



Avis n° 31/2020 du 3 avril 2020

Objet : avis relatif à un avant-projet de loi *modifiant les différents codes fiscaux en ce qui concerne la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances et les contribuables* (CO-A-2020-024)

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 de Monsieur Alexander De Croo, Vice-premier ministre et ministre des Finances, chargé de la Lutte contre la fraude fiscale et ministre de la Coopération au développement, reçue le 21/02/2020 ;

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

Émet, le 3 avril 2020, l'avis suivant :

I. OBJET DE LA DEMANDE

1. Le SPF Finances souhaite que les échanges d'informations entre lui-même et les contribuables qui produisent des effets juridiques se fassent désormais par voie électronique ou par conversion en format numérique. Ce n'est possible que si un grand nombre de contribuables sont obligés de fournir/recevoir des informations au/du SPF Finances par voie électronique. Cette approche signifie que la manière dont les données sont traitées est adaptée et/ou précisée mais n'influence pas substantiellement les (catégories de) données à caractère personnel qui sont traitées.
2. Pour permettre cela, l'avant-projet de loi *modifiant les différents codes fiscaux en ce qui concerne la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances et les contribuables*, ci-après le projet, modifie les différents codes fiscaux.
3. Un avis est demandé au sujet des articles 7, 14, 19, 29, 43, 45, 62, 64, 72, 74, 82, 85, 92, § 2, 98.
4. Étant donné que l'impact des adaptations se limite principalement au mode de traitement, l'Autorité vérifiera dans quelle mesure ces adaptations du mode de traitement posent ou non des problèmes au regard du RGPD.

II. EXAMEN DE LA DEMANDE

Remarque préalable : les modifications apportées au *Code des impôts sur les revenus 1992* (CIR92) sont examinées ci-après. Les remarques formulées s'appliquent par analogie aux articles correspondants dans les autres codes.

5. Le projet ajoute un chapitre intitulé "*Dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances et les contribuables*" dans le CIR92, qui comprend les nouveaux articles 304^{ter} à 304^{nonies} (respectivement les articles 6 à 12 du projet).
6. L'article 6 du projet (nouvel article 304^{ter} du CIR92) autorise le SPF Finances à communiquer par voie électronique dans le cadre de ses compétences. Le deuxième alinéa de cet article oblige le SPF Finances à mettre à disposition à cet effet, au moyen d'une plateforme électronique sécurisée (ci-après la plateforme), les services électroniques nécessaires. L'Autorité n'a en principe aucune objection à ce que le SPF Finances organise par voie électronique une part importante de ses communications avec les contribuables ainsi que les traitements de données à caractère personnel y

afférents, pour autant que l'interaction entre des personnes physiques ordinaires, qui n'optent pas pour la voie électronique, et le SPF Finances puisse toujours se faire de manière traditionnelle (sur papier et par courrier papier).

7. Cela rejoint d'ailleurs :

- le prescrit de l'article 6, § 4, troisième alinéa de la loi du 19 juillet 1991 *relative aux registres de la population, aux cartes d'identité, aux cartes des étrangers et aux documents de séjour*, qui dispose ce qui suit : "*Lorsqu'un avantage ou un service est proposé à un citoyen au moyen de sa carte d'identité électronique dans le cadre d'une application informatique, une alternative ne nécessitant pas le recours à la carte d'identité électronique, doit également être proposée à la personne concernée*". L'Exposé des motifs ajoute même : "(...) *même si cette proposition alternative est peut-être plus fastidieuse, tant dans le chef du prestataire que du citoyen*"¹ ;
- l'arrêt n° 106/2004 que la Cour d'arbitrage a rendu le 16 juillet 2004 dans le cadre du passage à une édition numérique du Moniteur belge, dans lequel le fait de devoir disposer d'un matériel spécifique pour la consultation a été jugé contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution. Cela s'applique aussi par analogie à l'interaction avec le SPF Finances. Toutes les personnes physiques ne disposent pas du matériel nécessaire et des connaissances pour fournir et recevoir des informations par voie électronique.

8. Par pur souci d'exhaustivité, l'Autorité attire l'attention sur le fait qu'en tant que responsable du traitement de la plateforme, le SPF Finances :

- est responsable du respect du RGPD et plus particulièrement des obligations reprises aux articles 24 et 32 du RGPD qui incombent au SPF ;
- doit conclure un contrat de sous-traitance s'il fait appel à un sous-traitant pour le fonctionnement de la plateforme (article 28 du RGPD), en accordant une attention particulière à la fiabilité du sous-traitant, vu le volume de données qui circulent via la plateforme et qui y sont stockées ;
- doit pouvoir démontrer qu'il respecte les dispositions du RGPD (responsabilité – article 5.2 du RGPD).

