

ROYAUME DE BELGIQUE

KONINKRIJK BELGIE

AVIS DU CONSEIL D'ETAT

ADVIES VAN DE RAAD VAN STATE

Le CONSEIL D'ETAT, section de législation, deuxième chambre, saisi par le Ministre des Finances, le 31 juillet 1998, d'une demande d'avis, dans un délai ne dépassant pas un mois, sur un avant-projet de loi "portant des mesures fiscales destinées à l'encouragement de la production audiovisuelle", a donné le 25 novembre 1998 l'avis suivant :

De RAAD VAN STATE, afdeling wetgeving, tweede kamer, op 31 juli 1998 door de Minister van Financiën verzocht hem, binnen een termijn van ten hoogste een maand, van advies te dienen over een voorontwerp van wet "houdende fiscale maatregelen bestemd voor de bevordering van de audiovisuele productie", heeft op 25 november 1998 het volgende advies gegeven :

Observations générales

I. Le projet soumis à l'examen de la section de législation "contient des mesures fiscales destinées à l'encouragement de la production audiovisuelle belge", à savoir une "exonération temporaire à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents/sociétés".

On peut s'interroger sur la compétence de l'autorité fédérale pour prendre de telles mesures.

Il y a lieu ici de distinguer la compétence fiscale et la compétence matérielle.

Ainsi qu'il a été rappelé dans l'avis L. 27.454/2 sur un avant-projet de décret "instaurant une taxe sur les sites d'activité économique désaffectés en Région wallonne", donné le 22 juin 1998 :

"La compétence fiscale ... doit être distinguée de la compétence matérielle.

Contrairement à la compétence matérielle que l'on dit exclusive, la compétence fiscale n'est pas liée à des matières. La compétence fiscale est autonome par rapport à la compétence matérielle.

Ainsi, les Régions peuvent taxer des matières qui entrent au plan matériel dans les compétences étatiques. Inversement, l'Etat peut taxer ou avantager fiscalement un comportement qui matériellement ressortit à la compétence des Régions (sauf en matière d'eau et de déchets (1)).

(1) Voir la loi du 16 juillet 1993 modifiant la loi du 23 janvier 1989.

Toutefois, la jurisprudence de la Cour d'arbitrage invite à nuancer cette affirmation. Il semble en effet que la voie fiscale ne permette pas de viser à titre principal un objectif matériel qui ressortit à la compétence d'un autre législateur, au lieu de pourvoir par une imposition au financement général des dépenses en vue de mettre en oeuvre une politique qui se situe dans la compétence matérielle du pouvoir taxateur."

De la jurisprudence de la Cour d'arbitrage, il ressort que le législateur, lorsqu'il exerce sa compétence fiscale, ne peut pas viser principalement un effet que les compétences qui lui ont été attribuées ne lui permettaient pas de rechercher, au point de réglementer une matière qui ne lui est pas attribuée plutôt que de prendre une mesure proprement fiscale (1).

Lorsque la mesure peut avoir une influence sur la politique communautaire ou régionale, cet effet doit rester indirect et aléatoire de sorte qu'il ne puisse être reproché au législateur de rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences d'autres autorités (2).

Toutefois la Cour d'arbitrage a estimé que lorsqu'il lève une taxe, un législateur doit mettre en balance l'intérêt qu'il entend protéger avec d'autres intérêts quand ceux-ci sont protégés par des mesures prises par d'autres législateurs dans l'exercice de leurs compétences. Cette proportionnalité constitue un élément de la compétence de ce législateur.

(1) Arrêts n°s 31/92 du 23 avril 1992, 2/94 du 13 janvier 1994 et 10/98 du 11 février 1998.

(2) Arrêt n° 4/95 du 2 février 1995.

"En prenant pour critère des exonérations qu'il accorde la circonstance qu'elles profitent à des activités subventionnées par d'autres autorités, le législateur ..., loin d'empiéter sur des compétences qui ne sont pas les siennes, a, au contraire, respecté les choix faits par les législateurs compétents. Ce faisant, il n'a pas enfreint le principe de proportionnalité et est resté dans les limites de sa compétence." (1).

