



Autorité de protection des données
Gegevensbeschermingsautoriteit

Avis n° 168/2023 du 18 décembre 2023

Objet: Avant-projet de loi visant à digitaliser les relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers et abrogeant la loi du 26 janvier 2021 sur la dématérialisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales (CO-A-2023-502)

Mots-clés : digitalisation des relations entre le SPF Finances et les citoyens – plateforme électronique sécurisée – eBox - consentement – droit de retirer son consentement – fracture numérique – Règlement eIDAS - signature électronique

Version originale

Le Centre de Connaissances de l’Autorité de protection des données (ci-après « l’Autorité »),
Présent.e.s : Mesdames Juline Deschuyteneer, Cédrine Morlière, 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 l’article 25, alinéa 3, de la LCA selon lequel les décisions du Centre de Connaissances sont adoptées à la majorité des voix ;

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, Ministre des Finances reçue le 24 octobre 2023;

Vu les informations complémentaires transmises le 30 novembre 2023,

émet, le 18 décembre 2023, l'avis suivant :

I. OBJET ET CONTEXTE DE LA DEMANDE D'AVIS

1. En date du 24 octobre 2023, le Ministre des Finances a sollicité l'avis de l'Autorité concernant un avant-projet de loi *visant à digitaliser les relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers et abrogeant la loi du 26 janvier 2021 sur la dématérialisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales* (ci-après « l'avant-projet »).
2. Ainsi que cela ressort de l'intitulé de l'avant-projet, celui-ci entend traduire la volonté du SPF Finances de digitaliser les relations qu'il est amené à avoir avec les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers. Cette volonté était déjà inscrite dans la loi du 26 janvier 2021 *sur la dématérialisation des relations entre le Service public fédéral Finances, les citoyens, personnes morales et certains tiers, et modifiant différents codes fiscaux et lois fiscales*¹ que l'avant-projet entend abroger. L'Exposé des motifs explique à cet égard que l'« *évolution rapide au cours des deux dernières années des processus technologiques et organisationnels en matière de digitalisation ainsi que des réglementations qui y sont liées nécessitent néanmoins actuellement une révision globale de certains principes et de la méthodologie de la loi [du 26 janvier 2021] précitée* », ce qui nécessite « *l'abrogation pure et simple* » de ladite loi qui devait entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2025.
3. L'Exposé des motifs précise que même si les fondements de la loi du 26 janvier 2021 précitée demeurent inchangés dans le présent avant-projet, celui-ci vise désormais à faire reposer les relations entre le SPF Finances et les utilisateurs sur les principes suivants : « *digital by default* »²,

¹ L'Autorité a rendu l'avis n° 31/2020 du 3 avril 2020 portant sur un avant-projet de loi modifiant les différents codes fiscaux en ce qui concerne la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances et les contribuables (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-31-2020.pdf>).

² L'Exposé des motifs précise à cet égard : « *toute communication avec le SPF Finances devra a priori être possible pour les utilisateurs par la voie digitale, les entreprises doivent obligatoirement utiliser cette voie, les personnes physiques doivent encore toujours marquer leur consentement explicite à l'usage du mode de communication électronique* ».

« *neutralité* »³, « *futureproof* »⁴, « *cible* »⁵. Eu égard à l'adoption probable en 2024 du nouveau règlement eIDAS 2.0. qui prévoit l'introduction d'un EU Digital Identity Wallet, l'Autorité estime que la volonté de faire reposer les relations par voie électronique entre le SPF Finances et les utilisateurs de manière « *futureproof* » est aléatoire et difficilement vérifiable.

4. L'avant-projet entend notamment introduire un nouveau chapitre Ier/1, intitulé « *Digitalisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances, les contribuables et certains tiers* », dans le titre VII relatif à l'établissement et au recouvrement des impôts dans le *Code des impôts sur les revenus 1992* (« ci-après le « CIR92 »), qui comprend les nouveaux articles 304*ter* à 304*septies* (insérés respectivement par les articles 10 à 14 de l'avant-projet). L'avant-projet vise également à insérer des dispositions analogues dans d'autres codes (notamment le *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* ; *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe* ; *code des droits de succession* ; *Code des droits et taxes divers* ; *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales* ; *Loi hypothécaire* du 16 décembre 1851 ; *Loi domaniale* du 22 décembre 1949 ; *Loi générale sur les douanes et accises* du 18 juillet 1977). L'avant-projet se termine par des dispositions autonomes (articles 186 à 193) qui visent à digitaliser l'échange de messages entre le SPF Finances et les personnes physiques, les entreprises et les personnes morales pour ce qui concerne les compétences du SPF Finances qui ne sont pas reprises dans les Codes et lois qui sont modifiés par l'avant-projet. Ces dispositions sont formulées de manière similaire à celles concernant la modification des divers Codes et lois précitées.
5. En termes de traitements de données à caractère personnel, l'avant-projet n'apporte pas de modification aux traitements de données existants mais se limite à adapter la *manière* dont les messages⁶ sont communiquées entre le SPF Finances et les personnes physiques concernées, à savoir par voie électronique plutôt que sur papier.
6. Le présent avis n'émet des observations que dans la mesure où les dispositions de l'avant-projet appellent des commentaires en ce qui concerne la protection des données à caractère personnel.

