



Autorité de protection des données
Gegevensbeschermingsautoriteit

Avis n° 253/2022 du 1^{er} décembre 2022

Objet: Demande d'avis portant sur l'article 31 d'un avant-projet de loi portant des dispositions fiscales diverses (CO-A-2022-258)

Version originale

Le Centre de Connaissances de l'Autorité de protection des données (ci-après « l'Autorité »),
Présent.e.s : Mesdames Cédrine Morlière et Nathalie Raghenon et Griet Verhenneman 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 de Monsieur Vincent Van Peteghem, Vice-Premier ministre et ministre des
Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude et de la Loterie nationale reçue le 3
octobre 2022;

émet, le 1^{er} décembre 2022, l'avis suivant :

I. OBJET ET CONTEXTE DE LA DEMANDE D'AVIS

1. En date du 3 octobre 2022, le Vice-Premier ministre et ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude et de la Loterie nationale a sollicité l'avis de l'Autorité concernant l'article 31 d'un avant-projet de loi *portant des dispositions fiscales diverses* (ci-après l'« avant-projet »).
2. L'avant-projet entend remplacer l'article 86 de la loi du 27 juin 2021 *portant des dispositions fiscales diverses et modifiant la loi du 18 septembre 2017 relative à la prévention du blanchiment de capitaux et du financement du terrorisme et à la limitation de l'utilisation des espèces* (ci-après « la loi du 27 juin 2021 »), qui vise à modifier l'article 302, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus de 1992 (ci-après « CIR »). En vertu de l'article 96, alinéa 19, de la loi du 27 juin 2021, il revient au Roi de déterminer l'entrée en vigueur dudit article 86.
3. L'article 302, alinéa 1, CIR prévoit actuellement que toutes les communications du Service public fédéral Finances (ci-après le « SPF Finances ») concernant la déclaration et le contrôle, ainsi que les extraits des rôles relatifs aux impôts sur les revenus, sont transmis aux contribuables sous plis fermés. L'article 302, alinéa 2 prévoit que, par dérogation à ce premier alinéa, le contribuable peut, par un déclaration explicite en ce sens, opter pour recevoir les avertissements-extraits de rôle exclusivement au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques.
4. Conformément aux articles 86 et 96, alinéa 19, de la loi du 27 juin 2021, l'article 302, alinéa 2, CIR - dont la date d'entrée en vigueur est à déterminer par le Roi - prévoit que toutes les communications du SPF Finances concernant la déclaration et le contrôle, ainsi que les extraits des rôles relatifs aux impôts sur les revenus, sont transmis aux contribuables sous plis fermés sauf si le contribuable, par un déclaration explicite en ce sens, manifeste le choix de recevoir l'ensemble de ces communications exclusivement au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques.
5. Il ressort de l'exposé des motifs de l'avant-projet que l'entrée en vigueur de l'article 302, alinéa 2 (tel que modifié par l'article 86 de la loi du 27 juin 2021) aura pour conséquence que si le contribuable fait cette déclaration explicite, toutes les communications (tant celles concernant la déclaration et le contrôle que les avertissements-extraits de rôle relatif aux impôts sur les revenus) devront exclusivement être envoyées par voie électronique. « Or, le SPF Finances n'est actuellement pas prêt au niveau opérationnel pour envoyer l'ensemble de ses communications par voie électronique si le contribuable en manifeste le souhait. Cependant, dans le souci d'opérer des pas en avant vers une plus grande digitalisation des services du [SPF Finances], la présente loi ajoute à la réception des avertissements-extraits de rôle relatifs aux impôts sur les revenus que le

contribuable peut recevoir au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques, les propositions de déclaration simplifiée ».

6. C'est dans ce cadre que l'avant-projet entend remplacer l'article 302, alinéa 2, CIR¹, afin de prévoir que toutes les communications concernant la déclaration et le contrôle des impôts sur les revenus sont transmises au contribuable sous plis fermés sauf si celui-ci manifeste, par une déclaration explicite en ce sens, le choix de recevoir exclusivement au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques non seulement les avertissements-extraits de rôle mais aussi les propositions de déclaration simplifiée. L'avant-projet se limite ainsi à prévoir pour la communication des propositions de déclaration simplifiée une modalité d'envoi alternative à l'envoi par correspondance classique, à l'instar de ce qui est déjà prévu pour la transmission des avertissements-extraits de rôle.
7. Concrètement, cela signifie que le contribuable qui souhaite recevoir les avertissements-extraits de rôle et les propositions de déclaration simplifiée exclusivement par voie électronique pourra manifester ce choix, à partir de l'année prochaine, par une déclaration explicite en ce sens en activant son eBox. Il ressort de l'article 136/1 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992² (ci-après « AR/CIR »), qui porte exécution de l'article 302, alinéa 2, CIR, qu'en activant l'eBox, le contribuable marque son accord exprès (et effectue dès lors la déclaration explicite) à la transmission électronique des documents mentionnés à l'article 302, alinéa 2.

