

Conciliation du RGPD et les pouvoirs d'investigation de l'administration fiscale

27 septembre 2024 • écrit par [Soufian Wielemans](#)

Introduction

Les articles 315 à 338 bis du CIR prévoient que l'administration fiscale dispose de différents pouvoirs d'investigation afin de contrôler l'exactitude de la déclaration fiscale du contribuable.

Certes, dans un contexte de lutte contre la fraude fiscale, le législateur étend de plus en plus les pouvoirs de l'administration fiscale. Notons notamment le récent allongement des délais ordinaires d'imposition et d'investigation dont dispose l'administration fiscale.

Est-il possible, dans le cadre d'une demande d'informations déraisonnable, de se prévaloir d'une violation des règles du RGPD ?

Pour rappel – l'administration fiscale dispose de pouvoirs de contrôle à l'égard du contribuable. Notamment, elle dispose du pouvoir d'obtenir la communication de tous les livres et documents qu'elle estime utiles pour contrôler la base imposable.

Cela ne se limite pas aux documents comptables mais s'étend à tous les documents que l'administration estime utiles pour opérer une vérification de la déclaration ou l'établissement de la base imposable – article [315 CIR](#). Notons déjà un manque de clarté et de précision laissant à l'administration le soin de « juger de ce qu'elle estime utile pour contrôler la base imposable ». En effet, il n'est pas rare que l'administration demande à consulter des documents relatifs à la vie privée du contribuable telle que les documents concernant les comptes bancaires privées.

Au-delà des documents, l'administration a aussi le droit de demander au contribuable qu'il lui fournissons tous les renseignements que l'administration juge utile à l'établissement de la base imposable. Ces renseignements peuvent être demandés soit par écrit, soit oralement et le contribuable a l'obligation d'y répondre – [article 316 CIR](#).

L'administration peut, sans notification préalable, venir dans les locaux professionnels du contribuable afin de vérifier tous les documents présents sur place. Elle n'est pas obligée de demander au contribuable de pouvoir consulter les documents. En effet, elle peut, lorsqu'elle voit des documents dans les locaux professionnels, les consulter automatiquement sans en demander l'accord – [article 319 CIR](#).

L'administration dispose également de pouvoirs d'investigation auprès des tiers, c'est-à-dire qu'elle va pouvoir, quand elle contrôle la situation d'un contribuable, mener des investigations auprès de tiers afin d'obtenir des informations concernant le contribuable contrôlé. Par exemple, l'administration pourrait demander aux fournisseurs du contribuable de lui communiquer les factures ou les documents comptables en lien avec celui-ci afin de vérifier si le contribuable contrôlé a bien déclaré tous ses achats.

Sur ce sujet, le tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles a rendu un arrêt de principe ([jugement du 17 juin 2022](#)) en faveur du contribuable.

Dans le cas d'espèce, l'ISI avait demandé, début 2019, à l'opérateur Proximus des informations sur l'utilisation de numéros de téléphones mobile dans le cadre d'une enquête. L'administration fiscale souhaitait mettre en évidence le fait que certains chefs d'entreprise, affirmant ne pas résider en Belgique, y vivaient bel et bien dans les faits. Selon l'ISI, cette manœuvre était mise en place par ces chefs d'entreprises afin de ne pas devoir faire de déclaration en Belgique. C'est donc pour prouver cela que l'ISI avait demandé des copies de factures à Proximus afin d'en déduire à partir de quel pays les appels étaient majoritairement effectués.

Proximus, après avoir refusé de communiquer ces informations par respect du principe de secret des télécommunications, s'était fait condamner à une amende par les autorités fiscales pour ce refus de coopération. Ce dernier a donc saisi le tribunal de première instance qui déclara son recours fondé et donnera raison à Proximus.

En effet, l'administration fiscale dispose du pouvoir de demander des renseignements à des tiers. En théorie, n'importe quel tiers peut être interpellé afin de déterminer la situation fiscale du contribuable dans le viseur. Dans le cas de Proximus, les renseignements demandés relevaient de la vie privée du contribuable. La protection de la vie privée est une règle fondamentale à laquelle la disposition invoquée par l'administration (très, voire trop, générale) – ne justifiait pas une dérogation. Le tribunal a conclu que la loi invoquée n'était pas assez précise pour pouvoir déroger au principe de protection de la vie privée.

