéfices imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire l'ardoise fiscale totale du contribuable. En conséquence, les États membres voient souvent leurs recettes fiscales diminuer de façon considérable, ce qui les empêche d'appliquer des politiques fiscales propices à la croissance. Il est par conséquent essentiel que les autorités fiscales des États membres obtiennent des informations complètes et pertinentes sur les dispositifs fiscaux à caractère potentiellement agressif. De telles informations leur permettraient de réagir rapidement contre les pratiques fiscales dommageables et de remédier aux lacunes par voie législative ou par la réalisation d'analyses des risques appropriées et de contrôles fiscaux. (...) Étant donné que la plupart des dispositifs de planification fiscale à caractère potentiellement agressif sont présents dans plusieurs juridictions, la communication d'informations relatives à ces dispositifs fournirait des résultats positifs supplémentaires si ces informations étaient également échangées entre États membres. En particulier, l'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales est essentiel afin de fournir à ces autorités les

informations nécessaires leur permettant de réagir lorsqu'elles constatent l'existence de pratiques fiscales agressives."

3. Le demandeur déclare ne demander l'avis que sur l'article 6 du Projet¹. Cet article impose à chaque "*intermédiaire*"² l'obligation de transmettre au fisc certaines informations concernant les "*dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration*"³ avant que de tels dispositifs soient mis en œuvre dans la pratique. Dans des cas exceptionnels, cette obligation de déclaration ne repose pas sur l'intermédiaire mais sur le contribuable. C'est par exemple le cas lorsqu'un intermédiaire est tenu au secret professionnel et que le contribuable ne lui donne pas son autorisation pour remplir l'obligation de déclaration. Dans ces cas, l'intermédiaire doit informer le(s) contribuable(s) par écrit de son (leur) obligation de déclaration.
Les dispositifs transfrontières ayant fait l'objet d'une déclaration feront également l'objet d'un échange automatique d'informations entre les autorités fiscales des États membres de l'Union européenne. L'article 6 du Projet établit une liste de données qui seront échangées dans ce cadre. Le système existant d'échange automatique d'informations entre les autorités fiscales des États membres de l'Union européenne - via ce qu'on appelle le "*réseau CCN*"⁴ - est donc étendu en vertu du Projet.
4. La Directive (UE) 2018/822 doit être transposée en Belgique par chaque autorité compétente, tant au niveau fédéral qu'au niveau fédéré. Le 28 novembre 2018, l'Autorité a d'ailleurs émis son avis n° 138/2018 sur un avant-projet de loi *portant transposition de la Directive (UE) 2018/822*.

II. EXAMEN DE LA DEMANDE D'AVIS

1. Remarque générale

5. Le Projet prévoit plusieurs modifications/ajouts dans deux instruments juridiques existants :

¹ Le demandeur a indiqué cela au point 3 de la Partie II du formulaire de demande d'avis.

² Par "*intermédiaire*", on entend "toute personne qui conçoit, commercialise ou organise un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, le met à disposition aux fins de sa mise en œuvre ou en gère la mise en œuvre" (cf. l'article 4 du Projet).

³ L'article 4 du Projet - qui ne fait pas l'objet de la présente demande d'avis - définit en détail les notions de "*dispositif transfrontière (devant faire l'objet d'une déclaration)*" et de "*marqueur*" (= une caractéristique ou particularité d'un dispositif transfrontière qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale) d'un tel dispositif.

Voir également à cet égard les points 27-28 de l'avis 138/2018 de l'Autorité.

⁴ "*la plate-forme commune fondée sur le réseau commun de communication, mise au point par l'Union européenne pour assurer toutes les transmissions par voie électronique entre autorités compétentes dans les domaines douanier et fiscal*" (article 5, point 15^o de l'Ordonnance du 26 juillet 2013).

- l'Ordonnance du 26 juillet 2013 *transposant la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/799/CEE* (ci-après l' "Ordonnance du 26 juillet 2013")
 - *le Code bruxellois de procédure fiscale.*
6. Il est clair que l'Autorité n'analysera pas la conformité de ces instruments existants avec le RGPD dans le cadre du présent avis. La portée du présent avis est donc strictement limitée à l'appréciation de l'article 6 du Projet.
7. L'Autorité profite seulement de l'occasion pour attirer de manière générale l'attention sur le fait que pour chaque traitement de données effectué par les services de la Région de Bruxelles-Capitale et basé sur l'article 6.1.c) ou e) du RGPD (ce qui est (presque) toujours le cas dans un contexte fiscal), les éléments essentiels suivants de ce traitement devraient être repris dans la réglementation⁵ :
- le responsable du traitement⁶,
 - la (les) finalité(s) du traitement⁷,
 - le type de données nécessaires à la réalisation de cette (ces) finalité(s)⁸,
 - le délai de conservation des données⁹,
 - les catégories de personnes concernées dont les données seront traitées,
 - les destinataires ou les catégories de destinataires auxquels les données seront communiquées¹⁰,
 - les circonstances dans lesquelles elles seront communiquées.