¹ L'article 302, alinéa 2, en projet, est libellé comme suit :

« Par dérogation à l'alinéa précédent, le contribuable peut toutefois, moyennant une déclaration explicite dans ce sens, opter pour une réception des avertissements-extraits de rôle et des propositions de déclaration simplifiée exclusivement au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques. Dans ce cas, la mise à disposition via une telle procédure vaut valablement notification de l'avertissement-extrait de rôle et de la proposition de déclaration simplifiée. Lorsque l'avertissement-extrait de rôle et la proposition de déclaration simplifiée concernent une imposition commune visée à l'article 126, § 1er, les deux contribuables doivent avoir donné leur accord explicite. »

² L'article 136/1 AR/CIR (tel que modifié en dernier lieu par l'arrêté royal du 11 septembre 2019 *modifiant les articles 136/1 et 136/2 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 relatifs à l'envoi électronique des avertissements-extraits de rôle*) est libellé comme suit :

« §1er. Lorsque le contribuable a expressément consenti au préalable à l'échange électronique de messages par l'activation de l'eBox institué par la loi du 27 février 2019 relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox, il marque également son accord exprès à la procédure prévue à l'article 302, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus 1992.

Ce consentement a pour conséquence que les documents mentionnés dans la disposition susvisée sont mis à disposition sur la plateforme électronique sécurisée de l'Autorité fédérale.

Lorsqu'une imposition commune est établie et que seul l'un des deux conjoints a consenti au préalable à l'échange de messages via l'eBox, les documents sont aussi transmis conformément à l'article 302, alinéa 1er du même code.

§ 2. Le contribuable recevra via l'eBox un message lorsqu'un document est mis à sa disposition sur la plateforme électronique sécurisée de l'Autorité fédérale.

§ 3. L'envoi d'un message via l'eBox prend fin lorsque :

1° le contribuable décède;

2° le contribuable ou dans le cas d'une imposition commune, un conjoint, retire son consentement à l'échange de messages via l'eBox, par la désactivation de l'eBox. Ceci peut avoir lieu à tout moment et prend effet immédiatement ;

A partir de ce moment, les documents sont transmis conformément à l'article 302, alinéa 1er, du même code. En cas d'imposition commune, le conjoint qui n'a pas désactivé l'eBox continue à utiliser ce service. »

8. L'Autorité relève qu'elle a déjà rendu un avis en ce qui concerne l'envoi électronique des avertissements-extraits de rôle via l'eBox. Il s'agit de **l'avis n° 165/2019** du 18 octobre 2019 concernant un projet d'arrêté royal *modifiant les articles 136/1 et 136/2 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur le revenu 1992 relatifs à l'envoi électronique des avertissements-extraits de rôle*. L'Autorité constate que les observations qu'elle a émises n'ont pas pu être prises en compte dès lors que l'arrêté royal³ dont le projet fait l'objet de l'avis précité est entré en vigueur le 1^{er} octobre 2019 et que l'avis a été rendu le 18 octobre 2019⁴. Il est dès lors renvoyé aux observations émises dans le cadre de cet avis.
9. Elle souligne également que d'autres avis ont été rendu en ce qui concerne le cadre normatif relatif à l'utilisation de l'eBox, auxquels il est renvoyé à toutes fins utiles :
- **avis n° 47/2018** du 23 mai 2018 concernant l'avant-projet de loi relative à l'échange électronique de messages avec les instances publiques ;
 - **avis n° 16/2019** du 6 février 2019 concernant un projet d'arrêté royal fixant les conditions, la procédure et les conséquences de l'agrément de prestataires de services pour l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox ;
 - **avis n° 154/2019** du 4 septembre 2019 concernant un avant-projet de décret modifiant le décret du 27 mars 2014 relatif aux communications par voie électronique entre les usagers et les autorités publiques wallonnes et un avant-projet de décret modifiant le décret du 27 mars 2014 relatif, pour les matières visées à l'article 138 de la Constitution, aux communications par voie électronique entre les usagers et les autorités
 - **avis n° 169/2022** du 19 juillet 2022 concernant un avant-projet de loi modifiant la loi du 27 février 2019 relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox.