Première Partie – Un pouvoir d'investigation sans limite ? – Confrontation avec le RGPD

Le règlement général de la protection des données (ci-après RGPD) est un règlement européen valable dans toute l'Union européenne et portant sur la manière dont les entreprises et autres organisations doivent se comporter vis-à-vis des données personnelles. Ce règlement vise en effet à protéger et encadrer l'utilisation des données personnelles et donc, s'assurer du respect au droit à la vie privée.

A. Les pratiques de l'administration fiscale sont-elles compatibles avec ce règlement ?

L'article 2, § 1er du RGPD, visant à baliser le champ d'application matériel, prévoit que :

« Le présent règlement s'applique au traitement de données à caractère personnel, automatisé en tout ou en partie, ainsi qu'au traitement non automatisé de données à caractère personnel contenues ou appelées à figurer dans un fichier. »

Ainsi, dans son arrêt du 24 février 2022 « SS » SIA (CJUE (5ème chambre), affaire C-175/20, « SS » SIA, 24 février 2022), la Cour identifie deux conditions :

- (1) Les données doivent être personnelles (i) ; et
- (2) Les données doivent être traitées (ii).

(i) Données à caractère personnel

Article 4, § 1er :

« toute information se rapportant à une personne physique identifiée ou identifiable (ci-après dénommée « personne concernée »); est réputée être une « personne physique identifiable » une personne physique qui peut être identifiée, directement ou indirectement, notamment par référence à un identifiant, tel qu'un nom, un numéro d'identification, des données de localisation, un identifiant en ligne, ou à un ou plusieurs éléments spécifiques propres à son identité physique, physiologique, génétique, psychique, économique, culturelle ou sociale. »

(ii) Traitement de données

Article 4, § 2 :

« toute opération ou tout ensemble d'opérations effectuées ou non à l'aide de procédés automatisés et appliquées à des données ou des ensembles de données à caractère personnel, telles que la collecte, l'enregistrement, l'organisation, la structuration, la conservation, l'adaptation ou la modification, l'extraction, la consultation, l'utilisation, la communication par transmission, la diffusion ou toute autre forme de mise à disposition, le rapprochement ou l'interconnexion, la limitation, l'effacement ou la destruction. »

B. Doit-on considérer que l'administration fiscale, étant une autorité publique, serait soumise à des règles spécifiques ?

L'article 2, § 2 (d) du RGPD prévoit que :

« Le présent règlement ne s'applique pas au traitement de données à caractère personnel effectué par les autorités compétentes à des fins de prévention et de détection des infractions pénales, d'enquêtes et de poursuites en la matière ou d'exécution de sanctions pénales, y compris la protection contre des menaces pour la sécurité publique et la prévention de telle menaces. »

Bien évidemment, s'agissant d'une exception, elle doit être interprétée de manière stricte.

Toujours dans son arrêt de février 2022, la Cour rappelle que le considérant 19 du RGPD prévoit que la notion d' « autorité compétente » doit être comprise comme une autorité dans le domaine de la coopération judiciaire en matière pénale et policière.

Il convient donc de déterminer si, dans le cas de l'exercice de ses pouvoirs d'investigations, l'administration fiscale peut être considérée comme une « autorité compétente ».

(i) Administration fiscale = autorité compétente ?

La Cour, dans l'arrêt ci-mentionné, affirme que « lorsqu'elle demande à un opérateur économique de lui communiquer des données à caractère personnel relatives à certains contribuables aux fins de la perception de l'impôt et de la lutte contre la fraude fiscale, il n'apparaît pas que l'administration fiscale d'un Etat membre puisse être considérée comme une « autorité compétente », au sens de l'article 3, point 7, de la directive 2016/680, ni, partant, que de telle demandes d'informations puissent relever de l'exception prévue à l'article 2, paragraphe 2, sous d), du règlement 2016/679. »

En conséquence à ce qui précède, la collecte, par l'administration fiscale d'un Etat membre auprès d'un opérateur économique, d'informations impliquant un nombre significatif de données à caractère personnel est soumise aux exigences du RGPD, notamment celles énoncées à l'article 5, § 1.