³ L'Exposé des motifs précise à cet égard : « *la neutralité en ce qui concerne les effets juridiques du mode de communication utilisé, les règles de procédure s'appliqueront de la même manière, que la communication soit effectuée par voie papier ou de manière électronique* »

⁴ L'Exposé des motifs précise à cet égard : « *afin de tenir compte des évolutions technologies futures, le projet est formulé en manière telle qu'il évite toute référence à une technologie spécifique* »

⁵ L'Exposé des motifs précise à cet égard : « *une entrée en vigueur distincte de la loi sera possible selon la catégorie d'utilisateurs envisagée. Ainsi, par exemple une instauration anticipée du full digital au profit des entreprises ou d'une catégorie de celles-ci sera désormais possible, compte tenu du fait qu'elles sont censées disposer dans leur ensemble de la capacité suffisante en vue du passage à la communication électronique* ».

⁶ L'article 2 de l'avant-projet entend insérer un nouveau point 22° à l'article 2, §1^{er} du CIR 92 rédigé comme suit : « *pour l'application du titre VII, chapitre Ier/1, on entend par 'message' : toutes les communications écrites concernant des droits et obligations repris dans le présent Code, dans des dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus ou des arrêtés pris pour leur exécution, en ce compris les courriers, formulaires et transmission de données indépendamment du support utilisé* ».

1. Définition de la « plateforme électronique sécurisée » – prévisibilité – responsable du traitement

7. L'article 2 en projet entend insérer à l'article 2, §1^{er} du CIR92 un nouveau **point 21°** qui définit la notion de « plateforme électronique sécurisée » comme suit :

« toute application informatique fournie par le Service public fédéral Finances ou par une autre institution publique en coopération avec le Service public fédéral Finances ou par tout autre organisme qui met à disposition des citoyens, des entreprises, des personnes morales et de certains tiers des services électroniques leur permettant d'échanger des messages électroniques avec le Service public fédéral Finances pour autant que l'authentification et l'identification soient effectuées en application du chapitre 4 de la loi du 18 juillet 2017 relative à l'identification électronique et qui, au moyen de techniques de sécurisation adaptées visées à l'article 8, 2., du Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive (CE) 1999/93, garantit l'intégrité du contenu, l'horodatage ainsi que la conservation du message transmis » (souligné par l'Autorité)

8. Interrogé quant à la raison pour laquelle il a été choisi de désigner par une même expression trois types de plateformes différentes en des termes larges, le conseiller du demandeur a indiqué que ce choix « est justifié par le fait que, dans le cadre de la digitalisation de ses relations avec les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers, le SPF Finances a dû composer avec la complexité du contexte dans lequel la digitalisation de ces relations devait être envisagée.

Il était entendu que la plateforme propre au SPF Finances comprenant les applications MyMinfin, Myrent,... devait être conservée ainsi que les canaux de communication déjà mis en place et ayant fait leurs preuves dans l'échange électronique de messages ("enot", "Onegate",...) tout en cohabitant avec la mise en place d'un échange électronique de messages par le biais de l'eBox qui, conformément à l'article 13 de loi du 27 février 2019 relative à l'échange de messages par le biais de l'eBox, impose au SPF Finances, en tant qu'utilisateur, de prévoir un tel échange.

Ces 3 types de plateformes électroniques sécurisées permettent toute de communiquer ou de faciliter la communication entre les citoyens, les entreprises, les personnes morales, certains tiers et le SPF Finances. »

9. L'Autorité comprend le souci du demandeur de composer avec la complexité du contexte dans lequel la digitalisation des relations entre les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers et le SPF Finances devait être envisagée ainsi que l'objectif de l'avant-projet d'être futurproof⁷. Toutefois, elle estime que désigner par une même expression (« plateforme électronique sécurisée ») trois types de plateformes différents ne contribue pas à une compréhension aisée de l'avant-projet et affecte, par conséquent, la prévisibilité de celui-ci.

⁷ Voir la note de bas de page n° 4 ci-dessus.

10. En effet, d'une part, l'utilisation de termes très généraux risque de susciter des difficultés de compréhension de certains articles que l'avant-projet entend insérer dans le CIR92 qui se réfèrent à deux types de plateformes différents. Ainsi, à titre d'exemple, le futur article 304*sexies* du CIR 92 (qui concerne le point de départ des délais applicables lorsque le message est transmis par la voie électronique) prévoit en son alinéa 3 que sauf disposition contraire, « *c'est le troisième jour ouvrable qui suit la date de mise à disposition du message contenue dans l'intitulé du message figurant sur la plateforme électronique sécurisée du [SPF] Finances transmis ou reçu au moyen d'une plateforme électronique sécurisée qui sera le point de départ des délais qui sont d'application pour l'accomplissement de droits et d'obligations prévus dans le présent code, dans les dispositions légales particulières relatives aux impôts sur les revenus ou dans les arrêtés pris pour leur exécution* ». Il en est de même en ce qui concerne l'alinéa 4 dudit article, qui est rédigé en ce sens : « *Lorsqu'un message est transmis par le [SPF] Finances au moyen d'une plateforme électronique sécurisée et lorsque la date de mise à disposition du message contenue dans l'intitulé du message figurant sur la plateforme électronique sécurisée du [SPF] Finances et la date de transmission du message transmis au moyen d'une plateforme électronique sécurisée sont différentes, c'est la date la plus favorable à la personne concernée qui sera le point de départ du délai.* » Se référer à l'expression « *la plateforme électronique sécurisée du [SPF] Finances* » et « *une plateforme électronique sécurisée* » dans un même projet d'article ne contribue pas à la prévisibilité de l'avant-projet dans la mesure où ces deux expressions qui visent concrètement⁸ à désigner trois plateformes différentes sont définies par une même notion (« *plateforme électronique sécurisée* »).
11. D'autre part, l'Autorité estime qu'une telle définition de la notion de « *plateforme électronique sécurisée* » peut poser question au regard de l'identification du/des responsable(s) du traitement des traitements de données à caractère personnel effectués par le biais des plateformes visées, dans la mesure où ne sont pas seulement visées les applications internes fournies par le SPF Finances mais aussi des applications fournies « *en coopération* » ou « *mises à disposition* » par d'autres institutions publiques/organismes. En effet, s'il s'agit d'une application interne au SPF Finances, la responsabilité du traitement incombera exclusivement à cette autorité publique. Dans les deux autres cas (une application fournie « *en coopération* » avec une autre institution publique ou une application « *mise à disposition* » par un autre organisme pour permettre l'échange de messages entre les citoyens et le SPF Finances), la responsabilité du traitement incombera (de manière conjointe ou exclusive) au SPF Finances et à l'institution publique/organisme qui fournit

