



Autorité de protection des données
Gegevensbeschermingsautoriteit

Avis n° 184/2026 du 26 août 2016

Objet : Avis concernant

- **un avant-projet de décret relatif à l'établissement des taxes communales et provinciales et au recouvrement des créances fiscales et non fiscales des communes et provinces** (ADV-2026-00062) et
- **un avant-projet de décret relatif au recouvrement des créances non fiscales des centres publics d'action sociale** (ADV-2026-00063).

Mots-clés : communication électronique équivalente – pouvoirs d'investigation – établissement et perception des impôts – principes de prévisibilité et de proportionnalité – principe de minimisation des données

Vu la loi du 3 décembre 2017 *portant création de l'Autorité de protection des données*, en particulier ses 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 les demandes d'avis de Monsieur François Desquesnes, Ministre des pouvoirs locaux, reçues le 29 juin 2026 ;

Vu la demande d'informations complémentaires transmise le 10 juillet 2026 ;

Vu les informations complémentaires reçues le 20 juillet 2026 ;

Le Service d'Autorisation et d'Avis de l'Autorité de protection des données (ci-après « l'Autorité ») émet, le 26 août 2026, l'avis suivant :

L'Autorité ne publie en français et en néerlandais que les avis concernant les projets ou propositions de textes de rang de loi émanant de l'Autorité fédérale, de la Région de Bruxelles-Capitale ou de la Commission Communautaire Commune. La « Version originale » est la version qui a été validée.

I. OBJET ET CONTEXTE DE LA DEMANDE D'AVIS

1. En date du 29 juin 2026, le demandeur a sollicité l'avis de l'Autorité concernant un avant-projet de décret relatif à l'établissement des taxes communales et provinciales et au recouvrement des créances fiscales et non fiscales des communes et provinces (ci-après « **l'avant-projet relatif aux communes et provinces** ») ainsi que sur un avant-projet de décret relatif au recouvrement des créances non fiscales des centres publics d'action sociale (ci-après « **l'avant-projet relatif au CPAS** »). Au vu de la connexité des demandes, celles-ci sont traitées de façon conjointe dans le présent avis.
2. Selon la note rectificative au gouvernement wallon, l'avant-projet relatif aux communes et provinces entend « *réformer le Titre II du Livre III de la Troisième Partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation* (ci-après « **le Code** ») *afin de moderniser, clarifier et sécuriser les règles applicables à l'établissement des taxes communales et provinciales, ainsi qu'au recouvrement des créances fiscales et non fiscales des communes et des provinces* ».
3. Cette réforme intervient dans un contexte juridique complexifié depuis l'entrée en vigueur, par l'effet de la loi du 13 avril 2019, du Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (CRAF), lequel avait maintenu certaines zones d'incertitude en matière fiscale pour les communes et les provinces, notamment en raison de l'absence ou de l'inadaptation de notions fédérales appliquées au niveau local.
4. L'avant-projet relatif aux communes et provinces réforme les règles d'établissement des taxes locales, notamment en consacrant le principe de la « *communication électronique équivalente* » ou en précisant les moyens d'action des pouvoirs locaux (en ce compris en matière de pouvoirs d'investigation).
5. L'avant-projet relatif au CPAS insère un nouveau chapitre dans le Code de la démocratie locale et de la décentralisation relatif au « *recouvrement des créances non fiscales des CPAS* ». Ce chapitre transpose aux CPAS les nouvelles règles relatives au recouvrement applicables aux communes et provinces pour leurs créances non fiscales. **Les commentaires émis ci-après par l'Autorité concernant l'avant-projet relatif aux communes et provinces s'appliquent mutatis mutandis à l'avant-projet relatif aux CPAS.**

II. EXAMEN DU PROJET

II.1 Principes de légalité et de prévisibilité

6. L'Autorité rappelle l'importance particulière que revêtent les principes de légalité et de prévisibilité. Aux termes de l'article 22 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 8 de la Convention européenne des droits de l'homme (CEDH) et l'article 6.3 du RGPD, la norme qui fonde le traitement de données doit avoir certaines qualités : elle doit être du rang de loi (loi, décret ou ordonnance) et elle doit fixer de manière prévisible les « *éléments essentiels* »¹ du traitement pour qu'à sa lecture, les personnes concernées puissent entrevoir clairement les traitements qui sont faits de leurs données.

II.2. Utilisation de communications électroniques équivalentes

7. L'article 4 de l'avant-projet relatif aux communes et provinces insère dans le Code un nouvel article L3321-2bis concernant les communications électroniques équivalentes :

*« **L3321-2bis. §4** Par « communication électronique équivalente » au sens du présent titre, on entend toute procédure de communication par voie électronique organisée en application du décret du 21 novembre 2024 relatif aux communications par voie électronique entre les usagers et les autorités publiques wallonnes, notamment son article 7, et qui produit les mêmes effets juridiques dans le chef des parties que la procédure non électronique prévue par l'article*

concerné du présent titre.

La communication électronique équivalente est utilisée uniquement si le redevable marque son accord exprès sur cette procédure de communication, conformément au décret du 21 novembre 2024.

Lorsqu'une disposition du présent titre impose l'usage d'un envoi recommandé, la communication électronique équivalente ne produit les effets attachés à cet envoi que dans les conditions prévues par le décret du 21 novembre 2024.

