



Avis n° 27/2020 du 3 avril 2020

Objet: Avis sur l'avant-projet de décret portant 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 (CO-A-2020-021)

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

Vu la loi du 3 décembre 2017 *relative à la loi 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 Jean-Luc Crucke, Ministre wallon du budget, des finances, des aéroports et des infrastructures sportives reçue le 19 février 2020 ;

Vu les informations complémentaires reçues en date du 2 mars 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 et contexte de la demande

1. L'avant-projet de décret soumis pour avis transpose la directive 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 (modifiant la directive 2011/16/EU) 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.
2. La directive 2011/16/EU organise un échange obligatoire automatique d'informations entre les Etats membres dans le domaine fiscal. La directive de 2018 étend le champ d'application de cet échange automatique obligatoire aux informations sur les dispositifs transfrontières¹ visant à générer un avantage fiscal. Selon le considérant 2 de cette directive de 2018, il s'agit de permettre aux Etats membres de réagir contre les pratiques fiscales dommageables en remédiant aux lacunes par voie législative, en réalisant des analyses de risques appropriées ou encore par la voie de contrôles fiscaux. Pour ce faire, la directive impose aux Etats membres d'introduire dans leur législation une obligation de déclaration de ces dispositifs à charges des intermédiaires² et/ou des contribuables concernés ; ce qui constitue l'objet de l'avant-projet de décret soumis pour avis.

¹ Un dispositif transfrontière est selon la Directive « un dispositif concernant plusieurs Etats membres ou un Etat membre et un pays tiers si l'une au moins des conditions suivantes est remplie :

- a) tous les participants au dispositif ne sont pas résidents à des fins fiscales dans la même juridiction ;
- b) un ou plusieurs des participants au dispositif sont résidents à des fins fiscales dans plusieurs juridictions simultanément ;
- c) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction par l'intermédiaire d'un établissement stable situé dans cette juridiction, le dispositif constituant une partie ou la totalité de l'activité de cet établissement stable ;
- d) un ou plusieurs des participants au dispositif exercent une activité dans une autre juridiction sans être résidents à des fins fiscales ni créer d'établissement stable dans cette juridiction ;
- e) un tel dispositif peut avoir des conséquences sur l'échange automatique d'informations ou sur l'identification des bénéficiaires effectifs. »

² Les intermédiaires étant défini de manière large comme « 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. On entend également par ce terme toute personne qui, compte tenu des faits et circonstances pertinents et sur la base des informations disponibles ainsi que de l'expertise en la matière et de la compréhension qui sont nécessaires pour fournir de tels services, sait ou pourrait raisonnablement être censée savoir qu'elle s'est engagée à fournir, directement ou par l'intermédiaire d'autres personnes, une aide, une assistance ou des conseils concernant la conception, la commercialisation ou l'organisation d'un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, ou concernant sa mise à disposition aux fins de mise en œuvre ou la gestion de sa mise en œuvre. Toute personne a le droit de fournir des éléments prouvant qu'elle ne savait pas et ne pouvait pas raisonnablement être censée savoir qu'elle participait à un dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration. À cette fin, cette personne peut invoquer tous les faits et circonstances pertinents ainsi que les informations disponibles et son expertise et sa compréhension en la matière. Pour être un intermédiaire, une personne répond à l'une au moins des conditions supplémentaires suivantes :

- a) être résidente dans un Etat membre à des fins fiscales ;

3. Les dispositifs devant faire l'objet d'une obligation de déclaration périodique sont ceux qui permettent de transférer des bénéfiques imposables vers des régimes fiscaux plus favorables ou qui ont pour effet de réduire la charge fiscale du ou des contribuables concernés. Il s'agit de dispositifs qui ont comme objectif principal l'obtention d'un avantage fiscal et qui répondent à des marqueurs de risques édictés par la directive.
4. La directive de 2011 ayant été transposée en droit régional wallon par le chapitre IX bis du décret wallon du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes ; l'avant-projet de décret y insère un nouvel article 64quiquies/2.

