



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 61.034/3
van 24 maart 2017

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 145²⁶, § 6, eerste
lid, van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 61.034/3
du 24 mars 2017

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 d'entreprises
qui débutent, l'AR/CIR 92 en
exécution de l'article 145²⁶,
§ 6, alinéa 1^{er}, du Code des
impôts sur les revenus’

Op 22 februari 2017 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 145²⁶, § 6, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 14 maart 2017. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Bruno PEETERS, assessor, en Astrid TRUYENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Kristine BAMS, eerste 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 24 maart 2017.

*

Le 22 février 2017, 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 d'entreprises qui débutent, l'AR/CIR 92 en exécution de l'article 145²⁶, § 6, alinéa 1^{er}, du Code des impôts sur les revenus’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 14 mars 2014. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Bruno PEETERS, assesseur, et Astrid TRUYENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Kristine BAMS, premier auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise a été vérifiée sous le contrôle de Jo BAERT, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 24 mars 2017.

*

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. Artikel 38 van de wet van 18 december 2016 ‘tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën’ heeft artikel 145²⁶ van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) gewijzigd, met ingang van aanslagjaar 2017. Dat artikel bevat de regels inzake de belastingvermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van startende ondernemingen of van nieuwe rechten van deelneming in een openbaar startersfonds of een private startersprivak (de *tax shelter* voor startende ondernemingen).

Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe artikel 63^{12/1} van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92), dat de bewijsregeling bevat om in aanmerking te komen voor de belastingvermindering, aan te passen naar aanleiding van de wijzigingen die zijn aangebracht in het WIB 92 bij het vermelde artikel 38.

RECHTSGROND

3. Voor het ontworpen besluit kan rechtsgrond worden gevonden in artikel 145²⁶, § 6, eerste lid, van het WIB 92, desgevallend gelezen in samenhang met de algemene uitvoeringsbevoegdheid (artikel 108 van de Grondwet).

Die bepaling van het WIB 92 luidt:

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

De bepalingen waarnaar die bepaling verwijst, luiden:

“§ 4. De betalingen voor in § 1, eerste lid, a, bedoelde aandelen of voor in § 1, eerste lid, [b, bedoelde]¹ beleggingsinstrumenten, komen voor de belastingvermindering in aanmerking op voorwaarde dat de in § 3, eerste lid, bedoelde vennootschap of het in § 1, eerste lid, b, bedoelde financieringsvehikel aan de belastingplichtige tot staving van zijn aangifte in de personenbelasting van het belastbare tijdperk waarin de betaling is gedaan, het bewijs verstrekt waaruit blijkt dat:

¹ Deze woorden komen voor in de Franse tekst, doch ontbreken in de Nederlandse tekst van de bepaling.

- voldaan is aan de in §§ 1 en 3 gestelde voorwaarden;
- de belastingplichtige de aandelen of de beleggingsinstrumenten in het belastbaar tijdperk heeft aangeschaft en deze op het einde van dat belastbaar tijdperk nog in zijn bezit heeft.

De betalingen voor de in § 1, eerste lid, c, bedoelde rechten van deelneming komen voor de belastingvermindering in aanmerking op voorwaarde dat het in § 1, eerste lid, c, bedoelde openbaar startersfonds of private startersprivak de belastingplichtige tot staving van zijn aangifte in de personenbelasting van het belastbare tijdperk waarin de datum van 31 december valt waarop aan de in § 2, derde lid, bedoelde investeringsvoorwaarde is voldaan, het bewijs verstrekt waaruit blijkt dat:

- voldaan is aan de in de §§ 1 en 3 gestelde voorwaarden;
- de belastingplichtige de rechten van deelneming heeft aangeschaft in het beoogde belastbaar tijdperk of een vorige periode en deze op het einde van dat belastbaar tijdperk nog in zijn bezit heeft.

§ 5. De in § 1 bedoelde belastingvermindering wordt slechts behouden op voorwaarde dat de vennootschap, het financieringsvehikel, het openbaar startersfonds of de private startersprivak de belastingplichtige tot staving van zijn aangiften in de personenbelasting van de vier belastbare tijdperken volgend op het belastbaar tijdperk waarvoor de belastingvermindering wordt toegekend, het bewijs verstrekt dat hij de betrokken in § 1, eerste lid, a, bedoelde aandelen, de betrokken in § 1, eerste lid, b, bedoelde beleggingsinstrumenten of de betrokken in § 1, eerste lid, c, bedoelde rechten van deelneming nog in zijn bezit heeft. Aan deze voorwaarde moet niet meer worden voldaan met ingang van het belastbare tijdperk waarin de belastingplichtige is overleden.”

