RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.594/3
van 5 januari 2016

over

een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het KB/WIB 92, inzake de belastingvermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van startende ondernemingen in uitvoering van artikel 145[26], § 6, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 58.594/3
du 5 janvier 2016

sur

un projet d’arrêté royal ‘modifiant, en ce qui concerne la réduction d’impôt pour les sommes affectées à l’acquisition de nouvelles actions ou parts de sociétés qui débutent, l’AR/CIR 92 en exécution de l’article 145[26], § 6, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus 1992’

‡LW-BBBQJEHBB-FIFJEVT‡

Op 4 december 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën 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 belastingvermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van startende ondernemingen in uitvoering van artikel 145^{26}, § 6, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992'.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 21 december 2015. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Patricia DE SOMERE, staatsraden, en Leen VERSCHRAEGHEN, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jo BAERT, kamervoorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 5 januari 2016.

*

Le 4 décembre 215, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal 'modifiant, en ce qui concerne la réduction d'impôt pour les sommes affectées à l'acquisition de nouvelles actions ou parts de sociétés qui débutent, l'AR/CIR 92 en exécution de l'article 145^{26}, § 6, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus 1992'.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 21 décembre 2015. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Patricia DE SOMERE, conseillers d'État, et Leen VERSCHRAEGHEN, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 5 janvier 2016.

*

‡LW-BBBQJEHBB-FIFJEVT‡

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 om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe uitvoering te geven aan paragraaf 6, eerste lid, van artikel 145[26] van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), door de wijze te bepalen waarop het in de paragrafen 4 en 5, eerste lid, van hetzelfde artikel bedoelde bewijs wordt geleverd. Daartoe wordt in het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92)[1] een nieuw artikel 63[12/1] ingevoegd.

RECHTSGROND

3. Voor het ontworpen besluit wordt rechtsgrond gezocht in artikel 145[26], § 6, eerste lid, van het WIB 92.

Die bepaling luidt:

"De Koning bepaalt de wijze waarop het in § 4 en § 5, eerste lid, bedoelde beoogde bewijs wordt geleverd."

De bepalingen waarnaar die bepaling verwijst, luiden (cursivering toegevoegd):

"§ 4. De betalingen voor aandelen of rechten van deelneming in een erkend startersfonds komen voor de belastingvermindering in aanmerking *op voorwaarde dat de belastingplichtige tot staving van zijn aangifte in de personenbelasting van het belastbare tijdperk waarin de betaling is gedaan, de stukken overlegt waaruit blijkt dat*:

- voldaan is aan de in §§ 1 en 3 en, in voorkomend geval, in § 2 gestelde voorwaarden;

- hij de aandelen of rechten van deelneming in een erkend startersfonds in het belastbaar tijdperk heeft aangeschaft en deze op het einde van dat belastbaar tijdperk nog in zijn bezit heeft.

§ 5. De in § 1 vermelde belastingvermindering wordt slechts behouden op voorwaarde dat de belastingplichtige tot staving van zijn aangiften in de inkomstenbelastingen van de volgende vier belastbare tijdperken het bewijs levert dat hij de betrokken aandelen of rechten van deelneming in een erkend startersfonds nog in zijn bezit heeft. Aan deze voorwaarde moet niet meer worden voldaan met ingang van het belastbare tijdperk waarin de belastingplichtige aandeelhouder of deelnemer in het fonds is overleden. (…)".

[1] In advies 57.455/1-2-3-4 van 5 mei 2015 over een voorontwerp dat heeft geleid tot de programmawet van 10 augustus 2015 is opgemerkt dat die regeling mogelijks staatssteun inhoudt en daarom beter wordt aangemeld bij de Europese Commissie (*Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-1125/001, 151-155).