***§5** Lorsque le redevable ou son mandataire ne dispose plus des moyens informatiques nécessaires au maintien de la procédure de communication électronique équivalente, il en informe immédiatement l'administration provinciale ou communale. A défaut, la procédure de communication électronique équivalente maintient ses effets juridiques et reste opposable au redevable ou à son mandataire.*

En dehors du cas de figure visé ci-dessus, le retrait du consentement du redevable à communiquer exclusivement par voie électronique n'affecte pas la procédure en cours et ne vaut que pour une procédure ultérieure. » (soulignée par l'Autorité)

¹ Les éléments suivants constituent en principe, des éléments essentiels : (1°) la/les catégorie(s) de données traitées; (2°) la/les catégorie(s) de personnes concernées; (3°) la finalité poursuivie par le traitement; (4°) la/les catégorie(s) de personnes ayant accès aux données traitées et (5°) le délai maximal de conservation des données. L'Autorité de protection des données (APD) ajoute l'identification du responsable du traitement, surtout concernant des traitements de données dans lesquels plusieurs organisations interviennent. Voir en ce sens : Avis de l'assemblée générale de la section de législation du Conseil d'État n° 68.936/AG du 7 avril 2021 sur un avant-projet de loi « relative aux mesures de police administrative lors d'une situation d'urgence épidémique », Doc. parl., Chambre, 2020-2021, DOC 55-1951/001, p. 119 ; Cour Constitutionnelle, arrêt n° 26/2023 du 16 février 2023, point B.74.1. ; Cour constitutionnelle, arrêt n° 29/2018 du 15 mars 2018, points B.13.1 et B.18 ; Cour constitutionnelle, arrêt n° 44/2015 du 23 avril 2015, points B.36.1 e.s ; Cour Constitutionnelle, arrêt n° 29/2010 du 18 mars 2010, point B.16.1.

8. L'Autorité relève que le nouvel article L3321-2bis du Code renvoie explicitement au décret du 21 novembre 2024 et présume dès lors que le régime de consentement applicable aux communications électroniques équivalentes prévu par ce décret trouve à s'appliquer. Or, l'article 4 dudit décret prévoit que le retrait du consentement produit immédiatement ses effets pour toute démarche accomplie après sa réception, tandis que le §5 de l'article L3321-2bis dispose que le retrait du consentement n'affecte pas la procédure en cours et n'est valide que dans le cadre d'une procédure ultérieure (excepté lorsque le redevable ne dispose plus des moyens informatiques nécessaires).

9. Interrogé à ce sujet, le délégué du demandeur a indiqué que :

« Le régime prévu par l'article L3321-2bis, § 5, constitue une règle spéciale applicable aux procédures d'établissement, de contestation et de recouvrement des créances fiscales locales. Il déroge volontairement, pour ces procédures, au régime général établi par le décret du 21 novembre 2024.

Le décret du 21 novembre 2024 prévoit que le retrait du consentement ne vaut que pour les démarches soumises postérieurement, mais que, dès la réception de ce retrait, une démarche déjà en cours se poursuit au moyen du nouveau canal choisi par l'usager. L'avant-projet retient une solution plus stricte : le retrait demeure pleinement valable, mais ses effets sont reportés à la procédure fiscale suivante. Le texte soumis confirme cette volonté de maintenir, pour une même procédure fiscale, le canal de communication initialement choisi.

Cette différence s'explique par les caractéristiques propres de la procédure fiscale. (...)

Le consentement visé n'est donc pas le fondement juridique du traitement des données fiscales. Il porte uniquement sur le mode de communication des actes. L'établissement et le recouvrement de l'impôt reposent, quant à eux, sur les missions légales de l'autorité publique. Le redevable demeure entièrement libre de ne pas consentir initialement à la communication électronique. En revanche, lorsqu'il l'a expressément choisie et qu'une procédure fiscale déterminée a été engagée selon ce canal, le législateur peut raisonnablement imposer la stabilité de ce choix jusqu'à la clôture de cette procédure.

Cette stabilité répond, en premier lieu, à un objectif d'égalité et d'uniformité procédurale entre les contribuables. L'article 172 de la Constitution constitue l'application particulière, en matière fiscale, des principes d'égalité et de non-discrimination. La Cour constitutionnelle rappelle qu'une différence de traitement est admissible lorsqu'elle repose sur un critère objectif et présente un rapport raisonnable de proportionnalité avec le but poursuivi. En l'espèce, le critère est objectif : l'existence d'une procédure fiscale déjà engagée au moyen du canal préalablement choisi par le redevable. Tous les redevables placés dans cette situation sont soumis à la même règle jusqu'à la clôture de cette procédure.

La mesure évite surtout que le canal de communication puisse être modifié de manière opportuniste après l'accomplissement d'un acte défavorable ou à l'approche de l'expiration d'un délai. Une succession d'activations et de retraits pourrait notamment provoquer :

- *des communications croisées ou simultanées ;*
- *des doubles notifications ;*
- *une contestation du canal applicable au moment précis de l'envoi ;*
- *une incertitude sur le point de départ d'un délai ;*
- *une multiplication artificielle des incidents procéduraux ;*
- *une différence de traitement de fait entre les redevables selon la manière dont ils manipulent leur préférence de communication.*

(...)

Enfin, la mesure est proportionnée :

- *le consentement initial doit être exprès ;*

- le retrait reste possible à tout moment ;
- le retrait produit pleinement ses effets pour toute procédure ultérieure ;
- les communications ne restent électroniques que pour la procédure déjà engagée ;
- une exception immédiate est prévue lorsque le redevable ou son mandataire ne dispose plus des moyens informatiques nécessaires ;
- la règle ne porte ni sur l'existence de la dette fiscale ni sur les droits de réclamation ou de recours.

Il n'apparaît donc pas nécessaire de modifier le dispositif. Il pourrait être utile, en revanche, de compléter le commentaire de l'article afin de rendre explicites la nature de lex specialis de la disposition, son objectif de stabilité procédurale et les garanties qui l'accompagnent, par exemple de la façon suivante :

Le paragraphe 5 constitue, pour les procédures fiscales visées par le présent titre, une règle spéciale par rapport au régime transversal du décret du 21 novembre 2024. Le maintien du canal de communication initialement choisi pendant toute la durée d'une même procédure se justifie par les exigences particulières de sécurité juridique, d'égalité devant l'impôt, de traçabilité des actes et de computation uniforme des délais.

La possibilité de modifier successivement le canal applicable au cours d'une même procédure pourrait entraîner des communications croisées, des doubles notifications et des contestations quant au mode de communication applicable ou au point de départ des délais. Elle pourrait également permettre un usage opportuniste du retrait du consentement après l'accomplissement d'un acte fiscal ou à l'approche de l'expiration d'un délai.