9. La plateforme garantira, *au moyen de techniques de sécurisation adaptées, (...) l'origine et l'intégrité du contenu de l'envoi, ainsi que son horodatage*. Il ressort de l'article 339/1 du CIR92 (article 19 du projet) que les données et documents que les contribuables fournissent via la plateforme

¹ Chambre, doc. 3256/001, p 40.

peuvent être conservés sur cette plateforme². Il ne suffit donc pas que seule l'intégrité des documents soit assurée, leur conservation doit également l'être, avec tout ce qui va avec (par exemple des sauvegardes). Il s'agit d'une condition connexe tout aussi cruciale que l'exigence d'intégrité et elle doit dès lors être reprise dans le texte.

10. La remarque formulée au point 9 s'applique également par analogie à :

- l'article 31 du projet (qui insère l'article 69*ter* dans le *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*) ;
- l'article 44 du projet (qui insère l'article 289*quater* dans le *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*) ;
- l'article 63 du projet (qui rétablit l'article 162*ter* dans le *Code des droits de succession*) ;
- l'article 73 du projet (qui insère l'article 211*quinquies* dans le *Code des droits et taxes divers*) ;
- l'article 84 du projet (qui insère l'article 97 dans le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*) ;
- l'article 92 du projet (qui insère l'article 17/1 dans la *Loi générale sur les douanes et accises* du 18 juillet 1977) ;
- l'article 93 du projet.

11. L'article 7 du projet (nouvel article 304*quater* du CIR92) formule le principe selon lequel les communications émanant des contribuables doivent obligatoirement se faire au moyen de la plateforme. Cette obligation s'applique également à l'échange d'informations entre des tiers et le SPF Finances à cet égard.

12. L'Exposé des motifs précise ce que vise le terme "tiers". Il s'agit en premier lieu des notaires, curateurs, huissiers de justice ainsi que des tiers visés aux articles 322 et 323 du CIR92. Dans la mesure où, dans le contexte de ces deux articles, le SPF Finances demande à une personne physique ordinaire de fournir des renseignements concernant une enquête menée par le SPF Finances au sujet d'un autre contribuable, on ne peut exiger de cette personne physique qu'elle fournisse ces informations via la plateforme si elle maintient un contact sur papier avec le SPF Finances pour ses propres impôts. Afin d'éviter toute discussion ou confusion à ce sujet, il est préférable de le préciser.

13. Les remarques formulées au point 12 s'appliquent également par analogie à :

- l'article 32 du projet (qui insère l'article 69*ter* dans le *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*) ;
- l'article 45 du projet (qui insère l'article 289*quinquies* dans le *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*) ;
- l'article 64 du projet (qui rétablit l'article 162*quater* dans le *Code des droits de succession*) ;

² "La représentation des données visées à l'alinéa 1^{er} et documents sur un support lisible a force probante uniquement si elle est la matérialisation fidèle du fichier conservé sur la plateforme électronique du Service Public Fédéral Finances (...)".

- l'article 74 du projet (qui insère l'article 211*sexies* dans le *Code des droits et taxes divers*) ;
- l'article 85 du projet (qui insère l'article 98 dans le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*) ;
- l'article 94 du projet.

14. L'exception au principe de communiquer via la plateforme est reprise dans le même article : les personnes physiques soumises à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des non-résidents conformément à l'article 227, 1^o du CIR92 sont dispensées de l'obligation mentionnée au point 11. D'après l'Exposé des motifs, elles peuvent continuer à accomplir leurs droits et obligations sur support papier. L'Autorité en prend acte. Ces personnes physiques peuvent toutefois opter explicitement pour un recours à la voie électronique et donc travailler via la plateforme. Interrogé à ce sujet, l'auteur du projet a confirmé qu'une personne physique qui a consenti à recourir à la voie électronique, peut revenir sur sa décision et donc utiliser de nouveau la voie papier. L'Autorité en prend acte et propose de le mentionner expressément dans le texte.

15. La remarque formulée au point 14 s'applique également à :

- l'article 32 du projet (qui insère l'article 69*ter* dans le *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*) ;
- l'article 45 du projet (qui insère l'article 289*quinquies* dans le *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*) ;
- l'article 64 du projet (qui rétablit l'article 162*quater* dans le *Code des droits de succession*) ;
- l'article 74 du projet (qui insère l'article 211*sexies* dans le *Code des droits et taxes divers*) ;
- l'article 85 du projet (qui insère l'article 98 dans le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*).

