



Autorité de protection des données
Gegevensbeschermingsautoriteit

Avis n° 229/2022 du 29 septembre 2022

Objet : Demande d'avis concernant un avant-projet de loi transposant la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal (CO-A-2022-210)

Le Centre de Connaissances de l'Autorité de protection des données (ci-après « l'Autorité »),
Présent.e.s : Mesdames Cédric Morlière, Griet Verhenneman et Marie-Hélène Descamps et Messieurs
Yves-Alexandre de Montjoye, Bart Preneel et Gert Vermeulen;

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 « 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* (ci-après « 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 « LTD ») ;

Vu la demande d'avis du Ministre des Finances, Vincent Van Peteghem, reçue le 18 juillet 2022 ;

Vu les informations complémentaires reçues le 2 septembre 2022 ;

émet, le 29 septembre 2022, l'avis suivant :

I. OBJET ET CONTEXTE DE LA DEMANDE D'AVIS

1. Le Ministre des Finances a sollicité l'avis de l'Autorité concernant un *avant-projet de loi transposant la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal* (ci-après « l'avant-projet » ou « l'avant-projet de loi »).
2. L'avant-projet de loi vise à **transposer**, en droit belge, *la directive (UE) 2021/514 du Conseil du 22 mars 2021 modifiant la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal* (ci-après la « **directive 2021/514** »). La directive 2021/541 entend **améliorer le cadre existant¹ pour l'échange d'informations et la coopération administrative afin de lutter contre la fraude et l'évasion fiscale**, en particulier eu égard à l'utilisation croissante des plateformes numériques afin de louer des biens immobiliers, de proposer des services personnels (contre une contrepartie), de vendre des biens ou de louer un mode de transport. Comme le souligne le 6^{ème} considérant de la directive 2021/541, « *La numérisation de l'économie s'est développée rapidement au cours des dernières années. Cela s'est traduit par un nombre croissant de situations complexes liées à la fraude et à l'évasion fiscales. La dimension transfrontière des services proposés par l'intermédiaire d'opérateurs de plateformes a engendré un environnement complexe dans lequel il peut être difficile de faire appliquer les règles fiscales et de garantir le respect des obligations fiscales. Le respect des obligations fiscales est lacunaire et la valeur des revenus non déclarés est importante. Les administrations fiscales des États membres disposent d'informations insuffisantes pour évaluer et contrôler de manière correcte les revenus bruts perçus dans leur pays, qui proviennent d'activités commerciales réalisées avec l'intermédiation de plateformes numériques. Cela est particulièrement problématique lorsque les revenus ou le montant imposable passent par des plateformes numériques établies dans une autre juridiction* ».
3. La **directive 2021/541** impose, notamment, aux Etats membres d'introduire **une nouvelle obligation de déclaration à charge des opérateurs de plateformes numériques²**. Les

¹ Le cadre existant est établi par la directive 2011/16/UE relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, laquelle a déjà été modifiée à plusieurs reprises entre 2011 et 2021 afin d'inclure des informations sur les comptes financiers, sur les décisions fiscales anticipées et les accords préalables en matière de prix de transfert, sur les déclarations pays par pays, sur les bénéficiaires effectifs, sur les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration et maintenant sur les plateformes numériques.

² L'article 321quater, 1^o définit la « plateforme » comme « *tout logiciel, y compris tout ou partie d'un site internet, ainsi que les applications, y compris les applications mobiles, qui sont accessibles aux utilisateurs et qui permettent aux vendeurs d'être connectés à d'autres utilisateurs afin d'exercer, directement ou indirectement, une activité concernée destinée à ces autres utilisateurs. Il inclut également tout mécanisme de perception et de paiement d'une contrepartie pour l'activité concernée. Le terme "Plateforme" n'englobe pas les logiciels qui, sans intervenir autrement dans l'exercice d'une activité concernée, permettent exclusivement :*

- a) *de traiter les paiements liés à l'activité concernée ;*
- b) *aux utilisateurs, de répertorier une activité concernée ou d'en faire la publicité*
- c) *de rediriger ou de transférer les utilisateurs vers une plateforme ».*