4. Ook voor artikel 1, 5° (het gaat om het tweede onderdeel “5°”, dat als 6° gelezen moet worden), van het ontwerp, dat ertoe strekt om artikel 63^{12/1} van het KB/WIB 92 aan te vullen met een nieuwe paragraaf 3 waarin wordt bepaald dat een afschrift van het bewijsdocument aan de administratie moet worden bezorgd, kan in de voormelde bepalingen rechtsgrond worden gevonden. Alhoewel in artikel 145²⁶, § 6, eerste lid, van het WIB 92 uitsluitend wordt verwezen naar paragraaf 4 en paragraaf 5, eerste lid, van hetzelfde artikel waarin sprake is van het verstrekken van het bewijs “(aan) de belastingplichtige”, kan worden aanvaard dat het om redenen van efficiëntie nodig wordt geacht te verplichten om daarvan ook kennis te geven aan de belastingadministratie. Hiervoor kan dus een beroep worden gedaan op de algemene uitvoeringsbevoegdheid.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. In het tweede lid van de aanhef dienen de woorden “de programmawet van 10 augustus 2015 en gewijzigd bij de wetten van 18 december 2015 en” vervangen te worden door de woorden “de wet van 10 augustus 2015 en gewijzigd bij de wet van”. Artikel 145²⁶, § 6, eerste lid, van het WIB 92 is immers niet gewijzigd bij een wet van 18 december 2015.

Artikel 1

6. Uit artikel 145²⁶, § 4, eerste lid, van het WIB 92 blijkt dat het bewijs moet worden verstrekt dat de betalingen gedaan door de belastingplichtige voldoen aan de gestelde voorwaarden. Door in artikel 63^{12/1}, § 1, eerste lid, 1°, b, van het KB/WIB 92 de woorden “al dan niet” te gebruiken, wordt de indruk gewekt dat ook een document moet worden opgesteld als *niet* is voldaan aan de voorwaarden opgenomen in artikel 145²⁶, § 3, eerste lid, van het WIB 92, wat evenwel niet strookt met de rechtsgrond.² Ook wat dit punt betreft zal het ontwerp moeten worden bijgesteld.

7. Zoals reeds is opgemerkt, komen in artikel 1 van het ontwerp twee onderdelen “5°” voor. Dat dient te worden verholpen.

Artikel 2

8. Vermits het te nemen besluit “van toepassing [is] met ingang van aanslagjaar 2017” en het de nieuwe verplichting bevat om jaarlijks vóór 31 maart een afschrift van de bewijsdocumenten aan de belastingadministratie te bezorgen, is gevraagd of die datum nog haalbaar is voor het lopende aanslagjaar. De gemachtigde heeft laten weten dat in een afwijking van die termijn kan worden voorzien tot 30 april 2017.

Daarmee kan worden ingestemd voor zover de betrokkenen een redelijke termijn wordt gelaten om aan die verplichting te voldoen voor het aanslagjaar 2017. Dat betekent dat het besluit zonder verwijl zal moeten worden genomen en bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad.

Aan het ontworpen besluit zal een overgangsbepaling met die strekking moeten worden toegevoegd.

*

² Vergelijk met het ontworpen artikel 63^{12/1}, § 1, tweede lid, 1°, b, van het KB/WIB 92 (artikel 1, 5°, van het ontwerp).

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, 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. L'article 38 de la loi du 18 décembre 2016 'organisant la reconnaissance et l'encadrement du crowdfunding et portant des dispositions diverses en matière de finances' a modifié l'article 145²⁶ du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) à partir de l'exercice d'imposition 2017. Cet article énonce les règles relatives à la réduction d'impôt pour l'acquisition de nouvelles actions ou parts d'entreprises qui débutent ou de nouvelles parts nominatives dans un fonds starter public ou une pricaf privée starter (le *tax shelter* pour les entreprises qui débutent).

Le projet d'arrêté royal soumis pour avis vise à adapter l'article 63^{12/1} de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92), qui règle la preuve pour être éligible à la réduction d'impôt, à la suite des modifications apportées dans le CIR 92 par l'article 38 précité.

FONDEMENT JURIDIQUE

3. L'arrêté en projet peut trouver un fondement juridique dans l'article 145²⁶, § 6, alinéa 1^{er}, du CIR 92, combiné, le cas échéant, avec le pouvoir général d'exécution (article 108 de la Constitution).

Cette disposition du CIR 92 s'énonce comme suit :

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

Les dispositions auxquelles cette disposition fait référence sont rédigées comme suit :

« § 4. Les sommes affectées à la libération d'actions ou parts visées au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, a, ou d'instruments de placement visés au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, b¹, sont éligibles à la réduction d'impôt à condition que la société visée au § 3, alinéa 1^{er}, ou le véhicule de financement visé au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, b, fournisse au contribuable, 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, la preuve faisant apparaître :

- que les conditions prévues au[x] §§ 1^{er} et 3, sont remplies ;

¹ Ces mots figurent dans le texte français mais n'apparaissent pas dans le texte néerlandais de cette disposition.

