RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 73.653/3
van 19 juni 2023

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het KB/WIB 92 inzake de inkomensverklaring als bedoeld in artikel 242, § 1/1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 73.653/3
du 19 juin 2023

sur

un projet d’arrêté royal ‘modifiant l’AR/CIR 92 en ce qui concerne la déclaration de revenus visée à l’article 242, § 1er/1, du Code des impôts sur les revenus 1992’

#LW-CIGXMFGEB-HDGFDQW#

Op 17 mei 2023 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën, belast met de Coördinatie van de fraudebestrijding en de Nationale loterij verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit 'tot wijziging van het KB/WIB 92 inzake de inkomensverklaring als bedoeld in artikel 242, § 1/1, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 13 juni 2023. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Toon MOONEN, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Johan PAS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 19 juni 2023.

*

Le 17 mai 2023, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude et de la Loterie nationale à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal 'modifiant l'AR/CIR 92 en ce qui concerne la déclaration de revenus visée à l'article 242, § 1er/1, du Code des impôts sur les revenus 1992'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 13 juin 2023. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Toon MOONEN, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Johan PAS, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 19 juin 2023.

*

‡LW-CIGXMFGEB-HDGFDQW‡

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe de inhoud en de vorm van de inkomensverklaring vast te leggen waarmee wordt aangetoond dat de belastingplichtige en, desgevallend, de echtgenoot van de belastingplichtige de aftrek van onderhoudsuitkeringen vermeld in artikel 104 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) in de woonstaat niet kunnen genieten omwille van de geringe omvang van hun in die staat belastbare inkomsten en die aftrek niet kan worden overgedragen naar een volgend belastbaar tijdperk. Die inkomensverklaring wordt overeenkomstig artikel 242, §1/1, van het WIB 92 opgemaakt door de belastingautoriteit van de woonstaat van de belastingplichtige.

Het ontworpen artikel 79/3 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92) bevat nadere regels met betrekking tot die inkomensverklaring (artikel 1 van het ontwerp). De ontworpen paragraaf 1 van dat artikel legt de inhoud van de inkomensverklaring vast. Bij de ontworpen paragraaf 2 wordt de minister bevoegd voor financiën of zijn afgevaardigde gemachtigd om de vorm van de inkomensverklaring vast te leggen. De ontworpen paragraaf 3 bepaalt dat de belastingplichtige de inkomensverklaring ter beschikking moet houden van de administratie belast met de vestiging van de inkomstenbelastingen als hij de toepassing aanvraagt van de aftrek in zijn aangifte in de belasting van niet-inwoners, en dat hij ze bij zijn bezwaarschrift moet voegen als hij de aftrek vraagt bij wege van bezwaar.

Het te nemen besluit is van toepassing vanaf aanslagjaar 2023 (artikel 2).

RECHTSGROND

3. Het ontworpen artikel 79/3, §§ 1 en 2, van het KB/WIB 92 vindt rechtsgrond in artikel 242, §1/1, derde lid, van het WIB 92, dat de Koning machtigt om de inhoud en de vorm van de inkomensverklaring vast te leggen.

Voor het ontworpen artikel 79/3, § 3, van het KB/WIB 92 kan worden gesteund op de algemene uitvoeringsbevoegdheid die de Koning ontleent aan artikel 108 van Grondwet, gelezen in samenhang met artikel 242, §1/1, van het WIB 92.

‡LW-CIGXMFGEB-HDGFDQW‡

VORMVEREISTEN

4. Het ontwerp bevat bepalingen die de verwerking van persoonsgegevens regelen.

Artikel 36, lid 4, van verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 'betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming)', gelezen in samenhang met artikel 57, lid 1, c), en overweging 96 van die verordening, voorziet in een verplichting om de toezichthoudende autoriteit, in dit geval de Gegevensbeschermingsautoriteit bedoeld in de wet van 3 december 2017 'tot oprichting van de Gegevensbeschermingsautoriteit', te raadplegen bij het opstellen van een voorstel voor een door een nationaal parlement vast te stellen wetgevingsmaatregel, of een daarop gebaseerde regelgevingsmaatregel in verband met verwerking.