16. La dispense de communication électronique mentionnée au point 14 ne s'applique pas aux personnes qui ont été autorisées, par des personnes bénéficiant de cette dispense, à exercer leurs droits et obligations à l'égard du SPF Finances ; en d'autres termes, elle ne s'applique pas aux mandataires qui accomplissent des formalités fiscales au nom de contribuables. Interrogé à ce sujet, l'auteur du projet a confirmé qu'il s'agissait de mandataires professionnels dont on suppose qu'ils disposent des moyens informatiques nécessaires. On ne vise pas ici par exemple un fils qui a été mandaté par ses parents pour remplir la déclaration fiscale ou un ami qui a été mandaté pour la même mission. Dans l'Exposé des motifs, il faut à tout le moins préciser que cette disposition ne vise pas ce dernier type de mandataires. À défaut, on en arriverait à la situation absurde où monsieur X complète sa propre déclaration sur papier alors que, étant mandaté par ses parents, il serait obligé de remplir leur déclaration par voie électronique, alors qu'il ne dispose pas des moyens informatiques nécessaires.

17. La remarque formulée au point 16 s'applique également par analogie à :

- l'article 32 du projet (qui insère l'article 69^{ter} dans le *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*) ;
- l'article 45 du projet (qui insère l'article 289^{quinquies} dans le *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*) ;
- l'article 64 du projet (qui rétablit l'article 162^{quater} dans le *Code des droits de succession*) ;
- l'article 74 du projet (qui insère l'article 211^{sexies} dans le *Code des droits et taxes divers*) ;
- l'article 85 du projet (qui insère l'article 98 dans le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*).

18. Ce même article accorde une délégation au Roi afin de définir notamment *les modalités relatives aux dispenses visées au § 2*. Le fait de pouvoir bénéficier de la dispense de travailler par voie électronique avec le SPF Finances, telle que formulée dans le projet, n'est soumis à aucune condition supplémentaire. Dès lors, le Roi est dans l'impossibilité de soumettre le bénéfice de cette dispense à des conditions si la loi ne contient pas la moindre indication à ce sujet. Interrogé à ce sujet, l'auteur du projet n'a pas pu indiquer non plus quel était le but de cette disposition. Ce passage doit dès lors être supprimé. Cette remarque s'applique aussi par analogie à l'article 85 du projet (qui insère l'article 98 dans le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*).

19. L'article 9 du projet (nouvel article 304^{sexies} du CIR92) oblige le SPF Finances à proposer des alternatives pour les cas où, pour cause de force majeure, la plateforme n'est pas en mesure de fournir les services électroniques requis. La communication s'effectue alors soit *par une procédure équivalente disposant des mêmes garanties de sécurité et de livraison*, soit sur papier. Les "mêmes garanties de sécurité et de livraison" sont une notion plutôt vague. La "procédure de remplacement" doit offrir les mêmes garanties que les services de la plateforme en ce qui concerne l'origine et l'intégrité du contenu des envois, l'horodatage et le stockage de sorte que les données et documents fournis ne puissent pas être mis en doute. Actuellement, cela ne transparaît pas ou pas suffisamment dans le texte, qui doit donc être adapté en ce sens.

20. La remarque formulée au point 19 s'applique également par analogie à :

- l'article 34 du projet (qui insère un article 69^{quinquies} dans le *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*) ;
- l'article 47 du projet (qui insère l'article 298^{septies} dans le *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*) ;
- l'article 66 du projet (qui rétablit l'article 162^{sexies} dans le *Code des droits de succession*) ;
- l'article 76 du projet (qui insère un article 211^{octies} dans le *Code des droits et taxes divers*) ;

- l'article 87 du projet (qui insère l'article 100 dans le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*) ;
- l'article 96 du projet.

21. L'article 14 du projet (qui modifie l'article 314*bis* du CIR92) permet que la version scannée des documents papier que le SPF Finances reçoit, établit ou envoie ait la même force probante que les originaux pour autant que cette version scannée soit pourvue d'un cachet avancé³. L'article 3.26 du Règlement UE/910/2014 définit un cachet avancé comme étant un cachet qui satisfait aux exigences énoncées à l'article 36. Un cachet avancé est *lié aux données auxquelles il est associé de telle sorte que toute modification ultérieure des données soit détectable*.