II. Examen de la demande d'avis

5. En plus de devoir garantir que ces traitements sont nécessaires et proportionnés, toute norme encadrant des traitements de données à caractère personnel (et emportant par nature une ingérence dans le droit à la protection des données à caractère personnel) doit répondre aux exigences de prévisibilité et de précision de sorte qu'à sa lecture, les personnes concernées, puissent entrevoir clairement les traitements qui sont faits de leurs données. En exécution de l'article 6.3 du RGPD, lu en combinaison avec les articles 22 de la Constitution et 8 de la Convention européenne des droits de l'homme et des libertés fondamentales, doivent être décrits avec précision les éléments essentiels du traitement; à savoir, sa ou ses finalité(s) précise(s), les types de données traitées qui sont nécessaires pour la réalisation de cette/ces finalité(s), les catégories de personnes concernées (personnes à propos desquelles des données seront traitées), les destinataires ou catégories de destinataires auxquels leurs données sont communiquées et les circonstances dans lesquelles et raisons pour lesquelles elles seront communiquées ainsi que toutes mesures visant à assurer un traitement licite et loyal de ces données à caractère personnel.
6. A ce sujet, le Groupe de l'article 29, prédécesseur du Contrôleur européen à la protection des données, a mis en évidence dans ses lignes directrices sur les échanges automatiques de données à des fins fiscales que « *the exchange of personal data shall be regulated by a clear legal basis, whether a legislative act (...). It is essential that any*

b) posséder dans un État membre un établissement stable par le biais duquel sont fournis les services concernant le dispositif
c) être constituée dans un État membre ou régie par le droit d'un État membre ;

d) être enregistrée auprès d'une association professionnelle en rapport avec des services juridiques, fiscaux ou de conseil dans un État membre »

*law is accessible by citizens and foreseeable in its application, in accordance with the requirements of Article 8 ECHR.*³

1. Précision de l'objet et la finalité de l'obligation de déclaration mise à charge des intermédiaires et des contribuables

7. En imposant aux intermédiaires et contribuables concernés cette obligation de déclaration des dispositifs transfrontières précités, l'auteur de l'avant-projet de décret confère une base de licéité aux traitements de données à caractère personnel qui seront réalisés pour exécuter cette obligation, à savoir l'article 6.1.c. du RGPD.
8. Pour assurer toute la prévisibilité et la force obligatoire requises à cette obligation de déclaration, il convient de circonscrire son objet avec précision dans l'avant-projet de décret. A l'exception des mises à jours des informations (l'article 64quinquies/2), cela n'est actuellement pas le cas, l'article 64quinquies/2, §1 en projet faisant uniquement référence aux « *informations dont les intermédiaires ont connaissance, qu'ils possèdent ou qu'ils contrôlent concernant les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration* » (mais n'indique pas quelles informations relatives à ces dispositifs). Cette précision doit être faite de manière conforme au principe de minimisation des données qui requiert que seules peuvent être collectées des données adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard de la ou des finalités pour lesquelles elles sont traitées (art. 6.1.c. RGPD)
9. Cette remarque vaut aussi pour les paragraphes 7 et 11 de l'article 64quinquies/2 en projet qui instaurent cette obligation de déclaration dans le chef des contribuables concernés dans l'hypothèse où leur intermédiaire est dispensé de son obligation de fournir les informations en raison de son secret professionnel ou dans l'hypothèse où il n'y a pas d'intermédiaire.
10. De plus, la finalité pour laquelle ces informations doivent être communiquées et seront utilisées doit être aussi précisée de manière explicite en évitant toute formulation vague et imprécise⁴. L'article 64bis du décret précité du 6 mai 1999 ne satisfait actuellement pas à cette exigence légale du RGPD. L'avant-projet de décret doit être complété en conséquence en se référant à la ou aux raisons opérationnelles et concrètes pour lesquelles ces données seront utilisées.

³ Guidelines of Article 29 data protection Working Party for Member states on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes, p.5.

⁴ Cfr Guidelines of Article 29 data protection Working Party for Member states on the criteria to ensure compliance with data protection requirements in the context of the automatic exchange of personal data for tax purposes, p.6.

11. Enfin, quant à la détermination des dispositifs transfrontières concernés, l'avant-projet de décret se réfère explicitement à la directive de 2018 en précisant qu'il s'agit de tout dispositif transfrontière comportant au moins l'un des marqueurs soit, une caractéristique ou particularité qui indique un risque potentiel d'évasion fiscale telle que recensée à l'annexe IV de la directive⁵. Cette approche présente l'avantage de cerner les dispositifs à risque et ce faisant, de veiller au caractère proportionné des communications obligatoires de données à caractère personnel. Comme mis en évidence par le prédécesseur de l'Autorité, la CPVP, dans son avis 138/2018⁶, l'APD rappelle qu'il appartiendra à l'administration wallonne compétente de mettre en place une méthodologie afin de minimaliser les résultats faussement positifs.