⁸ Selon les informations complémentaires, « *Les deux plateformes électroniques sécurisées visées sont d'une part celle du SPF Finances et d'autre part tant le service proposé par le SPF compétent en matière d'Agenda numérique pour les personnes physiques que le service proposé par l'ONSS pour les titulaires d'un numéro d'entreprise ; à savoir l'eBox "citoyen" et l'eBox "entreprise"* ».

la plateforme « *en coopération* » avec le SPF Finances ou qui « *met à disposition* » une plateforme pour échanger des messages électroniques avec le SPF Finances⁹.

12. Or, la détermination par une norme légale du/des responsable(s) du traitement contribue à la prévisibilité de cette norme légale et à l'effectivité des droits des personnes concernées consacrés par le RGPD.
13. Dans ces conditions, afin d'améliorer la lisibilité de l'avant-projet ainsi que sa prévisibilité, il est recommandé de prévoir dans l'avant-projet une **habilitation au Roi** pour qu'il désigne par une norme réglementaire ultérieure les plateformes électroniques sécurisées concernées ainsi que les institutions publiques/organismes responsable(s) du traitement des traitements de données effectués par le biais desdites plateformes. Cela permettra de définir de manière plus précise, dans l'avant-projet, ces plateformes en se référant à la disposition réglementaire qui les aura désignés¹⁰, tout en permettant une certaine souplesse qui tient compte de l'environnement digital existant (déjà complexe) ainsi que de l'objectif « *futureproof* » de l'avant-projet. Une telle approche permettra d'améliorer la prévisibilité de l'avant-projet pour ce qui concerne les plateformes électroniques sécurisées qui sont concrètement visées¹¹.
14. L'Autorité constate que la définition de « plateforme électronique sécurisée » conditionne la transmission de messages par voie électronique au fait que la plateforme par lequel les messages seront transmis garantit une identification électronique, en application du chapitre 4 de la loi du 18 juillet 2017 *relative à l'identification électronique* et, l'intégrité du contenu, l'horodatage ainsi que la conservation du message transmis, au moyen de techniques de sécurisation adaptées visées à l'article 8.2. du Règlement (UE) n° 910/2014¹².
15. Le moyen de technique de sécurisation adaptée qui est visé n'est pas défini par l'avant-projet autrement que par la référence à l'article 8.2 du Règlement (UE) n° 910/2014. Or, cette disposition

⁹ Ainsi que cela ressort du commentaire l'article 2, 21° en projet du CIR 92 et des informations complémentaires, l'application visée par l'avant-projet qui est mise à disposition du SPF Finances pour échanger des messages électroniques avec les citoyens, les entreprises, les personnes morales et certains tiers est l'eBox. Pour rappel, l'eBox est (1) le service proposé par le SPF BOSA permettant aux utilisateurs visés à l'article 2.1° de la loi de la loi du 27 février 2019 *relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox* (ci-après la « loi eBox »), d'échanger des messages électroniques avec des personnes physiques ou leurs représentants (eBox « citoyen ») et (2) le service proposé par l'ONSS qui permet auxdits utilisateurs d'échanger des messages électroniques avec des titulaires d'un numéro d'entreprise (eBox « entreprise »).

Pour ce qui concerne la question de la détermination du responsable du traitement, il est renvoyé aux articles 9 et 10 de la loi eBox, tel que modifié par loi du 13 septembre 2023 *modifiant la loi du 27 février 2019 relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox*, en vertu desquels le SPF Bosa et l'ONSS sont responsables du traitement pour les traitements de données nécessaires pour la gestion et la garantie du bon fonctionnement de l'eBox qu'ils offrent et le SPF Finances est le responsable du traitement des traitements nécessaires pour la mise à disposition individuelle de documents.

¹⁰ L'Autorité constate que telle est déjà l'intention de l'article 304ter, §1^{er}, alinéa 3, en projet du CIR92, en vertu de laquelle le Roi est habilité à identifier l'eBox « citoyen » comme étant la plateforme électronique sécurisée qui devra être activée pour que la personne physique concernée puisse recevoir les messages par voie électronique.

¹¹ Voir les observations formulées ci-dessus au point 10.

¹² Règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive (CE) 1999/93

concerne les schémas d'identification électronique que les Etats membres doivent notifier à la Commission européenne et des niveaux de garantie auxquels ces schémas satisfont en fonction des spécifications techniques et des procédures minimales auxquels ils répondent. Dès lors, afin de renforcer la prévisibilité de l'avant-projet, il est recommandé de se référer à un « schéma d'identification électronique » visé à l'article 8.2 du Règlement (UE) n° 910/2014, en lieu et place de se référer à un « moyen de technique de sécurisation ». Et afin de garantir un niveau adéquat de sécurisation de l'identification par voie électronique, il convient de préciser que ce schéma d'identification électronique garantira au minimum un niveau élevé ou à tout le moins substantiel, au sens de l'article 8.2 du Règlement précité. A la date du 19 avril 2023¹³, la Belgique a notifié deux schémas d'identification électronique : (1) celui des cartes d'identité électronique pour belge et pour étrangers et (2) l'application mobile istme, qui garantissent tous les deux un niveau élevé.