La disposition ne prive pas le redevable de son droit de retirer son consentement. Elle limite uniquement l'effet procédural de ce retrait à toute procédure ultérieure. Elle prévoit en outre une exception lorsque le redevable ou son mandataire ne dispose plus des moyens informatiques nécessaires au maintien de la communication électronique. »
(soulignée par l'Autorité)

10. L'Autorité prend acte de cette réponse et estime qu'afin de renforcer la clarté de la disposition, il conviendrait d'indiquer dans le commentaire des articles, comme le suggère le délégué du demandeur dans les informations complémentaires reçues, que cette disposition constitue une lex specialis, ainsi que les raisons pour lesquelles elle déroge au décret du 21 novembre 2024.

II.3. Contenu des rôles

11. Le nouvel article L3321-4§3² du Code définit les informations que le rôle³ doit mentionner :

« **L3321-4§3.** Les rôles mentionnent :

1° le nom de la commune ou de la province qui a établi la taxe ;

2° les nom, prénom ou dénomination sociale et l'adresse du redevable ;

3° la date du règlement en vertu duquel la taxe est due ;

4° la dénomination, l'assiette, le taux, le calcul et le montant de la taxe, ainsi que l'exercice auquel elle se rapporte ;

5° le numéro d'article ;

6° la date du visa exécutoire.

Ces mentions sont prescrites à peine de nullité du rôle.

Le rôle peut comporter d'autres mentions utiles à l'identification de la dette, du redevable, du codébiteur ou des modalités administratives de recouvrement. L'absence ou l'inexactitude de ces mentions complémentaires n'entraîne

² Article 6 de l'avant-projet relatif aux communes et provinces.

³ Le rôle désigne, en droit fiscal, le document qui reprend le nom des contribuables et le montant des impôts, taxes ou redevances dont ils sont redevables. Il en est notifié des extraits aux redevables concernés.

pas la nullité du rôle, sauf lorsqu'elle affecte une mention visée à l'alinéa précédent ou porte atteinte aux droits de défense du redevable ou du codébiteur. » (soulignée par l'Autorité)

12. Cette disposition permet ainsi à l'administration d'indiquer dans le rôle « *d'autres mentions utiles à l'identification (...) du redevable ou du codébiteur* ».

13. Les informations complémentaires reçues ont précisé que :

« Les « autres mentions utiles » sont des informations complémentaires qui ne constituent pas des mentions substantielles du rôle, mais qui permettent d'identifier sans ambiguïté la dette, le redevable, un éventuel codébiteur ou les modalités administratives du recouvrement.

Peuvent notamment être mentionnés :

- *la référence interne du dossier ;*
- *une communication structurée ou une référence de paiement ;*
- *la période exacte ou le fait générateur de la taxe ;*
- *l'adresse, la référence cadastrale ou la désignation du bien imposé ;*
- *la référence d'un permis, d'une autorisation ou d'un emplacement ;*
- *l'établissement ou l'unité d'exploitation concerné ;*
- *la forme juridique ou le numéro d'entreprise du redevable, lorsque cela est nécessaire pour éviter une confusion ;*
- *l'identité du codébiteur et la qualité en vertu de laquelle il est tenu au paiement ;*
- *la ventilation entre le principal, la majoration, l'amende, les intérêts et les frais ;*
- *les paiements, imputations ou dégrèvements déjà intervenus et le solde restant dû ;*
- *l'identification du service administratif chargé du dossier.*

Le projet distingue expressément ces informations des mentions substantielles prescrites à peine de nullité. Leur utilité est administrative ou opérationnelle, notamment pour préparer la sommation de payer et les actes de recouvrement.

La jurisprudence ne fournit pas une liste générale des « mentions utiles », puisque cette expression est nouvelle. Elle permet toutefois d'identifier les fonctions que ces mentions peuvent légitimement remplir.

Par exemple, dans son arrêt du 14 février 2008, RG F.07.0058.N, la Cour de cassation a jugé qu'une imposition communale ne pouvait être établie exclusivement au nom d'une association momentanée dépourvue de personnalité juridique (à noter que cet arrêt précédait bien évidemment la réforme du droit des sociétés intervenue en 2019). Cette jurisprudence justifie, lorsqu'un risque d'ambiguïté existe, la mention, par exemple : de la forme juridique ; du numéro d'entreprise ; de l'identité exacte de la personne morale ou des personnes juridiquement tenues au paiement.

Dans son arrêt n°155/2008, la Cour constitutionnelle a relevé que le redevable repris au rôle et la personne solidairement responsable sont comparables dès lors qu'ils sont tous deux susceptibles d'être tenus au paiement de la même dette. La Cour a jugé contraire aux articles 10 et 11 de la Constitution de priver le codébiteur solidaire d'un droit de contestation effectif. Cette jurisprudence justifie la présence, à titre complémentaire, par exemple : de l'identité du codébiteur ; de sa qualité ; de la disposition légale, réglementaire ou conventionnelle fondant la codébiton ; ou encore de l'étendue de la dette mise à sa charge.

L'exposé des motifs se réfère à Cass., 4 septembre 2008, RG F.06.0132.F, selon lequel, lorsqu'une mention de l'avertissement-extrait de rôle est incomplète ou erronée, le juge doit vérifier concrètement si cette irrégularité a empêché l'exercice des droits de défense ou créé un doute sur l'identité du débiteur poursuivi. La jurisprudence confirme ainsi que les informations complémentaires peuvent être pertinentes lorsqu'elles permettent par exemple : de différencier des personnes portant un même nom ; de rattacher la taxe à un immeuble ou à une implantation

déterminée ; d'identifier l'activité ou l'autorisation concernée ; de comprendre la période, le calcul ou le solde poursuivi.