L'article 5, § 1 du RGPD prévoit que les données à caractère personnel doivent être :

- i. Traitées de manière licite, loyale et transparente au regard de la personne concernée (licéité, loyauté, transparence);
- ii. Collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes, et ne pas être traitées ultérieurement d'une manière incompatible avec ces finalités; le traitement ultérieur à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins de recherches scientifique ou historique ou à des fins statistiques n'est pas considéré, conformément à l'article 89, § 1er, comme incompatibles avec les finalités initiales (limitation des finalités);
- iii. Adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées (minimisation des données);
- iv. Exactes et, si nécessaire, tenues à jour ; toutes les mesures raisonnables doivent être prises pour que les données à caractère personnel qui sont inexactes, eu égard aux finalités pour lesquelles elles sont traitées, soient effacées ou rectifiées sans tarder (exactitude);
- v. Conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées; les données à caractère personnel peuvent être conservées pour des durées plus longues dans la mesure où elles seront traitées exclusivement à des fins archivistiques dans l'intérêt public, à des fins de recherche scientifique ou historique ou à des fins statistiques conformément à l'article 89, paragraphe 1, pour autant que soient mises en œuvre les mesures techniques et organisationnelles appropriées requises par le

présent règlement afin de garantir les droits et libertés de la personne concernée (limitation de la conservation);

vi. Traitées de façon à garantir une sécurité appropriée des données à caractère personnel, y compris la protection contre le traitement non autorisé ou illicite et contre la perte, la destruction ou les dégâts d'origine accidentelle, à l'aide de mesures techniques ou organisationnelles appropriées (intégrité et confidentialité).

(ii) Limitations – mesures législatives

L'article 23, § 1er du RGPD prévoit que :

Le droit de l'Union ou le droit de l'État membre auquel le responsable du traitement ou le sous-traitant est soumis peuvent, par la voie de mesures législatives, limiter la portée des obligations et des droits prévus aux article 12 à 22 et à l'article 34, ainsi qu'à l'article 5 dans la mesure où les dispositions du droit en question correspondent aux droits et obligations prévus aux articles 12 à 22, lorsqu'une telle limitation respecte l'essence des libertés et droits fondamentaux et qu'elle constitue une mesure nécessaire et proportionnée dans une société démocratique pour garantir (...) e) - d'autres objectifs importants d'intérêt public général de l'Union ou d'un État membre, notamment un intérêt économique ou financier important de l'Union ou d'un État membre , y compris dans les domaines monétaire, budgétaire et fiscal, de la santé publique et de la sécurité sociale (...).

Pour mieux cerner la notion de « mesure législative », il faut avoir égard au considérant 41 du RGPD qui prévoit que :

Lorsque le présent règlement fait référence à une base juridique ou à une mesure législative, cela ne signifie pas nécessairement que l'adoption d'un acte législatif par un parlement est exigée, sans préjudice des obligations prévues en vertu de l'ordre constitutionnel de l'Etat membre concerné.

Cependant, cette base juridique ou cette mesure législative devrait être claire et précise et son application devrait être prévisible pour les justiciables, conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et de la Cour européenne des droits de l'homme.

En outre, l'Administration fiscale d'un Etat membre ne peut pas déroger aux dispositions de l'article 5, § 1 du RGPD lorsqu'un tel droit ne lui a pas été accordé par une mesure législative au sens de l'article 23, § 1. C'est-à-dire, pas nécessairement un acte législatif tant que la mesure est suffisamment claire, précise et prévisible en plus d'être proportionnée et nécessaire dans une société démocratique.

Deuxième Partie : Qu'est ce qui justifierait une dérogation au RGPD ?

Dans son arrêt du 24 février 2022, la CJUE souligne que la demande d'informations portait sur des quantités illimitées d'informations relatives à une période indéfinie et elle constata que la finalité de ce traitement n'était pas suffisamment précisée.