La notion d'« opérateur de plateforme » est définie, à l'article 321quater du CIR 1992, comme « *une entité concluant un contrat avec des vendeurs pour mettre à la disposition de ces derniers tout ou partie d'une plateforme* ». Ces définitions sont reprises (mot pour mot) de l'article A.1 de l'annexe V de la directive 2021/541 et de l'article A.2 de l'Annexe V de la directive 2021/541.

opérateurs de plateformes doivent ainsi **recueillir des informations à propos des « vendeurs »** (qu'il s'agisse de personnes physiques ou de personnes morales) qui exploitent et utilisent leur plateforme afin d'y proposer la location de biens immobiliers, des services personnels (contre une contrepartie), la vente de biens et la location de tout mode de transport. La **directive 2021/541** prévoit également que les Etats membres doivent imposer aux opérateurs de plateformes de **communiquer ces informations aux autorités fiscales** afin qu'elles puissent « *évaluer et contrôler de manière correcte les revenus bruts perçus dans leur pays, qui proviennent d'activités commerciales réalisées avec l'intermédiation de plateformes numériques* »³. La **directive 2021/541** impose, en outre, aux **Etats membres d'échanger, de manière automatique**, avec les autorités fiscales d'autres Etats membres, **des informations au sujet des résidents fiscaux de ces autres Etats membres**.

4. Le **contrôleur européen de la protection des données** a rendu un avis concernant la proposition de directive qui est devenue la directive 2021/541 : l'avis n° 6/2020 concernant une modification de la directive 2011/16/UE du Conseil relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal. **L'Autorité y renvoie** pour information.

II. EXAMEN DE LA DEMANDE D'AVIS

5. L'Autorité note que **la demande d'avis porte sur les articles** suivants :
- **Article 4 de l'avant-projet de loi** : cette disposition, qui introduit un nouvel article 321quinquies dans le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « CIR 1992 »), impose aux « *opérateurs de plateformes déclarants* »⁴ de collecter certaines informations concernant les vendeurs qui utilisent ces plateformes en vue de louer des biens immobiliers, rendre – contre une contrepartie – des services personnels, vendre des biens ou louer tout mode de transport⁵.

³ Voyez le considérant n° 6 de la directive 2021/541.

⁴ L'article 321quater CIR définit l'opérateur de plateforme déclarant comme « *tout opérateur de plateforme, autre qu'un opérateur de plateforme exclu, se trouvant dans l'une des situations suivantes :*

a) il est résident fiscal belge ou, lorsque ledit opérateur de plateforme n'a pas de résidence fiscale en Belgique mais remplit l'une des conditions suivantes :

i) il est constitué conformément à la législation belge ;

ii) son siège de direction (y compris son siège de direction effective) se trouve en Belgique ;

iii) il possède un établissement stable en Belgique et n'est pas un opérateur de plateforme qualifié hors Union ;

b) il n'est ni résident fiscal d'un Etat membre, ni constitué ou géré dans un Etat membre, ni ne possède d'établissement stable dans un Etat membre, mais il facilite l'exercice d'une activité concernée par des vendeurs à déclarer ou une activité concernée consistant en la location de biens immobiliers situés dans un Etat membre et n'est pas un opérateur de plateforme qualifié hors Union ». Cette disposition est une transposition exacte (mot pour mot) de l'article A, 4) de l'Annexe V de la directive 2021/541.

⁵ Le nouvel article 321quater, 8° du CIR 1992, remplacé par l'article 3 de l'avant-projet de loi, identifie les activités concernées par la nouvelle obligation de déclaration à charge des opérateurs de plateformes : « *8° "Activité concernée" : désigne une activité*

exercée en échange d'une contrepartie et consistant en : a) la location de biens immobiliers, y compris à usage résidentiel et commercial, ainsi que tout autre bien immeuble et emplacement de stationnement ; b) un service personnel ; c) la vente de biens ; d) la location de tout mode de transport ». Cette disposition est une transposition exacte de l'article A, 8) de l'Annexe V de la directive 2021/541.