L'ensemble des cas de figure ne peut raisonnablement pas être fixé par un loi ayant par définition portée générale. »

14. Cette notion de « *mentions utiles à l'identification du redevable ou de son codébiteur* » n'est pas suffisamment précise. En effet, une telle formulation laisse à l'administration une marge d'appréciation quant aux catégories de données à caractère personnel pouvant également être traitées et inscrites dans le rôle, ce qui est contraire au principe de légalité et de prévisibilité énoncé au considérant 6, et au principe de minimisation consacré par l'article 5.1.c) du RGPD.
15. La distinction opérée entre les mentions substantielles (dont l'omission est sanctionnée par la nullité) et les mentions complémentaires ne saurait dispenser le législateur de veiller au respect des exigences de légalité et de prévisibilité. En effet, ces principes ne distinguent pas les données à caractère personnel selon les effets juridiques qu'elles produisent, aux fins de déterminer si leur traitement doit être encadré par une norme législative.
16. S'il n'est certes pas possible d'énumérer dans la loi « *l'ensemble des cas de figure* » susceptibles de se présenter, la norme devrait, d'une part, remplacer la formulation selon laquelle « *le rôle peut comporter d'autres mentions utiles* » par « *selon la nature de la taxe concernée, d'autres mentions complémentaires peuvent être requises* » et, d'autre part, davantage circonscrire les mentions complémentaires susceptibles de figurer dans le rôle (en précisant quelles catégories de données supplémentaires aux « *mentions substantielles* » pourraient être visées, tout en veillant à ce que l'inscription de ces données complémentaires ne revête pas un caractère systématique, mais reste limitée aux cas où elle s'avère effectivement nécessaire au regard des finalités de traitement). À cet égard, l'Autorité recommande d'énumérer/d'identifier les données selon leur fonction (par exemple : les données permettant d'identifier avec certitude le bien faisant l'objet de la taxe ou les données qui permettent de déterminer l'identité du codébiteur et la qualité en vertu de laquelle il est tenu au paiement).

II.4. La taxation d'office

17. Le nouvel article L3321-6 du Code⁴ encadre une procédure de taxation d'office lorsqu'un redevable n'a pas rempli son obligation de déclaration à temps. Cet article prévoit que la taxation d'office est établie « *sur base des données dont l'autorité dispose. Ces données peuvent être les éléments contenus dans la dernière déclaration considérée comme régulière du redevable* ».
18. Les informations complémentaires reçues indiquent que :

⁴ Article 8 de l'avant-projet relatif aux communes et provinces.

« En cas de taxation d'office, les « données dont l'autorité dispose » peuvent notamment comprendre :

- les déclarations régulières des exercices antérieurs ;
- les éléments figurant dans une déclaration tardive, incomplète ou irrégulière, dans la mesure où ils sont matériellement exploitables ;
- les permis, autorisations, inscriptions et dossiers administratifs détenus par la commune ou la province ;
- les constatations consignées dans les procès-verbaux des personnes habilitées ;
- les mesures, comptages, photographies ou observations réalisés lors d'un contrôle ;
- les livres, registres, factures, contrats et autres documents obtenus légalement auprès du redevable ;
- les renseignements obtenus auprès de tiers dans le respect des pouvoirs d'investigation ;
- les données provenant d'une autorité ou d'un organisme public ;
- les informations issues d'une source authentique ou d'un registre légalement accessible ;
- les données objectives permettant de déterminer l'assiette, telles que la superficie, le nombre d'unités, la durée d'occupation, la capacité, le nombre de dispositifs ou le nombre de personnes affectées à une activité.

Le texte impose que l'administration communique préalablement au redevable les éléments retenus, leur mode de détermination et le montant de la taxe projetée. La notion ne permet donc pas une estimation arbitraire ou fondée sur des données étrangères à l'assiette définie par le règlement-taxé.

L'expression « données dont l'autorité dispose » utilisée par l'avant-projet n'est pas inédite :

- L'article 351 du CIR 1992 permet une taxation d'office en raison du montant des revenus imposables que l'administration peut présumer : « eu égard aux éléments dont elle dispose » ;
- En matière de redevances relatives à la politique intégrée de l'eau, la Vlaamse Milieumaatschappij peut procéder à une imposition d'office : « op grond van de gegevens waarover zij beschikt » ;
- L'article 7 de l'ordonnance du 3 avril 2014 emploie pratiquement la même formulation que l'avant-projet : « la taxe est établie sur la base des données dont la commune dispose » ;
- Le Code bruxellois de procédure fiscale autorise une taxation d'office à concurrence du montant que l'agent compétent peut présumer « eu égard aux éléments dont il dispose » ;
- Le décret wallon du 6 mai 1999, tel que modifié notamment en 2009, utilise déjà la formule de la base imposable que l'administration peut présumer « eu égard aux éléments dont elle dispose ».

L'avant-projet s'inscrit donc dans une technique législative largement éprouvée. Il est même plus explicite que certaines législations puisqu'il donne comme exemple la dernière déclaration régulière et maintient une notification préalable détaillée.

La jurisprudence permet à l'autorité fiscale une large marge de manœuvre :

- La Cour de cassation admet que l'administration fiscale dispose, y compris en matière de taxation d'office, de la liberté de preuve prévue par la législation fiscale et peut établir l'assiette à partir de présomptions de fait : « L'administration peut évaluer l'assiette imposable sur la base de présomptions de fait. » (Cass., 19 septembre 2013, RG F.12.0063.N.) ;
- La Cour constitutionnelle a également dit pour droit : "L'article 351 du CIR 1992 dispose que l'administration fiscale peut procéder à une imposition d'office dans des cas spécifiquement prévus. Ce pouvoir d'appréciation permet à l'administration fiscale et au juge d'avoir égard au principe de proportionnalité".

19. Le principe de prévisibilité énoncé au considérant 6 implique que les personnes concernées puissent raisonnablement anticiper les (sources de) données auxquelles l'administration peut avoir accès dans le cadre de la taxation d'office. À cet égard, **la formulation selon laquelle la taxation d'office**

est établie « sur la base des données dont l'autorité dispose » est beaucoup trop large et ne permet pas au redevable de déterminer quelles sources l'autorité fiscale pourrait consulter et quelles données elle pourrait prendre en considération pour établir sa dette fiscale (outre « la dernière déclaration considérée comme régulière »).