12. Concernant l'analyse du caractère proportionné des critères édictés par la directive pour déterminer les dispositifs devant faire l'objet d'une déclaration obligatoire, l'Autorité relève que l'article 23.3 de la directive précitée de 2011, tel que modifié par la directive précitée de 2018, prévoit que « *les Etats membres transmettent chaque année à la Commission une évaluation de l'efficacité de l'échange automatique d'information ainsi que des résultats pratiques obtenus* ». L'Autorité considère que les délégués à la protection des données concernés de la Région wallonne doivent être associés à cette évaluation et que dans cette évaluation, doit être mise en évidence toute documentation pertinente justifiant, non seulement, le maintien de ce système de transmission automatique d'information et centralisation massive de données mais également, la façon dont les marqueurs ou les intermédiaires sont déterminés (statistiques, ...). Le cas échéant, devront être mises en évidence les éventuelles adaptations à apporter à ce système afin de que les principes de proportionnalité et de nécessité soient respectés en pratique.

⁵ Constituent des marqueurs généraux de risque les situations suivantes : le dispositif où le contribuable concerné ou un participant au dispositif s'engage à respecter une clause de confidentialité lui interdisant de divulguer comment le dispositif pourrait procurer un avantage fiscal aux autorités fiscales ; une clauses d'honoraire rétribuant un intermédiaire selon un pourcentage proportionnel au montant de l'avantage fiscal découlant du dispositif, un dispositif dont la documentation et/ou la structure sont en grande partie normalisées et qui est à la disposition de plus d'un contribuable concerné sans avoir à être adapté de façon importante pour être mis en œuvre. Sont considérés comme marqueurs spécifiques de risque un dispositif dans lequel un participant au dispositif prend artificiellement des mesures pour acquérir une société réalisant des pertes pour mettre fin à l'activité principale de cette société et utiliser les pertes pour réduire sa charge fiscale ; un dispositif qui a pour effet de convertir des revenus en capital, en dons ou en d'autres catégories de recettes qui sont taxées à un niveau inférieur ou ne sont pas taxées ou encore un dispositif qui prévoit la déduction des paiements transfrontières effectués entre deux ou plusieurs entreprises associées lorsque le bénéficiaire réside à des fins fiscales dans aucune juridiction fiscale ou lorsqu'il réside dans une juridiction qui ne lève pas d'impôt sur les sociétés ou lève un impôt presque nul, ou encore dans une juridiction qui figure sur une liste de juridictions évaluées par l'OCDE comme étant non coopératives.

⁶ Avis sur l'avant-projet de loi portant 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 dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration.

2. Destinataire de la déclaration obligatoire

13. Au vu de la notion d' « *autorité compétente belge* », telle que définie à l'article 64bis du Décret précité du 6 mai 1999 (l'autorité désignée en tant que telle par la Belgique ; le bureau central de liaison désigné conformément au 3° ; les services de liaison wallons et les fonctionnaires compétents wallons sont également considérés comme l'autorité compétence belge par délégation), l'Autorité constate le caractère non déterminé et flou du destinataire de cette déclaration obligatoire ; ce qui doit être corrigé. L'administration wallonne qui dispose légitimement des compétences liées à la finalité pour laquelle cette obligation de déclaration est mise en place peut être le destinataire légitime de cette déclaration obligatoire.
14. La définition actuelle de la notion d'autorité compétente belge pose également question au niveau de l'article 64quinquies/2, §11 en projet qui prévoit la possibilité pour l' « *autorité compétence belge* » de « *prendre les mesures nécessaires pour que chaque contribuable concerné soit tenu de transmettre à l'administration fiscale des informations concernant l'utilisation qu'il fait du dispositif pour chacune des années où il l'utilise* ». Dans la mesure où seuls des organes disposant d'un pouvoir normatif peuvent adopter ce type de mesure contraignante, il convient de remplacer la référence à cette notion par une délégation ministérielle.