Aan de gemachtigde werd gevraagd of het advies werd gevraagd van de Gegevensbeschermingsautoriteit en zo neen, om toe te lichten waarom dat advies niet vereist zou zijn. De gemachtigde antwoordde als volgt:

> "Het advies van de gegevensbeschermingsautoriteit werd niet gevraagd. De inkomensverklaring wordt op vraag van de belastingplichtige afgeleverd door de belastingadministratie van de woonstaat (lidstaat van de EER), die in het kader van haar opdracht over de gegevens beschikt die op de inkomensverklaring worden gevraagd. De aftrek van onderhoudsgelden in toepassing van artikel 242, § 1/1, WIB 92 kan enkel worden verleend wanneer er ook in de woonstaat een fiscaal voordeel wordt verleend voor onderhoudsgelden. De woonstaat kent in dat kader ook de identiteit van de verkrijger van de onderhoudsgelden en het bedrag van de onderhoudsgelden.
>
> De belastingplichtige houdt de inkomensverklaring ter beschikking van de FOD Financiën, die ze in het kader van een controle kan opvragen, of bezorgt de inkomensverklaring zelf aan de FOD Financiën in het kader van een bezwaarschrift. De inkomensverklaring bevat de gegevens die de belastingplichtige sowieso zou moeten bezorgen aan de FOD Financiën om aan te tonen dat aan de voorwaarden voor de aftrek is voldaan. Met de inkomensverklaring worden die gegevens bevestigd door de belastingadministratie van de woonstaat. Er vindt dus in beginsel geen nieuwe verwerking van gegevens plaats. De gegevens op de inkomensverklaring zullen ook niet automatisch verder worden verwerkt.
>
> De FOD Financiën behandelt de gegevens die voorkomen in de inkomensverklaring in overeenstemming met de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten."

Met die zienswijze kan niet worden ingestemd. Het gegeven dat de belastingplichtige hoe dan ook de inkomensverklaring moet bezorgen aan de Federale Overheidsdienst Financiën om aan te tonen dat aan de voorwaarden voor de aftrek is voldaan, neemt niet weg dat het ontwerp een nieuwe wijze van verwerking van persoonsgegevens regelt. Dat die verwerking gebeurt conform de regelgeving inzake de verwerking van persoonsgegevens, doet bovendien geen afbreuk aan de voormelde adviesverplichting.

Het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit moet bijgevolg nog worden ingewonnen vooraleer het ontwerp doorgang kan vinden.

‡LW-CIGXMFGEB-HDGFDQW‡

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het inwinnen van dat advies nog wijzigingen zou ondergaan,[1] moeten de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

ALGEMENE OPMERKING

5. Aangezien het te nemen besluit overeenkomstig artikel 2 ervan van toepassing is vanaf aanslagjaar 2023, en dus op onderhoudsuitkeringen die in de loop van het inkomstenjaar 2022 zijn betaald, rijst de vraag of het voor de betrokken belastingplichtigen steeds mogelijk zal zijn om nu nog, en in elk geval voor de uiterste datum voor de indiening van de aangifte in de belasting van niet-inwoners (24 november 2023), de vereiste verklaring van de belastingautoriteit van de woonstaat te bekomen om aan te kunnen tonen dat men recht heeft op de betrokken aftrek.

De omstandigheid dat die verklaring van de belastingautoriteit van de woonstaat reeds wordt vereist bij artikel 242, §1/1, van het WIB 92, dat zelf van toepassing is vanaf aanslagjaar 2023, neemt immers niet weg dat het niet zeker is dat de belastingplichtige een verklaring kan bekomen met de verscheidene elementen die in de ontworpen regeling worden opgesomd, en waarvan zowel de belastingplichtige als de belastingautoriteit van de woonstaat pas kennis kan nemen vanaf de bekendmaking van het te nemen besluit. In voorkomend geval moet worden overwogen om de vereiste elementen aan te passen, bijvoorbeeld door een overgangsbepaling voor het aanslagjaar 2023.

*

[1] Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

‡LW-CIGXMFGEB-HDGFDQW‡

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'établir le contenu et la forme de la déclaration de revenus destinée à démontrer que le contribuable et, le cas échéant, le conjoint du contribuable, ne peuvent bénéficier de la déduction de rentes alimentaires mentionnées à l'article 104 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) dans l'État de résidence en raison de la faible ampleur de leurs revenus imposables dans cet État et que cette déduction ne peut pas être reportée à une période imposable suivante. Conformément à l'article 242, § 1er/1, du CIR 92, cette déclaration de revenus est établie par l'autorité fiscale de l'État de résidence du contribuable.

L'article 79/3, en projet, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) contient les modalités de cette déclaration de revenus (article 1er du projet). Le paragraphe 1er, en projet, de cet article fixe le contenu de la déclaration de revenus. Le paragraphe 2, en projet habilite le ministre qui a les Finances dans ses attributions ou son délégué à établir la forme de la déclaration de revenus. Le paragraphe 3, en projet, dispose que le contribuable tient la déclaration de revenus à la disposition de l'administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus s'il demande l'application de la déduction dans sa déclaration à l'impôt des non-résidents, et qu'il doit la joindre à sa réclamation s'il demande la déduction.

L'arrêté envisagé s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2023 (article 2).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. L'article 79/3, §§ 1er et 2, en projet, de l'AR/CIR 92 trouve son fondement juridique dans l'article 242, § 1er/1, alinéa 3, du CIR 92, qui habilite le Roi à établir le contenu et la forme de la déclaration de revenus.