20. Certes, la disposition prévoit une garantie procédurale, en imposant à l'autorité fiscale de notifier au redevable les éléments sur lesquels la taxation est fondée ainsi que le mode de détermination de ceux-ci. Cette obligation contribue à la transparence de la procédure, mais elle ne saurait, à elle seule, remédier à une éventuelle insuffisance de précision de la norme. La prévisibilité doit en effet résulter de la norme législative elle-même et ne peut dépendre exclusivement de l'information fournie par l'administration au moment où celle-ci met en œuvre son pouvoir de taxation d'office. De même, le fait que la jurisprudence reconnaisse à l'autorité fiscale une certaine marge d'appréciation dans l'établissement de l'assiette ne dispense pas le législateur d'encadrer suffisamment les données et les méthodes auxquelles cette autorité peut recourir dans la norme législative.
21. L'Autorité est consciente, compte tenu de la diversité des taxes, des situations susceptibles de se présenter et de la souplesse nécessaire à l'action de l'administration fiscale, qu'il serait difficile d'établir dans la loi une liste exhaustive de toutes les données pouvant être utilisées. Les principes de légalité, de prévisibilité et de minimisation requièrent toutefois de prévoir un encadrement minimal permettant d'identifier les sources de données susceptibles d'être prises en considération. Ainsi, il conviendrait à tout le moins de reprendre (1) dans le projet, une référence à la possibilité pour l'autorité taxatrice d'utiliser, en complément des données issues de déclarations régulières précédentes (comme cela est déjà prévu), toutes les données dont elle dispose suite à des déclarations tardives, incomplètes ou irrégulières dans la mesure où ces données sont exploitables, et à des contrôles et investigations qu'elle aurait effectués ainsi qu'à des données détenues légalement par d'autres autorités en vertu d'autres législations et (2) dans le commentaire des articles, la liste des données détenues par l'autorité taxatrice et des sources de données évoquées dans les informations complémentaires. Il est important à cet égard que des précisions soient fournies quant aux « contrôles » et « pouvoirs d'investigation » (l'ensemble des pouvoirs prévus au nouvel article L3321-8 du Code ?) auxquels le délégué du demandeur fait référence dans les informations complémentaires qu'il a fournies afin que les justiciables soient à même d'identifier de quels contrôles et investigations, effectués par quelles autorités, il est question.
22. L'Autorité rappelle également qu'il est important, au regard du champ d'application relativement large de la disposition (puisque celle-ci peut couvrir n'importe quel type de taxe communale ou provinciale), pour l'autorité fiscale de veiller à ce que pour chaque (type de) taxe concernée, les (sources de) données appropriées soient utilisées. La formulation selon laquelle « la taxe est établie sur la base des données dont l'autorité dispose » pourrait être remplacée par « la taxe est établie sur base des

données dont l'Autorité dispose qui sont strictement nécessaires et proportionnées à l'établissement de la taxe concernée ». La norme pourrait également explicitement exclure certaines sources de données (par exemple, des méthodes de surveillance ou de collecte disproportionnée et intrusive).

II.5. Les pouvoirs d'investigation accordés aux fonctionnaires habilités

23. Le nouvel article L3321-8 du Code⁵ accorde une série de pouvoirs d'investigation étendus aux personnes habilitées :
 - Un droit d'interpellation à l'égard du (co) débiteur ou d'un tiers (en ce compris le droit de demander tous « *renseignements adéquats pertinents et non excessifs* » (§1^{er}) et « *tous livres et documents adéquats* » (§2)) ;
 - Un droit d'interpellation⁶ à l'égard des services administratifs de l'État (§3) ;
 - Un droit de visite fiscale (§4) ;
 - un droit de conserver les livres et documents, y compris les données qui « *sont situées digitalement en Belgique ou à l'étranger* » (§4 2°) ;
24. Il ressort des commentaires de ces articles que ces dispositions s'inspirent du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales wallonnes (art 11 à 11 quinquies), des articles 74 à 83 du CRAF et du chapitre 3 du titre VII du CIR1992.
25. L'Autorité relève que les pouvoirs d'investigation accordés aux personnes habilitées constituent des ingérences importantes dans la vie privée des personnes concernées. Dès lors, il est indispensable que les dispositions encadrant ces pouvoirs soient suffisamment prévisibles, précises et proportionnées à l'ingérence qu'ils impliquent dans le droit au respect de la vie privée⁷. Ce principe a été rappelé en matière fiscale dans l'arrêt du 24 février 2022 de la CJUE⁸, selon lequel la réglementation qui fonde un traitement de données doit prévoir des règles « *claires et précises encadrant le traitement des données et l'exercice des pouvoirs conférés à l'autorité compétente* ».
26. Bien que l'Autorité reconnaisse qu'il n'est pas toujours aisé de délimiter avec précision des missions de surveillance et d'investigation⁹ (ainsi que les traitements de données à caractère personnel qui en

⁵ Article 11 de l'avant-projet relatif aux communes et provinces.

⁶ Le commentaire des articles qualifie ce pouvoir d'interpellation à l'égard des services administratifs de « *devoir de collaboration à charge des personnes publiques et institutions publiques* ».

⁷ CEDH, 4 mai 2000, Rotaru c. Roumanie, § 55; 6 juin 2006, Segerstedt-Wiberg c. Suède, § 76; 4 juillet 2006, Lupsa c. Roumanie, § 34.

⁸ CJUE, 24 février 2022, Affaire n° C-582/20, p. 83 – 84.

⁹ Voir l'avis n° 08/2022 du 21 janvier 2022 concernant un avant-projet de loi relatif à la certification de cybersécurité des technologies de l'information et des communications et portant désignation d'une autorité nationale de certification de cybersécurité (point 34) (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-08-2022.pdf>) et l'avis n° 63/2022 du 1er avril 2022 sur l'avant-projet de décret relatif au Code wallon du Patrimoine (point 39) (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-63-2022.pdf>).

découlent), l'Autorité estime toutefois que les pouvoirs d'investigation de ces autorités ne sont, en l'espèce, pas encadrés de manière suffisamment prévisible, précise et proportionnée et dès lors que l'avant-projet relatif aux communes et provinces doit être revu selon les remarques émises ci-après.