3. Transmission des informations reçues des intermédiaires et contribuables aux autorités compétentes de tous les autres Etats membres et conservation des données

15. L'article 64quinquies/2, §13 et 14 en projet prévoit la communication, par l'autorité compétente belge, des informations suivantes à ses homologues dans les autres états membres via le réseau CCN⁷ :
- « 1° *l'identification des intermédiaires et des contribuables concernés, y compris leur nom, leur date et lieu de naissance pour les personnes physiques, leur résidence fiscale, leur numéro d'identification fiscale et, le cas échéant, les personnes qui sont des entreprises associées au contribuable concerné ;*
- 2° *des informations détaillées sur les marqueurs recensés à l'annexe IV de la Directive selon lesquels le dispositif transfrontière doit faire l'objet d'une déclaration ;*
- 3° *un résumé du contenu du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration, y compris une référence à la dénomination par laquelle il est communément connu, le cas échéant, et une description des activités commerciales ou dispositifs pertinents, présentée de manière*

⁷ Il s'agit de 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* ».

abstraite, sans donner lieu à la divulgation d'un secret commercial, industriel ou professionnel, d'un procédé commercial ou d'informations dont la divulgation serait contraire à l'ordre public ;

4° la date à laquelle la première étape de la mise en œuvre du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration a été accomplie ou sera accomplie ;

5° des informations détaillées sur les dispositions nationales sur lesquelles se fonde le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

6° la valeur du dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

7° l'identification de l'État membre du ou des contribuable(s) concerné(s), ainsi que de tout autre État membre susceptible d'être concerné par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration ;

8° l'identification, dans les États membres, de toute autre personne susceptible d'être concernée par le dispositif transfrontière devant faire l'objet d'une déclaration en indiquant à quels États membres cette personne est liée. »

16. Dans le même ordre d'idées que la remarque faite ci-dessus concernant l'ajout de la/les finalité(s) de la communication d'informations mise à charge des intermédiaires et des contribuables, l'article 64quinquies/2, §13 fera référence à cette/ces même(s) finalité(s).
17. Selon la directive précitée de 2018, les données seront centralisées dans un répertoire central sécurisé mis au point par la Commission européenne. Il convient de le préciser dans l'avant-projet de décret. L'Autorité recommande qu'un point de contact soit mis à disposition des contribuables concernés afin qu'ils puissent lui adresser leurs questions et demandes d'information concernant le traitement de leur données dans ce registre central sécurisé.
18. L'Autorité regrette que la durée de conservation maximale des données dans ce registre central n'ait pas été déterminée par la directive précitée de 2018. Il conviendra de prévoir des délais de conservation raisonnables pour les données à caractère personnel stockées dans cette base de données.

4. Transparence

19. Afin d'assurer que les contribuables concernés disposent d'un niveau de maîtrise informationnelle correct en la matière et étant donné que les transmissions d'information concernant les dispositifs transfrontières visés ont, par nature, lieu *in tempore non suspecto* (en l'absence d'une procédure d'inspection à l'encontre des contribuables) vu leur caractère automatique, l'Autorité recommande qu'une obligation d'information spécifique, préalable à la réalisation des communications obligatoires de données, soit

mise à charge des intermédiaires dans l'avant-projet de décret au profit des personnes physiques concernées.

20. Si un point de contact est désigné pour que les contribuables puissent y exercer les droits qui leur sont conférés en vertu du RGPD, il est recommandé que les coordonnées de ce point de contact leur soient aussi communiquées dans ce cadre.

Par ces motifs,

L'Autorité,

Considère que l'avant-projet décret doit être adapté conformément aux remarques suivantes :

1. Détermination de l'objet et de la finalité de la communication obligatoire d'informations mise à charge des intermédiaires et des contribuables (cons. 8 à 10) ;
2. Précision de l'identité du destinataire de la déclaration obligatoire des dispositifs transfrontières concernés et adaptation de la définition d'autorité belge compétente conformément aux considérants 13 et 14 ;
3. Adaptation de l'article 64quinquies/2, §13 en projet conformément au considérant 17;
4. Mise en place d'une obligation d'information spécifique à charge des intermédiaires conformément au considérant 19.

Recommande la mise en place des mesures suivantes:

1. Méthodologie pour minimaliser les risques de notification non pertinente et documentation des éléments confirmant ou infirmant la nécessité et le caractère proportionnel de l'échange automatique de données mis en place, en y associant les délégués à la protection des données concernés (cons. 11 et 12)
2. Mise en place d'un point de contact à mettre en place pour les contribuables (cons. 17 et 20)

(sé) Alexandra Jaspar

Directrice du Centre de Connaissances