- **Article 5 de l’avant-projet de loi** : cette disposition, qui introduit un article 321*sexies* dans le CIR 1992, impose aux « opérateurs de plateformes déclarants » de communiquer, au service compétent du SPF des informations relatives aux « vendeurs à déclarer »⁶.
 - **Article 9 de l’avant-projet de loi** : cette disposition, qui introduit un article 321*decies* dans le CIR 1992, fixe les délais de conservation des données recueillies par les opérateurs de plateformes et communiquées au SPF Finance.
 - **Article 10-1° de l’avant-projet de loi** : cette disposition, qui modifie l’article 338 du CIR 1992, impose au SPF Finance de communiquer, de manière automatique, aux autorités fiscales étrangères les informations au sujet des « vendeurs à déclarer » résidant dans ces autres Etats membres.
 - **Article 10-11° de l’avant-projet de loi** : cette disposition, qui modifie l’article 338 du CIR 1992, fixe la liste des informations au sujet des « vendeurs à déclarer » qui doivent être communiquées aux autorités fiscales compétentes des autres Etats membres.
6. L’Autorité relève que, eu égard au **caractère très précis et complet de la directive 2021/541**, la **marge de manœuvre du législateur belge est très limitée**. En effet, la directive 2021/541 – en particulier son Annexe V – définit très précisément les obligations que les Etats membres doivent introduire dans leur droit interne tant à charge des opérateurs de plateformes⁷ qu’à charge des autorités fiscales⁸. La directive 2021/541 définit ainsi très précisément les champs d’application personnel, territorial et matériel des différentes obligations de récolte et de communication d’informations (dont certaines peuvent constituer des données à caractère personnel) à charge des opérateurs de plateformes et des autorités fiscales compétentes. La directive 2021/541 détermine ainsi dans le détail, notamment, les données qui doivent être collectées par les opérateurs de plateformes en vue de leur communication avec les autorités fiscales compétentes ainsi que les données qui doivent faire l’objet d’un échange automatique entre autorités fiscales compétentes. **L’Autorité prend acte du fait que le législateur belge ne dispose dès lors que d’une marge de manœuvre très réduite. Par conséquent, l’Autorité limite ses remarques aux aspects de l’avant-projet pour lesquels le législateur belge dispose d’une marge de manœuvre.**

⁶ La notion de « vendeur à déclarer » « désigne tout vendeur actif, autre qu’un vendeur exclu, qui est résident [lire : résident fiscal] d’une juridiction soumise à déclaration ou qui a donné en location des biens immobiliers situés dans une juridiction soumise à déclaration » (article 321*quater*, 14° du CIR 1992, remplacé par l’article 3 de l’avant-projet de loi ; lequel est une transposition fidèle de l’article B.3 de l’Annexe V de la directive 2021/541). Les notions de « vendeur », « vendeur actif » et « vendeur exclu » sont également définies par l’avant-projet de loi (qui reprend les définitions données à ces notions dans l’Annexe V de la directive 2021/541).

⁷ À savoir, notamment, l’obligation de collecter certaines données concernant les vendeurs actifs sur leur plateforme, l’obligation de diligence raisonnable afin de vérifier l’identité des vendeurs à déclarer et l’obligation de communication des données collectées auprès des autorités fiscales.

⁸ À savoir l’obligation d’échange automatique d’information entre autorités fiscales