II.5.1 Demandes de renseignements orales ou écrites, de livres et documents

27. Le nouvel article L3321-8 du Code accorde à la personne habilitée un droit d'interpellation à l'égard du (co)débiteur et des tiers :

*« **L3321-8. §1.** Toute personne habilitée peut, en ce qui concerne un redevable déterminé, recueillir des attestations écrites, entendre des tiers et requérir dans le délai qu'il fixe, ce délai pouvant être prolongé pour de justes motifs, des personnes physiques ou morales, ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique, à l'exclusion des services, établissements et organismes publics, la production de tous renseignements adéquats, pertinents et non excessifs qu'elle juge nécessaires à l'effet d'assurer l'exercice de ses missions.*

§2. Toute personne est tenue de communiquer, sans déplacement, à toute réquisition des personnes habilitées, tous les livres et documents adéquats, pertinents et non excessifs nécessaires en vue d'exercer les missions prévues par le présent titre. » (soulignée par l'Autorité)

A) Finalités de traitements de données à caractère personnel

28. Les finalités pour lesquelles ces droits d'interpellation (et les traitements de données qu'ils impliquent) sont prévus ne sont pas suffisamment déterminées, explicites et légitimes conformément à l'article 5.1.b) du RGPD.
29. En effet, les paragraphes §1 et §2 du nouvel article L3321-8 du Code prévoient que tous renseignements peuvent être requis par la personne habilitée « *afin d'assurer l'exercice de ses missions (prévues par le présent titre)* ». Une telle formulation ne saurait être considérée comme suffisamment précise dès lors qu'elle ne permet pas de déterminer avec clarté les circonstances dans lesquelles ces droits d'interpellation peuvent être exercés. En effet, la norme doit énoncer les raisons concrètes et opérationnelles pour lesquelles ces pouvoirs doivent être exercés, et non se référer de manière abstraite aux missions de la personne habilitée.
30. L'Autorité comprend, à la lecture de l'avant-projet relatif aux communes et provinces, que ces demandes de renseignements, livres et documents sont nécessaires pour l'établissement ou la perception de la taxe (comme il est explicitement prévu à l'article L3321-8§3 du Code dans le cadre du droit d'interpellation à l'égard des Services administratifs de l'État). Néanmoins, les finalités de chaque pouvoir d'investigation (et des traitements de données à caractère personnel qu'ils impliquent) doivent être définies explicitement afin de garantir que leur exercice soit encadré et limité aux situations qui le justifient effectivement.

31. Les remarques qui précèdent relatives aux finalités de traitement de données à caractère personnel valent mutatis mutandis en ce qui concerne les pouvoirs d'investigation prévus au nouvel article L3321-8§4 du Code (droit de visite fiscale).

B) Catégories de données à caractère personnel traitées

32. En outre, l'Autorité constate que cette disposition confère aux personnes habilitées un pouvoir extrêmement large quant aux catégories de données à caractère personnel susceptibles d'être traitées, ce qui requiert des justifications supplémentaires et, le cas échéant, une limitation de la portée du pouvoir conféré, à la lumière des principes de prévisibilité et de proportionnalité susmentionnées.¹⁰
33. Cet article permet en effet aux personnes habilitées de recueillir « *tous renseignements* », « *tous les livres et documents* » qui sont « *jugés nécessaires* » à l'exercice de leurs missions. De telles formulations sont difficilement conciliables avec le principe de minimisation des données et ne permettent ni à la personne concernée d'anticiper avec un degré suffisant de prévisibilité les catégories de données à caractère personnel susceptibles d'être demandées, ni à l'Autorité d'apprécier pleinement la proportionnalité du traitement de données à caractère personnel envisagé. En l'absence de critères suffisamment précis encadrant les informations pouvant être collectées, l'étendue du pouvoir ainsi conféré est susceptible de conduire au traitement de données excédant ce qui est nécessaire au regard des finalités poursuivies. La précision selon laquelle ces renseignements doivent être « *adéquats, pertinents et non excessifs* » constitue, certes, une limite au pouvoir d'investigation, mais ne paraît toutefois pas, à elle seule, suffisante pour assurer un encadrement prévisible, précis et proportionnel du traitement des données à caractère personnel. De plus, l'emploi d'une formulation telle que « *elle juge nécessaire* » présume également un pouvoir discrétionnaire quant à la détermination des données pouvant être demandées et devrait être remplacé par « *qui sont strictement nécessaires [à la finalité déterminée]* ».
34. Comme développé au considérant 21, l'Autorité comprend, en raison de la nature du droit fiscal, que les pouvoirs d'investigation doivent conserver un certain degré de flexibilité afin de permettre aux personnes habilitées d'exercer efficacement leurs missions. Il ne serait dès lors pas opportun de dresser une liste exhaustive des données à caractère personnel pouvant être collectées. Toutefois, les principes de prévisibilité et de légalité requièrent que la norme fixe au minimum des critères objectifs et vérifiables¹¹ permettant de circonscrire les données à caractère personnel pouvant être traitées¹².

¹⁰ Voir considérant 25.

¹¹ Un arrêt du Tribunal de première instance de Bruxelles a souligné, s'agissant de la détermination des pouvoirs d'investigation conférés par une norme fiscale, que celle-ci doit fixer des « *critères objectifs permettant de déterminer dans quelles circonstances et à quelles conditions l'accès aux données en question devrait être accordé à l'administration fiscale* », voir Trib. pr. inst. Bruxelles (néerl.), 7^e chambre, 17 juin 2022, 2020/3775/ ; voir également en ce sens, Maufort, P. et Akrouh, C., « Le contrôle fiscal à l'épreuve du RGPD », *R.G.C.F.*, 2026/1, p. 17.

¹² L'Autorité a déjà émis des commentaires sur des pouvoirs d'investigation analogues dans son avis n°114/2021 du 8 juillet 2021 concernant un avant-projet de loi portant introduction de dispositions diverses en matière de recouvrement et ajustement

Afin de mieux délimiter l'étendue des renseignements susceptibles d'être demandés, la norme pourrait également identifier certaines catégories de documents ou de renseignements qui, eu égard à leur nature, sont exclus du droit d'interpellation.

35. Les remarques qui précèdent relatives aux catégories de données traitées valent mutatis mutandis en ce qui concerne les pouvoirs d'investigation prévus au nouvel article L3321-8 §3 (droit de collaboration des institutions publiques) et §4 (droit de visite fiscale) du Code.