22. À cet égard, il est important de garder à l'esprit le prescrit de l'article XII.25, §§ 5 et 6 du Code de droit économique :

§ 5. (...) Sous réserve de l'application d'exigences légales ou réglementaires particulières, les données électroniques conservées au moyen d'un service d'archivage électronique qualifié sont présumées avoir été conservées de manière à les préserver de toute modification, sous réserve des modifications relatives à leur support ou leur format électronique.

§ 6. Sous réserve de l'application d'exigences légales ou réglementaires particulières, une copie numérique effectuée à partir d'un document sur support papier est présumée en être une copie fidèle et durable lorsqu'elle est réalisée et conservée au moyen d'un service d'archivage électronique qualifié. Dans ce cas, la destruction de l'original papier est autorisée, sous réserve de l'application des dispositions légales et réglementaires relatives à la préservation et à l'élimination des archives du secteur public, en particulier de l'article 5 de la loi du 24 juin 1955 relative aux archives.

23. Les finalités visées par l'article 14 du projet, à savoir d'une part la garantie à l'égard du contribuable que les données qu'il a fournies à l'aide de documents papier sont converties en format électronique sans être transformées et en restant conformes à la vérité et d'autre part la force probante recherchée par l'auteur du projet pour ce format électronique, ne sont pas réalisées en y apposant simplement un cachet électronique avancé. L'auteur du projet doit analyser cet aspect plus en profondeur et adapter le texte en conséquence, le cas échéant.

³ Voir l'article 36 du Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 *sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE*.

24. Les remarques formulées ci-avant aux points 22 et 23 s'appliquent également par analogie à :

- l'article 19 du projet (qui remplace l'article 339/1 du CIR92) ;
- l'article 29 du projet (qui modifie l'article 53^{octies} du *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*) ;
- l'article 43 du projet (qui insère l'article 289^{ter} dans le *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*) ;
- l'article 62 du projet (qui rétablit l'article 162^{bis} du *Code des droits de succession*) ;
- l'article 72 du projet (qui insère l'article 211^{quater} dans le *Code des droits et taxes divers*) ;
- l'article 82 du projet (qui remplace l'article 81 du *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*) ;
- l'article 92 du projet (qui insère l'article 17/1 dans la *Loi générale sur les douanes et accises* du 18 juillet 1977) ;
- l'article 98 du projet.

25. Le projet se termine par plusieurs dispositions autonomes (articles 93 – 98) dont le but est de remédier à la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances et les contribuables dans les situations qui n'entrent pas dans le champ d'application des codes modifiés par ce projet. En soi, les dispositions sont formulées de manière similaire à celles concernant les divers codes et les remarques exposées s'appliquent dès lors par analogie. Il y a toutefois une exception importante : contrairement aux codes, on ne prévoit pas que la personne physique soit dispensée de l'obligation d'utiliser la plateforme alors que le but est quand même de prévoir un règlement similaire. Interrogé à ce sujet, l'auteur a indiqué qu'il s'agissait d'un oubli. Le texte doit être complété sur ce point, d'autant plus qu'il n'y a aucune raison objective de déroger à l'approche uniforme qui est intégrée par ce projet dans les divers codes.

**PAR CES MOTIFS,
l'Autorité**

estime que les adaptations suivantes s'imposent ou que les points suivants doivent être précisés :

- le texte doit mentionner la facette "stockage" (point 99) ;
- préciser que l'on ne vise pas une personne physique ordinaire avec le terme "tiers" (points 12 et 13) ;
- mentionner dans le texte que la personne physique qui a consenti à travailler via la plateforme peut retirer ce consentement (points 14 et 15) ;
- préciser dans l'Exposé des motifs que la personne physique qui agit occasionnellement en tant que mandataire n'est pas visée par la disposition (points 16 et 17) ;

- supprimer le passage qui offre au Roi la possibilité d'assortir de conditions une dispense légale inconditionnelle (point 18) ;
- le texte n'indique pas ou pas suffisamment que la "procédure de remplacement" doit offrir les mêmes garanties que les services de la plateforme en ce qui concerne l'origine et l'intégrité du contenu des envois, l'horodatage et le stockage (points 19 et 20) ;
- vérifier si l'apposition d'un cachet avancé sur le format électronique de documents papier convertis est bel et bien suffisante pour garantir la fidélité des données et la force probante, ou si l'intervention d'un service d'archivage électronique qualifié est nécessaire à cet effet (points 22 -24) ;
- dans le volet "Dispositions autonomes" du projet, reprendre une disposition indiquant que les personnes physiques sont dispensées de l'obligation d'utiliser la plateforme sauf si elles optent expressément pour cette solution (point 25).

(sé) Alexandra Jaspar

Directrice du Centre de Connaissances