7. Tout d'abord, l'Autorité constate que l'avant-projet de loi utilise, dans plusieurs dispositions⁹, la notion de « *juridiction de résidence* » sans la définir¹⁰. Cette absence de définition nuit à la prévisibilité de la réglementation alors que les traitements de données qui sont nécessaires au respect d'une obligation légale à laquelle le responsable du traitement est soumis, comme c'est le cas en l'espèce, doivent être encadrés par une réglementation claire et précise, dont l'application doit être prévisible pour les personnes concernées¹¹. Il s'en suit que si la notion de « *juridiction de résidence* » n'est pas déjà définie ailleurs dans le CIR 1992, **il conviendrait de la définir dans l'avant-projet de loi afin d'assurer toute la clarté et la prévisibilité requise aux dispositions qui se réfèrent à cette notion.**
8. Ensuite, l'Autorité note que l'article 321*decies*, alinéa 1^{er}, du CIR 1992, qui est introduit par l'article 9 de l'avant-projet de loi, se lit comme suit : « *Les délais de conservation des registres visés à l'article 321quinquies, § 9 [12] et des données recueillies et communiquées conformément aux articles 321quinquies [13] et 321sexies [14], juridiquement protégées, sont déterminables au moyen des délais fiscaux et non-fiscaux par lesquels est lié le Service public fédéral Finances* »¹⁵. **Telle que rédigée, cette disposition manque de clarté et de prévisibilité.**
9. Tout d'abord, il n'est pas évident à la lecture de la disposition en projet de savoir si celle-ci s'adresse aux opérateurs de plateformes ainsi qu'au SPF Finance ou uniquement à l'un de ces responsables du traitement. À la suite d'une demande clarification à ce propos, le délégué du Ministre a indiqué que « *Le but de l'article 9 est en effet de fixer un délai de conservation pour les opérateurs de plateformes qui ont la charge de collecter les données et de les communiquer à l'autorité compétente belge et également au SPF Finances* ».
10. Ensuite, les notions de « *délais fiscaux* » et « *non-fiscaux* » manquent de clarté. À la suite d'une demande d'informations complémentaires concernant ces notions, le délégué du Ministre a répondu ce qui suit pour ce qui concerne les opérateurs de plateformes :

⁹ Voir article 321quinquies §§ 1 et 4.

¹⁰ À la suite d'une demande d'informations complémentaires, le délégué du Ministre a indiqué que « *Il faut distinguer, en droit fiscal, la notion d'adresse principale et la notion de résidence fiscale. Un contribuable peut s'inscrire dans une commune et s'y faire domicilier, il s'agit alors de son adresse mais cela n'implique pas que pour l'administration fiscale cette adresse soit considérée comme sa résidence fiscale. La résidence fiscale est une notion de fait et il peut par conséquent arriver que la résidence fiscale diffère de l'adresse officielle d'un contribuable. La résidence fiscale peut être défini comme le siège de la fortune* ».

¹¹ Articles 22 de la Constitution, 8 de la CEDH et 6.3 du RGPD. Voir également le considérant 41 du RGPD.

¹² L'article 321 quinquies § 9 prévoit que « *L'opérateur de plateforme tient un registre de toutes les démarches entreprises et de toutes les informations utilisées en vue d'assurer l'exécution des procédures de diligence raisonnable et de ses obligations de communication à l'autorité compétente belge* ».

¹³ L'article 321 quinquies impose aux opérateurs de plateformes de collecter certaines informations concernant les vendeurs qui utilisent ces plateformes.

¹⁴ L'article 321sexies impose aux « *opérateurs de plateforme déclarants* » de communiquer, au service compétent du SPF des informations relatives aux « *vendeurs à déclarer* ».

¹⁵ C'est l'Autorité qui souligne.

« Les délais fiscaux font référence au délai de conservation des livres et documents prévus en matière fiscale. (7 ans qui vont être en principe bientôt porté à 10 ans). Ces délais ont été mis en place pour permettre à l'administration fiscale de remplir sa mission de contrôle et d'établissement de l'impôt, ils sont donc d'une durée égale aux délais dont dispose l'administration pour réaliser des contrôles (en cas de fraude) ou éventuellement corriger les impositions antérieures pour lesquelles des éléments incorrects ont été déclarés ou pour lesquelles des éléments n'ont pas été déclarés.

Nous faisons également référence à des délais non fiscaux parce que dans chaque dossier, il est possible qu'un litige soit porté devant les cours et tribunaux. Dans ce cas, l'administration fiscale doit bien entendu conserver les éléments lui permettant d'établir devant le juge pourquoi elle estime devoir modifier la situation fiscale d'un contribuable.