C) Catégories de personnes concernées

36. En vertu de l'article 4.1 du RGPD, une personne concernée désigne toute personne physique identifiée ou identifiable, dont les données à caractère personnel sont traitées.
37. Dans le cadre de leurs missions, le nouvel article L3321-8§1 du Code prévoit que les personnes habilitées peuvent entendre des « *tiers* » et exiger la production de renseignements auprès « *des personnes physiques ou morales ainsi que des associations n'ayant pas la personnalité juridique* ». Le §2 prévoit également que « *toute personne* » est tenue de communiquer tous les livres et documents adéquats, pertinents et non excessifs. Le commentaire de l'article prévoit également que « *l'obligation repose aussi bien sur la personne qui est soumise aux taxes que sur les tiers* ».
38. L'article L3321-8 ne détermine pas avec suffisamment de précision les personnes auprès desquelles ces renseignements, livres et documents peuvent être demandés, de sorte que le champ des personnes pouvant être sollicitées est particulièrement étendu. Il conviendrait dès lors de limiter ce champ aux seules personnes dont la consultation est strictement nécessaire. À titre d'exemple, le commentaire de l'article 323 du C.I.R 1992¹³ restreint le champ personnel dans le cadre des impôts sur les revenus, aux « *tiers qui ont été directement ou indirectement en relation avec le redevable en raison de leurs opérations ou activités à caractère lucratif ou professionnel* ». Une restriction similaire devrait être prévue en l'espèce.
39. Les remarques qui précèdent relatives aux personnes concernées valent mutatis mutandis en ce qui concerne le pouvoir d'investigation prévu au nouvel article L3321-8§4 (droit de visite fiscale) du Code.

de dispositions suite à l'introduction du Code de recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales (CO-A-2021-2018) (point 20).

¹³ Chambre des Représentants - Question et réponse écrite n° 49-1236 : Agences de voyage. - Examen de la situation fiscale par l'Inspection spéciale des impôts. - Renseignements sur les clients de ces agences. La Chambre des Représentants, 19/11/2011, www.lachambre.be ; Maufort, P., « Les pouvoirs d'investigation du fisc », *R.G.C.F.*, 2024/1, p. 52.

II.5.2 Droit de visite fiscale

40. Le nouvel article L3321-8, §4 du Code confère un droit de visite fiscale aux personnes habilitées :

« L3321-8 §4. Toute personne habilitée et munie de sa lettre de mission peut pénétrer librement, à tout moment, sans avertissement préalable, dans les immeubles, bâtis ou non, susceptibles de constituer ou de contenir un élément imposable ou dans lesquels s'exerce une activité, visée par un règlement-taxé.

Toutefois, elle ne peut pénétrer dans les bâtiments ou les locaux habités que de 5 heures du matin à 9 heures du soir et uniquement avec l'autorisation du juge de police, sauf accord de l'occupant des lieux dûment mentionné dans un procès-verbal signé par celui-ci. » (soulignée par l'Autorité)

41. L'Autorité relève que, pour les « *immeubles, bâtis ou non, susceptibles de constituer ou de contenir un élément imposable ou dans lesquels s'exerce une activité* », la disposition confère aux personnes habilitées un pouvoir d'accès particulièrement large, leur permettant de pénétrer « *librement, à tout moment, sans avertissement préalable* ». La seule référence à une lettre de mission ne constitue pas, à elle seule, une garantie suffisante contre l'ingérence disproportionnée dans les droits des personnes concernées.

II.5.3 Mise en place de garanties adéquates

42. De manière générale, les pouvoirs d'investigation prévus au nouvel article L3321-8 du Code doivent être assortis de garanties adéquates afin de prévenir les ingérences disproportionnées dans les droits et libertés des personnes concernées. À la lecture du nouvel article L3321-8 du Code et des commentaires de l'article, l'Autorité constate que, si certaines garanties sont prévues, celles-ci ne sauraient, en l'état, être considérées comme suffisantes.

43. À titre indicatif, la norme pourrait prévoir les garanties additionnelles suivantes :

- limiter explicitement dans le temps la période à laquelle les données recueillies peuvent se rapporter, afin d'éviter qu'elles puissent être mobilisées de manière indéfinie ou sans considération des circonstances concrètes. À cet égard, la Cour d'appel de Gand a rappelé que les investigations fiscales ne pouvaient porter sur des données relatives à des années antérieures aux années contrôlées¹⁴ ;
- définir les conditions matérielles dans lesquelles ces pouvoirs d'investigation peuvent être mis en œuvre, en prévoyant, par exemple, qu'ils ne peuvent être exercés qu'après épuisement des moyens mis à la disposition de l'administration (e.g. après que celle-ci ait vérifié les sources de données auxquelles elle a déjà légalement accès¹⁵) et en restreignant l'exercice de ces pouvoirs

¹⁴ Cour d'appel de Gand (5^e chambre), arrêt du 25 juin 2024, rôle n° 2023/AR/264 et 2023/AR/1548.

¹⁵ Circulaire 2024/C/14 concernant les pouvoirs d'investigation des fonctionnaires de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement (AGPR) chargés de la perception.

à des circonstances dûment définies et limitées (par exemple, uniquement lorsque le redevable n'a pas introduit de déclaration ou lorsque l'autorité doute de la véracité ou de la complétude de la déclaration introduite) ;

- dans le cadre du devoir de collaboration, à charge des personnes publiques et institutions publiques prévu au nouvel article L3321-8§3 du Code, soumettre la communication des documents relatifs à des procédures judiciaires à l'autorisation expresse du ministère public (comme il est prévu dans le cadre des pouvoirs d'investigation des fonctionnaires de l'Administration générale de la Perception et du Recouvrement chargés de la perception en vertu de la loi du 28 décembre 2023¹⁶).

II.6. Droit pour les redevables d'introduire des réclamations contre une taxe

44. Le nouvel article L3321-9 du Code¹⁷ prévoit la possibilité pour le redevable ou son représentant d'introduire une réclamation contre une taxe établie. Cet article définit les données qui doivent figurer sur cette réclamation : « *les noms, qualité, adresse ou siège du redevable à charge du quel l'imposition est établie* ».