2. Liberté de choix pour les personnes physiques non titulaires d'un numéro d'entreprise (nouvel article 304ter CIR 92, tel qu'inséré par l'article 10 de l'avant-projet)

16. En vertu du **paragraphe 1^{er}, alinéa 1, du nouvel article 304ter CIR92**, chaque message au SPF Finances émanant d'une personne physique qui n'est pas titulaire d'un numéro d'entreprise est transmis au moyen d'une plateforme électronique sécurisée, pour autant qu'elle ait explicitement choisi de communiquer avec le SPF Finances par voie électronique et qu'il n'y a pas de dispositions légales ou réglementaires qui en disposent autrement. **L'alinéa 2** précise qu'en l'absence de déclaration explicite conformément à l'alinéa 1^{er}, chaque message est transmis sous pli fermé. Le **paragraphe 2** de cette nouvelle disposition prévoit une disposition identique pour ce qui concerne la transmission de chaque message du SPF Finances à une personne physique qui n'est pas titulaire d'un numéro d'entreprise. Le **paragraphe 3** précise que le choix de la personne physique qui n'est pas titulaire d'un numéro d'entreprise de communiquer avec le SPF Finances par voie électronique se fait par l'acceptation explicite du processus de communication électronique avec le SPF Finances par le biais d'une plateforme électronique sécurisée et que ladite personne peut retirer son consentement à tout moment.
17. En application de **l'article 304ter, §1^{er}, alinéa 4, en projet** du CIR92, qui confère au Roi la compétence de déterminer les modalités d'application de la procédure d'échange de messages par voie électronique, le Roi identifiera notamment la plateforme électronique sécurisée qui doit être activée, la conséquence de cette activation, la réception ou non d'une notification. Il ressort

¹³ Schémas d'identification électronique notifiés conformément à l'article 9, paragraphe 1, du règlement (UE) no 910/2014 du Parlement européen et du Conseil sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur, dont la liste est accessible via le lien suivant : <https://op.europa.eu/fr/publication-detail/-/publication/f1437a21-de4e-11ed-a05c-01aa75ed71a1/language-fr/format-PDF/source-search>

du commentaire de l'article qu'actuellement l'acceptation explicite du processus de communication électronique avec le SPF Finances se fera par le biais de l'activation de l'eBox « citoyen ».

18. L'article 304*ter* en projet prévoit donc que le choix de la personne physique non titulaire d'un numéro d'entreprise de communiquer avec le SPF Finances par la voie électronique se concrétise par l'acceptation explicite du processus de communication électronique avec le SPF Finances lorsqu'il active son eBox citoyen (ce faisant, il effectue la déclaration explicite visée à l'article 304*ter*, §1^{er}, alinéa 2 en projet). Le consentement donné à l'utilisation de l'eBox « citoyen », par le biais de son activation, aura donc pour effet de consentir explicitement à ce que les communications entre le SPF Finances et la personne concernée seront effectuées à l'avenir par voie électronique (et non plus par voie papier) ¹⁴.
19. Ainsi que l'Autorité l'a déjà mis en évidence dans les avis qu'elle a rendus concernant des projets de normes encadrant l'utilisation de l'eBox¹⁵, le consentement des destinataires pour l'utilisation de l'eBox « citoyen » ne constitue pas la base de licéité (au sens de l'article 6 du RGPD) pour l'échange de message par voie électronique par le biais de l'eBox. En effet, les échanges d'informations via l'eBox seront systématiquement fondés conformément à l'article 6.1.c) ou 6.1.e) du RGPD, sur les règles qui régissent la compétence de l'autorité publique concernée par l'échange d'informations, à savoir, en l'occurrence, le SPF Finances. Le consentement constitue donc une garantie appropriée complémentaire.
20. En ce qui concerne la portée du consentement, l'Autorité relève que le paragraphe 3 de l'article 304*ter* en projet prévoit que ce consentement doit être explicite. Il ressort du commentaire de l'article que l'intention du demandeur est que le consentement soit non seulement explicite mais aussi préalable à l'échange électronique. Il convient dès lors de **compléter** le dispositif de l'avant-projet afin d'y préciser que le choix de la personne concernée de communiquer avec le SPF Finances par voie électronique doit s'effectuer par l'acceptation explicite et **préalable** du processus de communication électronique. En outre, comme toute manifestation de volonté, ce

¹⁴ Ce faisant, l'avant-projet informe les personnes concernées, en application de l'article 6 de la loi 27 février 2019 *relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox*, de la procédure à suivre pour transmettre à et recevoir du SPF Finances des messages via l'eBox.

¹⁵ Voir notamment à cet égard les 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 à l'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 publiques wallonnes (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-154-2019.pdf>), 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 (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-165-2019.pdf>) et 169/2022 du 19 juillet 2022 concernant avant-projet de loi modifiant la loi du 27 février 2019 relative à l'échange électronique de messages par le biais de l'eBox (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-169-2022.pdf>) .

consentement préalable et explicite doit être **libre, éclairé et univoque**. Il est recommandé de **compléter** en ce sens l'article 304*ter*, §3 en projet du CIR92.