D'une part, l'article 5 du RGPD précise que les données à caractère personnel doivent être traitées de manière licite, loyale et transparente à l'égard de la personne concernée – principes fondamentaux de licéité, loyauté et transparence. Aussi, ces données doivent être collectées pour des finalités déterminées, explicites et légitimes. Mais aussi, elles doivent l'être pour des finalités adéquates, pertinentes et limitées à ce qui est nécessaire au regard des finalités pour lesquelles elles sont traitées (principe de minimisation des données).

D'autre part, ces données doivent être conservées sous une forme permettant l'identification des personnes concernées pendant une durée n'excédant pas celle nécessaire à la réalisation des finalités pour lesquelles les données à caractère personnel sont traitées (principe de limitation de la conservation).

Dans cet arrêt, la CJUE affirme, au point 69, que :

Pourvu que les finalités ainsi énoncées dans ladite demande soient nécessaires à l'exécution d'une mission d'intérêt public ou relevant de l'exercice de l'autorité publique dont est investie l'administration fiscale, cette circonstance suffit, ainsi qu'il découle de l'article 6, paragraphe 1, premier alinéa, initio et sous e), du règlement 2016/679, lu conjointement avec l'article 6, paragraphe 3, second alinéa, de ce règlement, pour que lesdits traitements satisfassent également à l'exigence de licéité rappelée au point 66 du présent arrêt.

Cependant, la Cour rappelle le principe de minimisation des données en soulignant que le responsable du traitement, même lorsqu'il agit dans le cadre de la mission d'intérêt public qui lui a été confiée, ne peut collecter des données à caractère personnel de manière générale et indifférenciée et doit s'abstenir de collecter des données qui ne sont pas strictement nécessaires aux finalités du traitement.

Il appartient à l'administration fiscale d'établir qu'elle a cherché à minimiser autant que possible la quantité de données à caractère personnel à collecter.

La Cour ajoute que le fait que les données soient collectées sans que l'administration fiscale n'ait défini de délai pour ce traitement, ne permet pas, en tant que tel, de considérer que la durée du traitement excède la période de temps strictement nécessaire pour atteindre la finalité poursuivie.

En définitive, l'absence de délai spécifique ne suffit pas à démontrer une violation du principe de minimisation des données.

Conclusion

Bien que l'arrêt de la CJUE du 24 février 2022 (affaire C-175/20) ne soit pas en faveur du contribuable, celui-ci est intéressant et traduit la position de la Cour sur la compatibilité des mesures d'investigation des administrations fiscales avec le respect du RGPD.

Dans un premier temps, il est primordiale de souligner que l'administration fiscale n'est pas une autorité compétente au sens du RGPD.

Par conséquent, celle-ci est soumise au respect des principes relatifs au traitement des données à caractère personnel (article 5 du RGPD). Il conviendra

donc, en cas de contrôle, de scrupuleusement vérifier que la requête d'information respecte les principes listés.

La portée du respect de ces obligations peut, dans les matières fiscales, être limitée par une mesure législative (au sens du RGPD – article 23, § 1er). Cependant, la mesure doit être suffisamment claire, précise et prévisible en plus d'être proportionnée et nécessaire. C'est dans ce sens que le tribunal de première instance de Bruxelles (dans l'affaire Proximus) a tranché.

En effet, il convient de rappeler que le tribunal conclut que les [articles 322](#) et [323 du CIR](#) sont formulés en des termes trop généraux et ne contiennent aucune disposition renvoyant spécifiquement à la législation relative aux communications électroniques, laquelle doit être respectée par l'opérateur de télécommunications.

De plus, le tribunal considère que les [articles 322](#) et [323 du CIR](#) ne prévoient aucun critère objectif définissant les circonstances et les limites que l'administration fiscale doit respecter pour accéder à ce type de données.

En ce qui concerne l'argument de l'administration, selon lequel la lutte contre la fraude fiscale constitue une exigence prioritaire, le tribunal estime que cette exigence n'est pas suffisamment précise et pourrait porter atteinte aux droits fondamentaux des contribuables.

Soufian Wielemans

Avocat