45. Cette notion de « *qualité* » n'est pas définie par l'avant-projet relatif aux communes et aux provinces.

Interrogé à ce sujet, le délégué du demandeur a fourni les informations complémentaires suivantes:

« La « qualité » du redevable désigne la qualité juridique ou factuelle en vertu de laquelle la personne est désignée comme redevable de la taxe ou tenue à son paiement. Elle peut, selon le règlement-taxe, correspondre notamment à la qualité de :

- *propriétaire ;*
- *usufruitier ;*
- *occupant ;*
- *exploitant ;*
- *organisateur ;*
- *titulaire d'un permis ou d'une autorisation ;*
- *bénéficiaire d'une occupation du domaine public ;*
- *demandeur ou bénéficiaire d'une prestation ;*
- *employeur ;*
- *codébiteur ou personne solidairement responsable ;*
- *héritier, indivisaire ou ayant cause.*

La notion ne désigne donc pas indistinctement la profession, l'état civil ou une caractéristique personnelle du redevable. Elle vise exclusivement le lien juridique ou factuel qui justifie son assujettissement ou son obligation au paiement.

Dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt n°155/2008, la Cour constitutionnelle distingue la personne au nom de laquelle la taxe est enrôlée et la personne solidairement responsable en vertu du règlement-taxe. Elle relève cependant que

¹⁶ *Ibid.*

¹⁷ Article 17 de l'avant-projet relatif aux communes et provinces.

toutes deux sont exposées au paiement de la même dette et doivent disposer de garanties de contestation effectives. Il se déduit de cet arrêt que la « qualité » permet notamment de préciser si la personne intervient comme :

- *redevable principal ;*
- *organisateur ou exploitant de l'activité taxée ;*
- *codébiteur ;*
- *personne solidairement tenue au paiement ;*
- *etc.*

Dans l'arrêt du 14 février 2008, RG F.07.0058.N (déjà susmentionné dans une question précédente), la Cour de cassation a par ailleurs jugé qu'une association momentanée dépourvue de personnalité juridique ne pouvait, sauf habilitation légale, être considérée comme contribuable. L'imposition exclusivement établie à son nom était nulle. Cette jurisprudence confirme que l'identité seule ne suffit pas toujours : la qualité juridique sous laquelle la personne est imposée peut être déterminante pour la validité de l'imposition.

Il pourrait être utile de préciser dans le commentaire d'article que :

Par « qualité du redevable », il convient d'entendre la qualité juridique ou factuelle en vertu de laquelle la personne est, selon le règlement-taxi ou les dispositions applicables, redevable de la taxe ou tenue à son paiement. Il peut notamment s'agir de la qualité de propriétaire, d'occupant, d'exploitant, d'organisateur, de titulaire d'une autorisation ou de personne solidairement responsable. Cette notion ne vise pas les caractéristiques personnelles du redevable qui sont étrangères au fondement de son assujettissement. »

46. Conformément aux principes de prévisibilité et de minimisation des données¹⁸, l'Autorité estime nécessaire de modifier le nouvel article L3321-9 du Code afin d'y définir la notion de « *qualité* », au regard des précisions apportées dans les informations complémentaires reçues.

II.7. Durée de conservation des données

47. 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.
48. L'avant-projet relatif aux communes et aux provinces ne prévoit aucune durée de conservation des données traitées. Le formulaire joint à la demande d'avis précise à cet égard : « *Le projet ne fixe pas de durée autonome. Conservation limitée au nécessaire, compte tenu des délais de recouvrement, recours, prescription et règles particulières de récupération.* »
49. Or, le principe de légalité requiert que la durée de conservation, en tant qu'élément essentiel d'un traitement de données à caractère personnel, soit déterminée par la norme législative. L'Autorité rappelle que la justification selon laquelle les données seront conservées uniquement pour « *la durée*

¹⁸ Voir considérants 6, 14, 21, 33 du présent avis.

nécessaire » ne fait que rappeler les principes du RGPD et ne saurait être considérée comme suffisante. La détermination d'une durée maximale de conservation revêt en l'espèce une importance particulière au regard de la nature et de l'ingérence des traitements de données à caractère personnel envisagés par l'avant-projet relatif aux communes et aux provinces.

50. L'avant-projet relatif aux communes et aux provinces devrait dès lors préciser lui-même la durée de conservation des données, ou, à tout le moins, prévoir des critères objectifs permettant d'en déterminer la durée maximale, en tenant compte des finalités poursuivies.

PAR CES MOTIFS,

L'Autorité est d'avis qu'il convient :

1. de préciser, dans les commentaires des articles, le caractère de *lex specialis* du nouvel article L3321-2bis du Code, ainsi que les motifs justifiant la dérogation au régime prévu par le décret du 21 novembre 2024 auquel il fait référence **(considérant no 10)** ;
2. de circonscrire davantage les mentions complémentaires pouvant être reprises dans le rôle, notamment en procédant à une énumération/identification fonctionnelle des données **(considérant no 16)** ;
3. de prévoir dans l'avant-projet que l'autorité peut, dans le cadre d'une taxation d'office, également se baser sur les données recueillies dans le cadre des contrôles et investigations qu'elle aurait effectués, et reprendre, dans le commentaire des articles, la liste des (sources de) données évoquées dans les informations complémentaires **(considérant no 21)** et de limiter le traitement des données à caractère personnel à celles « *qui sont strictement nécessaires et proportionnées à l'établissement de la taxe concernée* » **(considérant no 22)** ;
4. de définir de manière précise et explicite les finalités pour lesquelles chaque pouvoir d'investigation prévu par le nouvel article L3321-8 du Code peut être exercé **(considérants nos 29 à 31)** ;
5. de définir des critères objectifs et vérifiables permettant de limiter les données pouvant être traitées et, le cas échéant, définir les catégories de données à caractère personnel qui peuvent être demandées, ou définir certaines catégories de données ou documents pouvant être exclus des pouvoirs d'investigation **(considérant no 34)** ;
6. de préciser les types de personnes auprès desquelles les pouvoirs d'investigation peuvent être exercés **(considérant 38)** ;
7. de prévoir des garanties suffisantes dans l'exercice du droit de visite fiscale **(considérant 41)** ;

- 8.** de mettre en place des garanties suffisantes afin de garantir la proportionnalité des traitements de données qui découlent des pouvoirs d'investigation **(considérant 43) ;**
- 9.** de définir ce que l'on entend par la « *qualité* » du redevable **(considérant 46) ;**
- 10.** de prévoir dans la norme une durée maximale de conservation des données à caractère personnel traitées **(considérant 50).**

Pour le Service d'Autorisation et d'Avis,
(sé) Alexandra Jaspar, Directrice