21. Afin de s'assurer que les personnes concernées seront correctement et dûment informées (et que leur consentement sera par conséquent effectivement éclairé), il importe que l'information selon laquelle le consentement explicite à l'échange de tous les messages avec le SPF Finances par la voie électronique se fait par l'activation de l'eBox soit donnée par le SPF Finances de manière claire sur la plateforme électronique sécurisée concernée. L'Autorité invite également le demandeur à s'assurer que la plateforme même de l'eBox donne aussi l'information claire selon laquelle l'activation de l'eBox emporte acceptation explicite à la transmission électronique de tous les messages avec le SPF Finances.

22. En ce qui concerne le retrait du consentement, la dernière phrase du nouvel article 304*ter*, §3, du CIR92, prévoit que la personne concernée peut retirer son consentement à tout moment. Le commentaire de l'article précise à cet égard que la personne qui a consenti de communiquer avec le SPF Finances par la voie électronique « *peut toujours revenir sur sa décision et choisir à nouveau la voie papier. Il lui suffit de désactiver cet eBox* ». Afin d'améliorer la prévisibilité de cet article et par souci de sécurité juridique, il convient de **mentionner expressément** dans l'avant-projet que le retrait du consentement implique que le **message sera envoyé à l'avenir sous pli fermé** et que ce retrait **prendra effet immédiatement** ou, le cas échéant, dans un délai court de maximum 48h¹⁶. Il convient également de s'assurer que le retrait du consentement doit pouvoir être exercé aussi simplement que le fait de l'avoir donné. A cette fin, l'avant-projet devrait être complété afin d'y **prévoir que le SPF Finances informera clairement les personnes concernées des modalités spécifiques de retrait** du consentement et non seulement de la possibilité d'exercer ce retrait.

23. Par souci d'exhaustivité, l'Autorité rappelle les observations qu'elle a déjà émises à plusieurs reprises¹⁷ en ce qui concerne le retrait du consentement pour l'échange électronique de messages avec les autorités publiques en désactivant l'eBox. Il est important, en effet, que les citoyens utilisateurs de l'eBox puissent retirer leur consentement tant de manière globale que de manière spécifique, c'est-à-dire uniquement à l'égard d'instances publiques déterminées et spécifiques.

¹⁶ Cela permettrait de pallier le cas échéant le risque éventuel de croisement d'informations dans l'hypothèse où la personne concernée retirerait son consentement entre le moment où les messages du SPF Finances sont prêts à être transmis et la transmission effective de ceux-ci via la plateforme électronique sécurisée concernée.

¹⁷ Voir l'avis n° 165/2019 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 points, 12 et 13 (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-165-2019.pdf>); avis n° 169/2022 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, point 11 (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-169-2022.pdf>); avis n° 253/2022 portant sur l'article 31 d'un avant-projet de loi portant des dispositions fiscales diverses, point 19 (<https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-253-2022.pdf>).

Dans la mesure où l'avant-projet entend digitaliser l'échange de tous les messages entre le SPF Finances et les personnes physiques (qu'il s'agisse de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, d'une demande d'informations relatives aux impôts, de la perception d'amendes routières, etc.), l'Autorité se demande s'il ne serait pas raisonnable même d'envisager la possibilité que le retrait du consentement puisse être exercé de manière sélective en ce qui concerne certains services proposés par le SPF Finances. Une telle approche permettrait au consentement de revêtir un caractère spécifique, ainsi que le requiert toute manifestation de volonté.

24. Ces observations valent *mutatis mutandis* pour les dispositions suivantes :

- l'article 70 de l'avant-projet (qui entend insérer un nouvel article 288*quater* dans le *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*)
- l'article 113 de l'avant-projet (qui entend rétablir l'article 162*ter* dans le *Code des droits de succession*) ;
- l'article 133 de l'avant-projet (qui entend insérer un nouvel article 211*quinquies* dans le *Code des droits et taxes divers*)
- l'article 150 de l'avant-projet (qui entend insérer un article 97 dans le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*)
- l'article 170 de l'avant-projet (qui entend rétablir l'article 20 de la loi du 21 février 2003 *créant un Service des Créances Alimentaires au sein du Service public fédéral Finances*)
- l'article 188 de l'avant-projet (disposition autonome).

3. Recours obligatoire à la transmission électronique pour les personnes titulaires d'un numéro d'entreprise (nouvel article 304*quater* CIR92, tel qu'inséré par l'article 11 de l'avant-projet)

25. L'avant-projet vise à consacrer, à une date à déterminer par le Roi et au plus tard le 1^{er} janvier 2028, le principe selon lequel les personnes (physiques ou morales) titulaires d'un numéro d'entreprise sont soumises à l'obligation d'échanger des messages avec le SPF Finances par voie électronique. Ainsi, le nouvel article **304*quater* CIR92, alinéa 1^{er}**, prévoit que « *sauf si des dispositions légales ou réglementaires en disposent autrement, chaque message au [SPF] Finances qui émane d'une personne qui est titulaire d'un numéro d'entreprise est transmis au moyen d'une plateforme électronique sécurisée* ». **L'alinéa 2** est rédigé en ces termes : « *sauf si des dispositions légales ou réglementaires en disposent autrement, chaque message du [SPF] Finances à une personne titulaire d'un numéro d'entreprise et qui est relatif à l'exercice de sa profession est transmis au moyen d'une plateforme électronique sécurisée* ».