- que le contribuable a acquis les actions ou parts ou les instruments de placement pendant la période imposable et qu'il est encore en leur possession à la fin de la période imposable.

- Les paiements pour parts visées au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, c, sont éligibles à la réduction d'impôt à la condition que le fonds starters agréé public ou la pricaf privée starter visé au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, c, fournissent au contribuable, à l'appui de sa déclaration à l'impôt des personnes physiques de la période imposable au cours de laquelle intervient la date du 31 décembre où la condition d'investissement visée au § 2, alinéa 3, est remplie, la preuve indiquant :

- que les conditions prévues au[x] §§ 1^{er} à 3 sont remplies ;

- que le contribuable a acquis des parts pendant la période imposable visée ou une période précédente et qu'elles sont encore en sa possession à la fin de cette période imposable.

§ 5. Le maintien de la réduction d'impôt visée au § 1^{er} est subordonné à la condition que la société, le véhicule de financement, le fonds starter public ou la pricaf privée starter fournissent au contribuable à l'appui de ses déclarations à l'impôt des personnes physiques des quatre périodes imposables suivant la période imposable pour laquelle la réduction d'impôt est accordée, la preuve qu'il est encore en possession des actions concernées visées au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, a, des instruments de placement concernés visés au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, b, ou des parts concernées visées au § 1^{er}, alinéa 1^{er}, c. Cette condition ne doit plus être respectée à partir de la période imposable au cours de laquelle le contribuable est décédé ».

4. Les dispositions précitées peuvent également procurer un fondement juridique à l'article 1^{er}, 5° (il s'agit d'un deuxième « 5° » qui doit être lu comme 6°), du projet, qui a pour objet de compléter l'article 63^{12/1} de l'AR /CIR 92 par un paragraphe 3 nouveau disposant qu'une copie du document probant doit être remise à l'administration. Bien que l'article 145²⁶, § 6, alinéa 1^{er}, du CIR 92 fasse exclusivement référence au paragraphe 4 et au paragraphe 5, alinéa 1^{er}, du même article où il est question de la preuve fournie « au contribuable », on peut admettre que, pour des motifs d'efficacité, on estime nécessaire de devoir également en aviser l'administration fiscale. On peut donc invoquer dans ce cadre le pouvoir général d'exécution.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. Dans le deuxième alinéa du préambule, il convient de remplacer les mots « la loi-programme du 10 août 2015 et modifié par les lois des 18 décembre 2015 et » par les mots « la loi du 10 août 2015 et modifié par la loi du ». En effet, l'article 145²⁶, § 6, alinéa 1^{er}, du CIR 92 n'a pas été modifié par une loi du 18 décembre 2015.

Article 1^{er}

6. Il ressort de l'article 145²⁶, § 4, alinéa 1^{er}, du CIR 92 qu'il y a lieu de fournir la preuve que les paiements effectués par le contribuable satisfont aux conditions requises. À l'article 63^{12/1}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, b, de l'AR/CIR 92, l'utilisation des mots « ou non » donne l'impression qu'un document doit également être établi pour le cas où il n'est *pas* satisfait aux conditions inscrites à l'article 145²⁶, § 3, alinéa 1^{er}, du CIR 92, ce qui n'est toutefois pas conforme au fondement juridique². Sur ce point également, le projet devra être remanié.

7. Ainsi qu'il a déjà été relevé, l'article 1^{er} du projet comporte deux « 5° ». Il convient d'y remédier.

Article 2

8. Étant donné que l'arrêté envisagé est « applicable à partir de l'exercice d'imposition 2017 » et qu'il comporte la nouvelle obligation de remettre annuellement avant le 31 mars une copie des documents probants à l'administration fiscale, la question a été posée de savoir si cette date peut encore être respectée pour l'exercice d'imposition en cours. Le délégué du Ministre a fait savoir que, par dérogation à ce délai, la date peut être prolongée jusqu'au 30 avril 2017.

On peut se rallier à cette proposition pour autant que soit accordé aux intéressés un délai raisonnable pour satisfaire à cette obligation pour l'exercice d'imposition 2017. Cela signifie que l'arrêté devra être pris et publié sans délai au *Moniteur belge*.

Il convient de compléter l'arrêté en projet par une disposition transitoire en ce sens.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Astrid TRUYENS

Jo BAERT

² Comp. avec l'article 63^{12/1}, § 1^{er}, alinéa 2, 1^o, b, en projet, de l'AR/CIR 92 (article 1^{er}, 5°, du projet).