2. Limitation des finalités

8. L'Exposé des motifs précise que par le biais du Projet - qui, comme expliqué au point 3, prévoit une obligation de déclaration des "*dispositifs transfrontières*" auprès du fisc – un triple objectif

⁵ Voir l'article 6.3. du RGPD, l'article 22 de la *Constitution* et l'article 8 de la CEDH.

⁶ Article 4, 7) du RGPD : " "responsable du traitement" : la personne physique ou morale, l'autorité publique, le service ou un autre organisme qui, seul ou conjointement avec d'autres, détermine les finalités et les moyens du traitement ; lorsque les finalités et les moyens de ce traitement sont déterminés par le droit de l'Union ou le droit d'un État membre, le responsable du traitement peut être désigné ou les critères spécifiques applicables à sa désignation peuvent être prévus par le droit de l'Union ou par le droit d'un État membre ."

⁷ Conformément à l'article 5.1.b) du RGPD, le traitement de données à caractère personnel ne peut être effectué que pour des finalités déterminées, explicites et légitimes. Voir également l'article 6.3 du RGPD.

⁸ L'article 5.1.c) du RGPD prévoit que les données à caractère personnel doivent être adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités visées (principe de "minimisation des données").

⁹ En vertu de l'article 5.1.e) du RGPD, les données à caractère personnel ne peuvent pas être conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée excédant celle nécessaire à la réalisation des finalités pour lesquelles elles sont traitées.

¹⁰ Voir par exemple Cour constitutionnelle, Arrêt n° 29/2018 du 15 mars 2018, point B.18. et Cour constitutionnelle, Arrêt n° 44/2015 du 23 avril 2015, points B.36.1 e.s.

est visé. Premièrement, l'administration fiscale aura un aperçu en amont des planifications fiscales à caractère potentiellement agressif. Deuxièmement, le Projet assiste dans la détection de risque de certains dossiers. Troisièmement, un effet dissuasif est créé à l'égard de la planification fiscale agressive.

9. Il s'agit de finalités déterminées, explicites et légitimes au sens de l'article 5.1.b) du RGPD. L'Autorité demande toutefois que ces finalités soient reprises dans le texte du Projet.

3. Principe de minimisation des données

10. L'article 6 du Projet contient une liste de données qui doivent être transmises à l'administration fiscale dans le cadre de la déclaration de dispositifs transfrontières. Ces mêmes données font également l'objet de l'échange automatique d'informations entre les administrations fiscales de tous les États membres de l'Union européenne (cf. le point 3 ci-dessus). Il s'agit notamment des données d'identification des "intermédiaires" et des contribuables, d'un résumé des activités du dispositif transfrontière, de la valeur et du nom de ce dispositif, etc.
11. L'Autorité estime que cette liste de données répond à l'exigence de l'article 5.1.c) du RGPD.

4. Base juridique, prévisibilité de la norme et principe de légalité

12. Comme déjà évoqué ci-dessus, le traitement de données à caractère personnel qui est nécessaire au respect d'une obligation légale¹¹ et/ou à l'exécution d'une mission d'intérêt public ou relevant de l'exercice de l'autorité publique dont est investi le responsable du traitement¹² doit être régi par une réglementation claire et précise dont l'application doit être prévisible pour les personnes concernées. En outre, aux termes de l'article 22 de la *Constitution*, il est nécessaire que les "éléments essentiels" du traitement de données soient définis au moyen d'une norme légale formelle (loi, décret ou ordonnance). L'Autorité a déjà donné au point 7 une énumération des éléments essentiels qui doivent être repris dans la réglementation.
13. L'Autorité constate à cet égard que :
 - les finalités des traitements en question découlent de l'Exposé des motifs, alors qu'elles doivent être reprises dans le texte même du Projet (cf. les points 8-9 ci-dessus)

¹¹ Article 6.1.c) du RGPD.

¹² Article 6.1.e) du RGPD.