26. Ainsi que l’Autorité l’a déjà indiqué dans plusieurs avis¹⁸, des personnes physiques exerçant une activité professionnelle à titre d’indépendant et disposant à ce titre d’un numéro d’entreprise, peuvent ne pas disposer du matériel et des connaissances nécessaires pour leur permettre de communiquer, de manière aisée, par voie électronique avec les instances publiques, dont le SPF Finances. Or, ainsi que la Cour Constitutionnelle (alors Cour d’Arbitrage) l’a mis en évidence dans son arrêt n° 106/2004¹⁹, et bien que cet arrêt ait été rendu il y a presque vingt ans, la fracture numérique existe toujours²⁰. Il ressort de cet arrêt qu’une disposition législative qui impose le recours à la voie électronique doit être accompagnée de mesures suffisantes afin de garantir une égalité d’accès des personnes aux services publics, à défaut de quoi elle peut être jugée discriminatoire s’il s’avère qu’elle a des effets disproportionnés au détriment de personnes qui ne disposent pas du matériel ou des connaissances nécessaires pour utiliser la voie électronique.
27. Le commentaire de l’article ne justifie pas le caractère nécessaire de l’instauration d’une telle obligation²¹ pour toutes les personnes physiques titulaires d’un numéro d’entreprise ; ce qui pose dès lors question au regard du principe de proportionnalité. Par conséquent, à moins de justifier que la mesure prévue par l’article 304^{quater} en projet du CIR92 ne risque pas d’avoir des effets disproportionnés à l’égard de certaines personnes physiques qui exercent une activité professionnelle à titre d’indépendant, il conviendra d’**adapter** l’avant-projet comme suit, au regard du risque d’exclusion numérique. Il y aura lieu de prévoir :

¹⁸ Voir l’avis n° 31/2020 du 3 avril 2020 portant sur un avant-projet de loi modifiant les différents codes fiscaux en ce qui concerne la dématérialisation des relations entre le Service Public Fédéral Finances et les contribuables, <https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-31-2020.pdf>, point 7 ; l’avis n° 169/2022 du 19 juillet 2022 portant sur un avant-projet de loi modifiant la loi du 27 février 2019 relative à l’échange électronique de message par le biais de l’eBox, <https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-169-2022.pdf>, point 21 ; avis n° 93/2023 du 17 mai 2023 portant sur un avant-projet de décret et d’ordonnance conjoints de la Région de Bruxelles-Capitale, la Commission communautaire commune et la Commission communautaire française relatifs à la transition numérique des institutions, <https://www.autoriteprotectiondonnees.be/publications/avis-n-93-2023.pdf>, point 22.

¹⁹ Cet arrêt a annulé les dispositions législatives qui prévoyaient que le Moniteur belge ne serait plus publié que sur Internet et non plus en version papier (hormis trois exemplaires). La Cour a jugé que cette mesure introduisait « *une différence de traitement entre celui qui, ayant accès à un matériel informatique, peut consulter aisément tous les numéros du Moniteur belge édités depuis la mise en vigueur des dispositions attaquées et y trouver le texte qui l’intéresse, et celui qui, n’ayant pas accès à l’informatique, ne peut identifier le numéro dans lequel ce texte est publié* » et que « *Faute d’être accompagnée de mesures suffisantes qui garantissent un égal accès aux textes officiels, la mesure attaquée a des effets disproportionnés au détriment de certaines catégories de personnes et n’est dès lors par compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution* ».

²⁰ Voir notamment à cet égard le rapport de la Fondation Roi Baudouin « Inclusion numérique, Baromètre de l’inclusion numérique, 2022 », consultable via le lien suivant : <https://media.kbs-frb.be/fr/media/9838/Inclusion%20Num%C3%A9rique.%20Barom%C3%A8tre%20Inclusion%20Num%C3%A9rique%202022>; l’étude 2022 de l’Association belge de recherche et d’expertise des organisations de consommation « Réduire la fracture numérique pour l’ensemble des consommateurs dans la société », consultable via le lien suivant du SPF Economie : <https://economie.fgov.be/fr/publications/reduire-la-fracture-numerique> ainsi que l’Avis relatif à l’impact de la digitalisation des services (publics ou privés) rendu le 3 février 2023 par Unia et le Service de lutte contre la pauvreté, la précarité et l’exclusion sociale, consultable via le lien suivant : <https://www.unia.be/fr/articles/fracture-numerique-comment-reduire-les-inegalites>.

²¹ Au contraire, il ressort du commentaire de l’article que l’intention est de poser le principe selon lequel les messages émanant de ou destiné à une « *personne disposant d’un numéro d’entreprise et qui agit dans l’exercice de sa profession, sera désormais en principe transmis par voie électronique au moyen d’une plateforme électronique sécurisée dès lors que celle-ci est considérée comme disposant des moyens informatiques nécessaires* ». Le fait que le libellé du futur article 304^{quater} ne semble pas refléter correctement l’intention qui est réellement poursuivie par le demandeur, impacte en plus la prévisibilité de l’avant-projet, puisque s’il s’agit effectivement de formuler un principe selon lequel les personnes titulaires d’un numéro d’entreprise doivent échanger des messages avec le SPF Finances par voie électronique, l’article 304^{quater} devrait être complété par des règles d’exception.

- que l'échange de messages entre le SPF Finances et les personnes titulaires d'un numéro d'entreprise par voie électronique reste **facultatif pour les personnes physiques qui sont titulaires d'un numéro d'entreprise**, et
- que les personnes physiques qui sont titulaires d'un numéro d'entreprise et qui ont consenti explicitement à échanger des messages par voie électronique avec le SPF Finances doivent **pouvoir retirer leur consentement à tout moment**, selon les mêmes modalités que celles prévues pour les personnes physiques non titulaires d'un numéro d'entreprise qui ont consenti à l'échange de messages avec le SPF Finances par voie électronique.