³ Arrêté royal du 11 septembre 2019 *modifiant les articles 136/1 et 136/2 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 relatifs à l'envoi électronique des avertissements-extraits de rôle*.

⁴ Il ressort à cet égard du rapport au Roi que « *L'avis de l'Autorité de protection des données a été requis. Néanmoins, au vu du délai dont dispose l'Autorité de protection des données pour rendre son avis et afin de ne pas retarder le traitement et l'envoi des avertissements-extraits de rôle en matière d'impôt sur les revenus, il a été décidé de soumettre le présent arrêté à la signature de Votre Majesté sans cet avis. S'il s'avère à la suite de l'avis précité que des adaptations du texte actuel sont nécessaires, elles seront effectuées dans un arrêté modificatif.* »

II. EXAMEN DE LA DEMANDE D'AVIS

10. L'examen de l'avant-projet amène l'Autorité à se prononcer essentiellement sur la base juridique du traitement et la liberté de choix des personnes concernées.

Base juridique et liberté de choix des personnes concernées

11. Pour être licite, tout traitement de données à caractère personnel doit reposer sur une base juridique au sens de l'article 6 du RGPD.
12. La base légale pour le traitement de données en vue de la transmission des avertissements-extraits de rôle et des propositions de déclaration simplifiée par voie électronique par le biais de l'eBox se trouve dans la réglementation applicable à l'instance publique qui recourt à l'échange électronique de messages afin d'accomplir ses missions légales, à savoir, en l'occurrence le SPF Finances.
13. En l'occurrence, les traitements de données organisés par l'avant-projet peuvent être jugés nécessaires au respect de l'obligation légale à laquelle le SPF Finances (en tant que responsable du traitement) est soumis (article 6.1.c) du RGPD), à savoir l'obligation prévue à l'article 302, alinéa 2, CIR, en projet, de permettre au contribuable d' « *opter pour une réception des avertissements-extraits de rôle et des propositions de déclaration simplifiée exclusivement au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques* ».
14. L'avant-projet maintient l'exigence de la déclaration explicite du contribuable pour pouvoir recevoir les avertissements-extraits de rôle et les propositions de déclaration simplifiée uniquement par le biais de l'eBox. Il ressort de l'article 136/1, §1er de l'AR/CIR, que cette déclaration explicite est effectuée par le biais du consentement exprès donné par le contribuable à la transmission électronique de messages via l'eBox lorsqu'il active son eBox.
15. Ainsi que la Commission de la protection de la vie privée (ci-après « la CPVP »), prédécesseur en droit de l'Autorité, et l'Autorité l'ont déjà indiqué à plusieurs reprises dans leurs avis précédents, le consentement du contribuable à l'utilisation de l'eBox ne constitue pas la base légale (au sens de l'article 6.1.a) du RGPD) pour la réception des avertissements-extraits de rôle et des propositions de déclaration simplifiée par le biais de l'eBox. **Le consentement constitue une garantie appropriée complémentaire.**

16. Ainsi que l’Autorité et la CPVP l’ont également souligné à plusieurs reprises, il importe que le consentement donné soit encadré de certaines garanties : le contribuable concerné doit pouvoir retirer son consentement à tout moment et doit être informé au préalable⁵.

➤ Quant à la possibilité de retirer le consentement

17. Bien que c’est l’article 136/1 AR/CIR qui, en exécution de l’article 302, alinéa 3 CIR⁶, règle les modalités d’application de la procédure électronique visée à l’article 302, alinéa 2, CIR, l’Autorité estime toutefois pertinent de rappeler les observations qu’elle a émises dans son avis n° 165/2019 qui portait sur le projet d’arrêté royal qui a abouti à l’adoption dudit article 136/1 AR/CIR.

18. Conformément à l’article 136/1, §3, AR/CIR, *« l’envoi d’un message via l’eBox prend fin lorsque [...] le contribuable ou dans le cas d’une imposition commune, un conjoint, retire son consentement à l’échange de messages via l’eBox, par la désactivation de l’eBox. Ceci peut avoir lieu à tout moment et prend effet immédiatement »*.