‡LW-BBBQJEHBB-FIFJEVT‡

Uit de geciteerde bepalingen blijkt dat het leveren van het bewijs toekomt aan de belastingplichtige, dat wil zeggen diegene die heeft ingeschreven op rechten van deelneming van een erkend startersfonds en de desbetreffende belastingvermindering wil genieten, en niet aan de vennootschappen bedoeld in artikel 145[26], § 3, eerste lid, van het WIB 92.

Aan artikel 145[26], § 6, eerste lid, van het WIB 92 kan geen rechtsgrond worden ontleend om verplichtingen op te leggen aan die vennootschappen. Het ontwerp zal derhalve grondig moeten worden herwerkt, waarbij het zo wordt geherformuleerd dat de wijze wordt geregeld waarop de belastingplichtigen het bewijs dienen te leveren. In die zin kan aan de belastingplichtige wel de mogelijkheid[2] worden gegeven om dat bewijs te leveren door het voorleggen van een verklaring uitgaande van de betrokken vennootschap, doch het zal dan aan de belastingplichtige zelf toekomen om het document te bezorgen aan de administratie bevoegd voor de vestiging van de belasting.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

4. In de inleidende zin van artikel 1 van het ontwerp moet worden aangegeven dat de nieuwe regels in het KB/WIB 92 worden ingevoegd.

Artikel 2

5. De vooropgestelde datum van inwerkingtreding is afgestemd op de inwerkingtreding van de rechtsgrond: luidens zijn artikel 2 is het te nemen besluit "van toepassing op de uitgaven voor het verwerven van aandelen die worden uitgegeven vanaf 1 juli 2015". In dat verband moet worden opgemerkt dat het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten slechts onder bepaalde voorwaarden toelaatbaar kan worden geacht.

Het verlenen van terugwerkende kracht aan besluiten is enkel toelaatbaar ingeval voor de retroactiviteit een wettelijke grondslag bestaat, de retroactiviteit betrekking heeft op een regeling die, met inachtneming van het gelijkheidsbeginsel, voordelen toekent of in zoverre de retroactiviteit noodzakelijk is voor de continuïteit of de goede werking van het bestuur en daardoor, in beginsel, geen verkregen situaties worden aangetast.

[2] Het dient om een mogelijkheid te gaan, zodat bij ontstentenis van een dergelijke verklaring de belastingplichtige ook nog zelf het bewijs van het vervuld zijn van de voorwaarden moet kunnen leveren.

‡LW-BBBQJEHBB-FIFJEVT‡

In dit geval heeft terugwerkende kracht overigens geen zin, vermits de belastingvermindering slechts geldt voor uitgaven gedaan vanaf 1 juli 2015,[3] zodat de eerste toepassingen te verwachten zijn in het kader van de belastingaangifte voor het aanslagjaar 2016. Het vaststellen van de wijze waarop het bewijs dient te worden geleverd, behoeft dus geen terugwerkende kracht.

*

[3] Artikel 57, eerste lid, van de programmawet van 10 augustus 2015.

‡LW-BBBQJEHBB-FIFJEVT‡

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.

*

PORTEE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de donner exécution au paragraphe 6, alinéa 1er, de l'article 145[26] du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) en déterminant la manière d'apporter la preuve visée aux paragraphes 4 et 5, alinéa 1er, du même article. À cet effet, un nouvel article 63[12/1] est inséré dans l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92) [1].

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le fondement juridique de l'arrêté en projet est recherché dans l'article 145[26], § 6, alinéa 1er, du CIR 92.

Cette disposition s'énonce comme suit :

« Le Roi détermine la manière d'apporter la preuve visée aux §§ 4 et 5, alinéa 1er ».

Les dispositions auxquelles cette disposition fait référence sont rédigées comme suit (italiques ajoutés) :

« § 4. Les sommes affectées à la libération d'actions ou parts ou de parts dans un fonds starters agréé sont éligibles à la réduction d'impôt *à condition que le contribuable produise, à l'appui de sa déclaration à l'impôt des personnes physiques de la période imposable au cours de laquelle la libération a été opérée, les documents faisant apparaître* :

- que les conditions prévues au §§ 1er et 3, et, le cas échéant, au § 2 sont remplies;

- qu'il a acquis les actions ou parts ou les parts dans un fonds starters agréé pendant la période imposable et qu'il est encore en leur possession à la fin de la période imposable.