28. De plus, il ressort du commentaire de l'article 304^{quater} en projet du CIR92 que l'intention est de préciser les règles applicables à « *une personne qui dispose d'un numéro d'entreprise et qui agit dans l'exercice de sa profession* » (souligné par l'Autorité). Or, cette deuxième condition n'est reprise que dans le deuxième alinéa du nouvel article 304^{quater} CIR92 et non dans le premier alinéa, ce qui porte atteinte à la prévisibilité de cette disposition. En effet, tel que libellé la disposition en projet peut être interprétée comme imposant aux personnes physiques titulaires d'un numéro d'entreprise de transmettre par la voie digitale des informations au SPF Finances, que les informations en cause se rapportent ou pas à l'exercice de sa profession, alors que le SPF Finances n'est obligé de transmettre un message à cette personne physique que si ce message concerne l'exercice de sa profession. En outre, l'expression « *qui est relatif à l'exercice de sa profession* » mentionnée à l'alinéa 2 du futur article 304^{quater} CIR92, n'est pas définie par l'avant-projet, ce qui pourrait poser des difficultés d'interprétation dans la pratique. Il convient dès lors de **clarifier** l'avant-projet sur ce point.

29. Ces observations valent *mutatis mutandis* pour :

- L'article 44 de l'avant-projet (qui vise à modifier l'article 53^{octies} du *Code de la taxe sur la valeur ajoutée*)
- L'article 71 de l'avant-projet (qui vise à insérer un nouvel article 288^{quinqies} dans le *Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe*)
- L'article 114 de l'avant-projet (qui entend rétablir l'article 162^{quater} dans le *Code des droits de succession*)
- L'article 134 de l'avant-projet (qui entend insérer un nouvel article 211^{sexies} dans le *Code des droits et taxes divers*)
- L'article 151 de l'avant-projet (qui vise à insérer un nouvel article 98 dans le *Code du recouvrement amiable et forcé des créances fiscales et non fiscales*)
- L'article 189 (disposition autonome).

4. Point de départ du délai pour l'accomplissement des droits et obligations fiscales (nouvel article 304sexies CIR92, tel qu'inséré par l'article 13 de l'avant-projet)

30. Le futur **article 304sexies CIR92** entend attribuer une date de mise à disposition aux messages électroniques transmis par une personne ou par le SPF Finances. Il prévoit en son **alinéa 2**²² que chaque message électronique transmis par le SPF Finances contient dans son intitulé une « *date de mise à disposition du message* ». **L'alinéa 3** prévoit que sauf disposition contraire, « *c'est le troisième jour ouvrable qui suit la date de mise à disposition du message contenue dans l'intitulé du message figurant sur la plateforme électronique sécurisée du [SPF] Finances transmis ou reçu au moyen d'une plateforme électronique sécurisée qui sera le point de départ des délais qui sont d'application pour l'accomplissement de droits et d'obligations prévus dans le présent Code [...]* ».
31. Il ressort tant du commentaire de l'article 304sexies en projet du CIR92, que des informations complémentaires transmises par le conseiller du demandeur que l'objectif de l'avant-projet est d'harmoniser les délais et leur point de départ, que le message soit transmis par voie électronique ou par voie papier. L'Exposé des motifs précise encore que l'avant-projet entend être neutre en ce qui concerne les effets juridiques du mode de communication utilisé. Or, le libellé de l'article 304sexies en projet ne semble pas refléter correctement cette intention dans la mesure où il est question uniquement de « messages électroniques » -notion qui n'est en outre pas définie par l'avant-projet- et pas de messages transmis par voie papier. A des fins de prévisibilité et par souci de sécurité juridique pour les personnes concernées, il convient d'**adapter** l'avant-projet afin qu'y soient visés **tous les messages qui font courir un délai** (qu'ils soient transmis par voie papier ou par voie électronique) et qu'y soit **garanti que les effets juridiques des messages transmis sont les mêmes** (quel que soit le mode de communication utilisé).
32. En ce qui concerne le point de départ pour le calcul des délais, il ressort du commentaire du projet d'article 304sexies CIR92 ainsi que des informations complémentaires que c'est la date de transmission du message qui constitue la date de départ pour le calcul du délai. Le conseiller du demandeur a précisé que cette date s'entend comme « *la date d'envoi/date du cachet de la poste pour un envoi par voie papier* »²³ et comme « *date de mise à disposition/date de chargement sur la plateforme électronique sécurisée pour un envoi par voie électronique* ». Or, le projet d'article 304sexies du CIR92 n'indique pas que la date de mise à disposition du message vaut date de transmission et que cette date doit s'entendre comme la date d'envoi/date du cachet de la poste

²² L'alinéa 1 de l'article 304sexies en projet n'appelle pas de commentaire particulier. Cet alinéa prévoit en effet que la date de mise à disposition du message électronique transmis par une personne sur la plateforme électronique sécurisée du SPF Finances vaut date de réception du message par le SPF Finances. Cela contribue à assurer suffisamment de prévisibilité et de sécurité juridique pour déterminer si le message a été transmis dans le délai imparti ou pas.

²³ Expression qui est plus précise que celle mentionnée dans le commentaire de l'article « la date contenue dans le document ».

pour un envoi par voie papier. L'avant-projet doit dès lors être **complété** sur ce point à des fins de prévisibilité.

33. En outre, dès lors que l'intention de l'avant-projet est de considérer que la date de mise à disposition d'un message électronique vaut date de transmission, l'Autorité ne saisit pas très bien la portée de **l'article 304sexies, alinéa 4**, en projet du CIR92²⁴. En effet, si la date de mise à disposition vaut date de transmission, comment ces deux dates pourraient-elle être différentes ? L'Autorité invite dès lors le demandeur à **clarifier cette disposition ou à l'omettre de l'avant-projet**.