19. Cette disposition permet le retrait du consentement à tout moment avec effet immédiat mais le retrait de ce consentement n’est cependant possible que de manière globale en désactivant l’eBox. Or, ainsi que l’Autorité l’a souligné dans son avis n° 165/2019⁷, il est important que les citoyens utilisateurs de l’eBox puissent retirer leur consentement **de manière globale**, mais **aussi de manière spécifique, c’est-à-dire uniquement à l’égard d’instances publiques déterminées et spécifiques**. L’Autorité et la CPVP ont, en effet, considéré que les destinataires qui souhaitent recevoir par la poste les communications d’instances publiques déterminées doivent conserver cette liberté de choix⁸. En outre, il y a lieu de souligner que la possibilité de retirer son consentement de manière sélective doit être offerte d’emblée aux citoyens qui activent l’eBox et doit pouvoir être exercée aussi simplement que de donner et de retirer son consentement de manière globale. En effet, l’Autorité considère qu’il n’est pas suffisant de permettre aux citoyens d’avoir cette possibilité si celle-ci ne peut être exercée qu’à travers une recherche active des citoyens dans les différents paramètres de l’eBox⁹.

20. L’Autorité attire dès lors l’attention du demandeur sur la nécessité de modifier l’article 136/1, §3, AR/CIR afin qu’il prévienne également la possibilité d’un retrait de consentement sélectif, pour les contribuables utilisateurs de l’eBox, c’est-à-dire la possibilité qu’ils puissent retirer leur

⁵ Avis de la CPVP n° 47/2018, point 15 ; avis de l’Autorité n° 165/2019, point 10.

⁶ Cet article prévoit que le Roi détermine les modalités d’application de la procédure visée à l’article 302, alinéa 2, CIR.

⁷ Voir les points 12 et 13.

⁸ Avis de la CPVP n° 47/2018, point 17 ; avis de l’Autorité n°165/2019, point 12 et n° 169/2022, point, 11.

⁹ Avis de l’Autorité n° 165/2019, point 13 et n° 169/2022, point 11.

consentement quant à l'utilisation de l'eBox uniquement pour la communication des avertissements-extraits de rôle et les propositions de déclaration simplifiée, sans pour autant qu'ils soient dans l'obligation de désactiver complètement leur eBox.

➤ Quant à l'information préalable des citoyens

21. En vertu de l'article 6 de la loi 27 février 2019 *relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox*, les citoyens utilisateurs de l'eBox doivent être informés au préalable des « *procédures à suivre et des effets juridiques de l'échange électronique de messages via l'eBox* ».
22. Il découle clairement de l'avant-projet que le choix d'opter pour une réception des avertissements-extraits de rôle et des propositions de déclaration simplifiée exclusivement par le biais de l'eBox ne peut être effectuée que moyennant une déclaration explicite en ce sens. Cette déclaration explicite est, en application de l'article 136/1, §1^{er} AR/CIR, considérée effectuée par l'accord exprès donné à la transmission électronique des documents précités via l'eBox par l'activation de l'eBox. Les effets juridiques du choix de cette procédure électronique sont aussi indiqués clairement dans l'avant-projet puisqu'il prévoit que la mise à disposition via une telle procédure « *vaut valablement notification de l'avertissement-extrait de rôle et de la proposition de déclaration simplifiée* ».
23. Toutefois, ainsi que l'Autorité l'a déjà indiqué dans son avis n° 165/2019¹⁰, il est nécessaire que les citoyens soient informés effectivement, et de manière proactive, qu'en activant leur eBox, ils donnent leur accord exprès pour la transmission électronique de leur avertissement-extrait de rôle et de leur proposition de déclaration simplifiée. C'est pourquoi l'Autorité considère qu'il est important que cette information soit donnée sur la plate-forme même de l'eBox, d'une manière claire, et ce préalablement à l'activation de l'eBox. L'Autorité invite dès lors le demandeur à s'assurer que cela sera le cas.

**PAR CES MOTIFS,
L'AUTORITE**

Attire l'attention sur les éléments suivants :

- Prévoir la possibilité pour le contribuable utilisateur de l'eBox de retirer son accord quant à l'utilisation de l'eBox uniquement en ce qui concerne la réception des avertissements-extraits de rôle et des propositions de déclaration simplifiée (point 20) ;

¹⁰ Voir le point 15.

- S'assurer que les citoyens sont informés de manière claire et préalable à l'activation de l'eBox, que l'activation de leur eBox implique leur consentement exprès à la transmission électronique de leur avertissement-extrait de rôle et de leur proposition de déclaration simplifiée par le biais de l'eBox (point 23).

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