- le(s) responsable(s) du traitement n'est (ne sont) pas désigné(s) explicitement. Premièrement, l'Autorité demande qu'il(s) soi(en)t repris dans le Projet. Deuxièmement, l'Autorité constate que le demandeur part du principe que le gestionnaire du réseau CCN est le (seul) responsable du traitement¹³, mais l'Autorité se demande si cela correspond bel et bien à la réalité. Pour l'échange d'informations via le réseau CCN, il semble en effet possible qu'il y ait des responsables conjoints du traitement (cf. le point 58 de l'avis n° 13/2013 de la Commission de la protection de la vie privée, prédecesseur en droit de l'Autorité). En outre, il est évident que le gestionnaire du réseau CCN n'est pas responsable des traitements de données qui sont uniquement réalisés au niveau de l'administration fiscale de la Région de Bruxelles-Capitale. Qu'en est-il par exemple des traitements qui sont effectués spécifiquement par l'administration fiscale bruxelloise (en dehors du contexte de l'échange européen d'informations) ?
- les types de données traitées ressortent clairement du Projet (cf. les points 10-11 ci-dessus)
- aucun délai de conservation n'est défini et l'Autorité demande de remédier à cette lacune
- il ressort du Projet que des données à caractère personnel d' "*intermédiaires*", de contribuables et de "*toute autre personne [dans les États membres] susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration*" seront traitées. Les deux premières catégories de personnes concernées sont claires, alors que la dernière catégorie devrait, selon l'Autorité, être précisée dans l'Exposé des motifs du Projet (par ex. à l'aide d'exemples concrets)
- le Projet établit explicitement que les données à caractère personnel en question sont communiquées automatiquement aux autorités fiscales de tous les États membres de l'Union européenne. L'article 28 existant de l'Ordonnance du 26 juillet 2013 semble également permettre, dans certaines circonstances, un échange de ces données avec des pays ne faisant pas partie de l'Union européenne.

5. **Secret professionnel de l' "*intermédiaire*"**

14. Comme exposé au point 3, l'obligation de déclaration ne s'applique pas à l'égard de l' "*intermédiaire*" si cette déclaration implique une violation de son secret professionnel. L'Exposé des motifs du Projet explique en détail dans quelles situations ce secret professionnel s'applique et dans quels cas il ne s'applique pas.

¹³ Le demandeur a indiqué cela au point 1 de la Partie IV du formulaire de demande d'avis.

15. Dans son avis n° 138/2018 (points 29 et suivants), l'Autorité a déjà suggéré de mentionner quelle instance est compétente pour prendre position dans le cadre d'éventuelles discussions concernant les limitations du secret professionnel. À cet égard, l'Exposé des motifs du Projet dispose ce qui suit : "*L'intermédiaire peut également (...) soumettre la déclaration à l'autorité de tutelle de son organisation professionnelle afin de vérifier le contenu et l'étendue de la déclaration.*" L'Autorité demande que le passage cité soit complété par des exemples d'autorités de tutelle qui peuvent être compétentes dans ce contexte. Des conseillers juridiques et fiscaux professionnels (tels que des avocats) sont potentiellement visés par la définition très large de la notion d' "*intermédiaire*", de sorte que notamment les autorités de tutelle de ces groupes professionnels peuvent peut-être servir d'exemple.

6. Exceptions aux droits des personnes concernées

16. Le demandeur indique qu'à la suite du Projet, les droits des personnes concernées tels que définis dans le RGPD seront limités¹⁴. Toutefois, l'Autorité n'a retrouvé aucune trace de ces limitations dans l'article 6 du Projet, ce qui l'amène à conclure que celles-ci découlent peut-être d'une autre disposition réglementaire existante qui ne fait pas l'objet de la présente demande d'avis (cf. le point 6 ci-dessus). En soi, il n'est pas non plus inhabituel que dans un contexte fiscal, des limitations aux droits conférés par le RGPD soient imposées¹⁵.
17. Sans se prononcer dans le présent avis sur la question de savoir si ces éventuelles limitations des droits conférés par le RGPD sont conformes à l'article 23 du RGPD, l'Autorité invite le demandeur à reprendre, le cas échéant dans le Projet, un renvoi au texte réglementaire qui prévoit ces limitations. La personne concernée doit en effet pouvoir prendre connaissance, de manière aisée et claire, des éventuelles limitations aux articles 13 à 22 du RGPD et de la portée exacte de celles-ci.

¹⁴ Le demandeur a indiqué cela au point 4 de la Partie III du formulaire de demande d'avis.

¹⁵ La législation fiscale fédérale prévoit de telles dérogations par exemple dans les articles 11 et suivants de la loi du 3 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*.

PAR CES MOTIFS,

I'Autorité

estime que les adaptations suivantes s'imposent :

- reprendre les éléments essentiels suivants des traitements de données en question dans le Projet : les finalités, les responsables du traitement et les délais de conservation (point 13, première, deuxième et quatrième puces) ;
- préciser dans l'Exposé des motifs la notion de "*toute autre personne [dans les États membres] susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration*" (point 13, cinquième puce) ;
- citer dans l'Exposé des motifs des exemples d'autorités de tutelle qui peuvent être compétentes dans ce contexte pour prendre position dans le cadre d'éventuelles discussions concernant les limitations du secret professionnel (point 15) ;
- reprendre dans le Projet un renvoi au texte réglementaire qui prévoit les éventuelles limitations aux droits conférés par le RGPD (point 17).

(sé) Alexandra Jaspar
Directrice du Centre de Connaissances