5. Signature électronique avancée (nouvel article 304septies CIR92, tel qu'inséré par l'article 14 de l'avant-projet)

34. En vertu de l'article 304septies en projet du CIR92, lorsqu'un document est signé de manière électronique par son auteur, cette signature est réalisée, « *à tout le moins, au moyen d'une signature électronique avancée au sens de l'article 3.11 du règlement (UE) n° 910/2014 du Parlement européen et du Conseil du 23 juillet 2014 sur l'identification électronique et les services de confiance pour les transactions électroniques au sein du marché intérieur et abrogeant la directive 1999/93/CE* ».
35. Il ressort du commentaire de cet article que, bien que la « *signature électronique qualifiée est celle qui permettrait de garantir le niveau de sécurité juridique le plus élevé* », « *seuls de rares fournisseurs permettent actuellement la réalisation de ce type de signature* » et qu'afin de garantir un niveau minimum de sécurité juridique, il y a lieu d'insérer dans l'avant-projet l'exigence minimale de la signature avancée pour les documents, transmis au SPF Finances ou émanant dudit SPF, qui sont signés électroniquement par leur auteur.
36. L'Autorité prend acte de ce niveau d'exigence minimale en ce qui concerne la signature électronique, laquelle constitue une mesure appropriée pour les droits et libertés des personnes concernées : en effet, d'une part, une signature électronique avancée permet d'identifier le signataire de manière univoque, ce qui garantit dès lors l'intégrité de la signature. D'autre part, l'avant-projet prévoit cette exigence comme étant minimale (« *à tout le moins* »), de sorte qu'une signature électronique qualifiée peut être réalisée le cas échéant. Par souci d'exhaustivité, l'Autorité souligne que le certificat de signature de la carte d'identité électronique (e-ID) et le

²⁴ Cet alinéa est libellé comme suit « *Lorsqu'un message est transmis par le [SPF] Finances au moyen d'une plateforme électronique sécurisée et lorsque la date de mise à disposition du message contenue dans l'intitulé du message figurant sur la plateforme électronique sécurisée du [SPF] Finances et la date de transmission du message transmis au moyen d'une plateforme électronique sécurisée sont différentes, c'est la date la plus favorable à la personne concernée qui sera le point de départ du délai* ». Le commentaire de l'article se limite à indiquer qu'il s'agit d'une « *situation hypothétique exceptionnelle* ».

certificat émis sur un support de type « e-token » sont considérés comme étant « qualifiés » au sens du Règlement européen eIDAS, de sorte que l'eID et l'etoken correspondent à des signatures qualifiées²⁵ et sont donc équivalentes à des signatures manuscrites (article 25 du Règlement eIDAS).

PAR CES MOTIFS,

L'Autorité

Estime qu'il y a lieu de :

1. prévoir une habilitation au Roi pour qu'il désigne par une norme réglementaire ultérieure les plateformes électroniques sécurisées concernées ainsi que les institutions publiques/organismes responsable(s) du traitement des traitements de données effectués par le biais desdites plateformes (points 10 et 13)
2. à l'article 2, §1^{er}, 21^o CIR92, en projet, se référer à un « schéma d'identification électronique » visé à l'article 8.2 du Règlement (UE) n° 910/2014, en lieu et place de se référer à un « moyen de technique de sécurisation » et préciser que ce schéma d'identification électronique garantira au minimum un niveau élevé ou à tout le moins substantiel, au sens de l'article 8.2 du Règlement précité (point 15)
3. compléter l'article 304^{ter}, §3, CIR92, en projet, afin d'y préciser que le choix de la personne concernée de communiquer avec le SPF Finances par voie électronique doit s'effectuer par l'acceptation explicite et préalable du processus de communication électronique, que ce consentement préalable et explicite doit être libre, éclairé et univoque (point 20)
4. compléter l'article 304^{ter}, §3, CIR92, en projet, afin d'y mentionner que le retrait du consentement implique que le message sera envoyé à l'avenir sous pli fermé, que ce retrait prendra effet immédiatement ou, le cas échéant, dans un délai court de maximum 48h et d'y prévoir que le SPF Finances informera clairement les personnes concernées des modalités spécifiques de retrait du consentement et non seulement de la possibilité d'exercer ce retrait (point 22)
5. adapter l'article 304^{quater} CIR92, en projet, afin d'y prévoir
 - que l'échange de messages entre le SPF Finances et les personnes titulaires d'un numéro d'entreprise par voie électronique reste facultatif pour les personnes physiques qui sont titulaires d'un numéro d'entreprise et
 - que les personnes physiques qui sont titulaires d'un numéro d'entreprise et qui ont consenti explicitement à échanger des messages par voie électronique avec le SPF Finances doivent pouvoir retirer leur consentement à tout moment, selon les mêmes

²⁵ En vertu de l'article 3.12 du Règlement eIDAS est une « signature électronique qualifiée », « une signature électronique avancée qui est créée à l'aide d'un dispositif de création de signature électronique qualifié, et qui repose sur un certificat qualifié de signature électronique ».

modalités que celles prévues pour les personnes physiques non titulaires d'un numéro d'entreprise qui ont consenti à l'échange de messages avec le SPF Finances par voie électronique (point 27)

6. clarifier l'article 304*quater* en projet du CIR92 à la lumière des observations formulées au point 28
7. adapter l'article 304*sexies* CIR92 en projet afin qu'y soient visés tous les messages qui font courir un délai (qu'ils soient transmis par voie papier ou par voie électronique) et qu'il soit garanti que les effets juridiques des messages transmis sont les mêmes (quel que soit le mode de communication utilisé (point 31)
8. compléter l'article 304*sexies* CIR92 en projet conformément aux observations formulées au point 32
9. clarifier ou omettre l'article 304*sexies*, alinéa 4 CIR92, en projet (point 33).

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