§ 5. Le maintien de la réduction d'impôt visée au § 1er est subordonné à la condition que le contribuable produise à l'appui de ses déclarations à l'impôt sur les revenus des quatre périodes imposables suivantes la preuve qu'il est encore en possession des actions ou parts ou des parts dans un fonds starters agréé concernées. Cette condition ne doit plus être respectée à partir de la période imposable au cours de laquelle le contribuable actionnaire ou participant au fonds est décédé. (...) ».

[1] Dans l'avis 57.455/1-2-3-4 du 5 mai 2015 sur un avant-projet devenu la loi-programme du 10 août 2015, il a été observé que ce régime est susceptible d'impliquer une aide d'État et qu'il vaut mieux dès lors le notifier à la Commission européenne (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-1125/001, pp. 151-155).

‡LW-BBBQJEHBB-FIFJEVT‡

Il ressort des dispositions précitées que c'est au contribuable qu'il incombe d'apporter la preuve, c'est-à-dire celui qui a souscrit des parts dans un fonds starters agréé et entend bénéficier de la réduction d'impôt concernée, et non les sociétés visées à l'article 145[26], § 3, alinéa 1er, du CIR 92.

L'article 145[26], § 6, alinéa 1er, du CIR 92 ne peut pas procurer un fondement juridique pour soumettre ces sociétés à des obligations. Le projet devra par conséquent être fondamentalement remanié, sa reformulation devant régler la manière dont la preuve doit être apportée par les contribuables. Dans cette optique, on peut toutefois donner au contribuable la possibilité [2] d'apporter cette preuve en soumettant une déclaration émanant de la société concernée, mais c'est au contribuable lui-même qu'il appartiendra de communiquer le document à l'administration en charge de l'établissement de l'impôt.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1er

4. Dans la phrase liminaire de l'article 1er du projet, il y a lieu d'indiquer que les nouvelles règles sont insérées dans l'AR/CIR 92.

Article 2

5. La date d'entrée en vigueur prévue est alignée sur l'entrée en vigueur du fondement juridique : selon son article 2, l'arrêté envisagé est « applicable aux dépenses pour l'acquisition d'actions ou parts à partir du 1er juillet 2015 ». Il y a lieu d'observer à cet égard que c'est sous certaines conditions seulement que l'attribution d'un effet rétroactif à des arrêtés peut être réputée admissible.

L'attribution d'un effet rétroactif à des arrêtés n'est admissible que lorsque la rétroactivité a une base légale, lorsqu'elle concerne une règle qui accorde des avantages dans le respect du principe de l'égalité, ou dans la mesure où elle s'impose pour assurer la continuité ou le bon fonctionnement de l'administration, et ne porte pas atteinte, en principe, à des situations acquises.

[2] Il doit s'agir d'une faculté, de sorte qu'en cas d'absence d'une telle déclaration, le contribuable doit encore pouvoir apporter lui-même la preuve que les conditions sont remplies.

‡LW-BBBQJEHBB-FIFJEVT‡

En l'espèce, la rétroactivité est du reste dépourvue de sens, dès lors que la réduction d'impôt s'applique uniquement aux dépenses engagées à partir du 1er juillet 2015 [3], de sorte que les premières applications sont attendues dans le cadre de la déclaration fiscale relative à l'exercice 2016. La détermination de la manière d'apporter la preuve ne nécessite dès lors aucune rétroactivité.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Leen VERSCHRAEGHEN Jo BAERT

[3] Article 57, alinéa 1er, de la loi-programme du 10 août 2015.

‡LW-BBBQJEHBB-FIFJEVT‡