Pour l'article 79/3, § 3, en projet, de l'AR/CIR 92, on peut se fonder sur le pouvoir général d'exécution que le Roi tire de l'article 108 de la Constitution, combiné avec l'article 242, § 1er/1, du CIR 92.

‡LW-CIGXMFGEB-HDGFDQW‡

FORMALITÉS

4. Le projet comporte des dispositions qui règlent le traitement de données à caractère personnel.

L'article 36, paragraphe 4, du 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 (règlement général sur la protection des données)', combiné avec l'article 57, paragraphe 1, c), et le considérant 96 de ce règlement, impose de consulter l'autorité de contrôle, en l'occurrence l'Autorité de protection des données visée dans la loi du 3 décembre 2017 'portant création de l'Autorité de protection des données', dans le cadre de l'élaboration d'une proposition de mesure législative devant être adoptée par un parlement national, ou d'une mesure réglementaire fondée sur une telle mesure législative, qui se rapporte au traitement.

Il a été demandé au délégué si l'avis de l'Autorité de protection des données a été demandé et dans la négative, de préciser pourquoi cet avis ne serait pas requis. Le délégué a répondu en ces termes :

> « Het advies van de gegevensbeschermingsautoriteit werd niet gevraagd. De inkomensverklaring wordt op vraag van de belastingplichtige afgeleverd door de belastingadministratie van de woonstaat (lidstaat van de EER), die in het kader van haar opdracht over de gegevens beschikt die op de inkomensverklaring worden gevraagd. De aftrek van onderhoudsgelden in toepassing van artikel 242, § 1/1, WIB 92 kan enkel worden verleend wanneer er ook in de woonstaat een fiscaal voordeel wordt verleend voor onderhoudsgelden. De woonstaat kent in dat kader ook de identiteit van de verkrijger van de onderhoudsgelden en het bedrag van de onderhoudsgelden.
>
> De belastingplichtige houdt de inkomensverklaring ter beschikking van de FOD Financiën, die ze in het kader van een controle kan opvragen, of bezorgt de inkomensverklaring zelf aan de FOD Financiën in het kader van een bezwaarschrift. De inkomensverklaring bevat de gegevens die de belastingplichtige sowieso zou moeten bezorgen aan de FOD Financiën om aan te tonen dat aan de voorwaarden voor de aftrek is voldaan. Met de inkomensverklaring worden die gegevens bevestigd door de belastingadministratie van de woonstaat. Er vindt dus in beginsel geen nieuwe verwerking van gegevens plaats. De gegevens op de inkomensverklaring zullen ook niet automatisch verder worden verwerkt.
>
> De FOD Financiën behandelt de gegevens die voorkomen in de inkomensverklaring in overeenstemming met de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten ».

On ne peut se rallier à ce point de vue. Le fait que le contribuable doive, en tout état de cause, transmettre la déclaration de revenus au Service public fédéral Finances pour démontrer que les conditions de déduction sont remplies, n'enlève rien au fait que le projet règle un nouveau mode de traitement de données à caractère personnel. En outre, le fait que ce traitement soit effectué conformément à la réglementation en matière de traitement des données à caractère personnel n'affecte en rien l'obligation de consultation précitée.

‡LW-CIGXMFGEB-HDGFDQW‡

Par conséquent, l'avis de l'Autorité de protection des données doit encore être recueilli avant que le projet puisse se concrétiser.

Si cet avis à recueillir devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État [1], les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1er, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État.

OBSERVATION GÉNÉRALE

5. Dès lors que, selon son article 2, l'arrêté envisagé s'applique à partir de l'exercice d'imposition 2023, et donc aux rentes alimentaires qui ont été payées au cours de l'année de revenus 2022, la question se pose de savoir s'il sera toujours possible pour les contribuables concernés, d'obtenir encore à présent, et en tout cas avant la date ultime d'introduction de la déclaration à l'impôt des non-résidents (24 novembre 2023), la déclaration de l'autorité fiscale de l'État de résidence requise leur permettant de démontrer qu'ils ont droit à la déduction concernée.

En effet, la circonstance que cette déclaration de l'autorité fiscale de l'État de résidence est déjà exigée par l'article 242, § 1er/1, du CIR 92, lui-même applicable à partir de l'exercice d'imposition 2023, n'empêche pas qu'il n'est pas certain que le contribuable puisse obtenir une déclaration contenant les différents éléments énumérés dans le régime en projet, et dont tant le contribuable que l'autorité fiscale de l'État de résidence ne peuvent prendre connaissance qu'à partir de la publication de l'arrêté envisagé. Le cas échéant, il faudra envisager d'adapter les éléments requis, par exemple par une disposition transitoire pour l'exercice d'imposition 2023.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER — DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Johan PAS — Jeroen VAN NIEUWENHOVE

[1] À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

‡LW-CIGXMFGEB-HDGFDQW‡