Si un tel litige concerne la période imposable la plus lointaine possible pour laquelle l'administration fiscale peut encore agir, il est fort possible que le litige porté devant les cours et tribunaux dure au grand minimum quelques mois. Si par la suite ce même litige fait l'objet d'un appel devant la cour d'appel, les délais pour le traitement du litige peuvent se compter en année. Il est dans ce cas important que l'administration puisse conserver les informations plus longtemps que le délai de conservation purement fiscal à défaut de quoi son dossier serait vide devant les cours et tribunaux ».

11. Le délégué du Ministre a ajouté que ce sont les « *articles 315 et 315bis du Code des impôts sur les revenus 1992 qui établissent un délai de conservation pour les livres et documents* ».
12. Le délégué du Ministre a encore ajouté que « *Lorsque l'on se place uniquement du côté du SPF Finances, la conservation des données est calquée sur une logique similaire. Le SPF Finances conserve les données aussi longtemps que ses délais d'imposition et d'investigation courent. Une fois ces délais écoulés, les données deviennent inutilisables pour le SPF Finances. Ces délais d'imposition et d'investigation sont déterminés dans le code des impôts sur les revenus 1992 aux articles 333 et 354. Les délais contenus dans ces articles sont évidemment systématiquement liés aux délais de conservation des données par le SPF Finances sans quoi le système perdrait en efficacité et en cohérence* ».
13. L'Autorité prend note de ces clarifications concernant les notions de « *délais fiscaux* » et « *non fiscaux* ».
14. Enfin, l'Autorité relève que la portée de l'expression « *juridiquement protégées* » n'est pas claire. Après une demande de clarification, le délégué du Ministre a indiqué que « *Cette expression fait référence*

au fait que les données concernées peuvent constituer des données à caractère personnel et seraient de ce fait protégées par le RGPD ».

15. Afin **d'assurer toute la prévisibilité requise** à la disposition déterminant les délais de conservation des données recueillies et communiquées en exécution des articles 321quinquies et 321sexies, il convient de **revoir la formulation de l'article 321decies du CIR 1992**, tel qu'introduit par l'article 9 de l'avant-projet de loi, **et ce en vue de :**

- Clarifier que cette disposition entend fixer les délais de conservation qui s'imposent tant aux opérateurs de plateformes qu'au SPF Finance ;
- Eviter le recours aux notions de « délais fiscaux » et « délais non-fiscaux » et renvoyer, pour les « délais fiscaux », aux dispositions pertinentes du CIR 1992 et, pour les délais « non fiscaux » aux dispositions légales qui fixent les délais endéans lesquels le contribuable peut contester la dette fiscale établie sur la base des données conservées. En tout état de cause, il convient de préciser que les données doivent être conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d'un contentieux ;
- Omettre l'expression « juridiquement protégées » et la remplacer, le cas échéant, par les termes « données à caractère personnel »

16. L'Autorité **suggère ainsi de reformuler l'article 321decies** comme suit :

« Les opérateurs de plateformes déclarants doivent conserver les registres visés à l'article 321quinquies, § 9 et les données à caractère personnel recueillies et communiquées conformément aux articles 321quinquies et 321sexies pendant le délai de conservation des livres et documents fixé par les articles 315 et 315bis du CIR 1992. Le cas échéant, ces données doivent être conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d'un contentieux.

L'administration doit conserver les données à caractère personnel qui lui ont été communiquées conformément à l'article 321sexies pour la période pendant laquelle elle peut, en vertu des articles 333 et 354 du CIR 1992, établir l'impôt et procéder à des investigations ainsi que pour la période pendant laquelle le contribuable peut contester la dette fiscale établie sur la base des données ainsi conservées. Le cas échéant, ces données doivent être conservées au-delà de cette période si cela est nécessaire à la gestion d'un contentieux ».

PAR CES MOTIFS,

L'Autorité estime que les modifications suivantes doivent être apportées à l'avant-projet :

- Définir la notion de « juridiction de résidence », à moins que cette notion soit déjà définie dans le CIR 1992 (cons. 7)
- Revoir la formulation de la disposition qui fixe la durée de conservation des données recueillies et communiquées en vertu des articles 321 *quinquies* et 321 *sexies* du CIR 1992 (cons. 8-16)

Pour le Centre de Connaissances,
(sé) Cédrine Morlière, Directrice