En l'espèce, s'il n'est pas contestable que l'autorité fédérale a la compétence fiscale pour accorder, le cas échéant, des exonérations à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents, elle ne dispose toutefois pas de la compétence matérielle en matière de production audiovisuelle. Dès lors sa compétence doit s'exercer dans le respect des principes rappelés ci-dessus.

En l'espèce, le projet respecte assurément la compétence matérielle des communautés en subordonnant l'exonération à la condition que l'oeuvre audiovisuelle soit subsidiée par les communautés (article 6).

L'article 7 n'appelle pas d'objection dans la mesure où il subordonne l'exonération à la condition que l'oeuvre ait une durée de 50 minutes au moins en une seule projection, ou de 30 minutes pour un documentaire, sauf s'il s'agit d'une oeuvre d'animation : contrairement à ce qu'annonce la première phrase de l'article 7, cela ne constitue pas, à proprement parler, un critère qualitatif.

(1) Arrêt n° 2/94 du 13 janvier 1994.

En revanche, l'article 7 en projet comporte un empiètement sur la compétence matérielle des communautés qui ne respecte pas le principe de proportionnalité rappelé plus haut dans la mesure où il subordonne l'exonération à la condition que l'oeuvre soit

"une oeuvre dramatique, de fiction ou d'animation, ou un documentaire de création, à l'exclusion des films publicitaires et (des films) contraires à l'ordre public ou aux bonnes moeurs."

Cette condition doit être omise.

II. L'appréciation de la compatibilité des aides d'Etat avec le droit européen relève de la compétence exclusive de la Commission des Communautés européennes.

L'article 93, § 3, du Traité C.E. prévoit que les Etats membres doivent notifier à la Commission, "en temps utile pour présenter ses observations", tout projet tendant à instituer ou à modifier de telles aides. Cette disposition fait également interdiction à l'Etat membre de mettre à exécution les mesures projetées avant la décision finale de la Commission relativement à la compatibilité de l'aide avec le marché commun (1).

(1) Sur les conséquences du non-respect de l'article 93, § 3, voir notamment C.J.C.E., arrêt du 11 juillet 1996, affaire C-39/94, SFEI, J.T. dr. eur., 1996, pp. 181-183; Dony-Bartholmé, "Aides d'Etat", J.T. dr. eur., 1997, pp. 109-110; M. Walbroeck et A. Frignani, Commentaire J. Megret, Le droit de la C.E., 4, Concurrence, Bruxelles, Ed. Université de Bruxelles, 2e éd., 1997, pp. 383-389.

Il convient que les auteurs de l'avant-projet s'adressent aux services de la Commission pour s'assurer si l'avant-projet de loi satisfait aux exigences communautaires prérappelées.

III. Le mécanisme de l'exemption tel qu'il est organisé par les articles 10 et 13, est étrange.

Certes, on comprend qu'eu égard à son caractère temporaire, l'exonération soit reprise si le prêt est remboursé, mais on ne comprend pas pourquoi, selon le texte de l'article 13, cette reprise de l'exonération ne se produit pas dans le cas où le prêt est remboursé après l'échéance.

Le Conseil d'Etat se demande, par ailleurs, s'il est justifié de reprendre l'exonération dans l'hypothèse où "une réduction de valeur exonérée visée à l'article 48" du Code des impôts sur les revenus (c'est-à-dire une réduction de valeur en vue de faire face à la perte probable de la créance) est admise dans le chef du prêteur.

Faut-il comprendre que si la perte de la créance devient certaine par la faillite du débiteur, l'exonération ressuscite ou, au contraire, qu'elle est également perdue en cette hypothèse ? D'après le délégué du ministre, l'avantage fiscal est maintenu si le prêt n'est pas remboursé. S'il en est ainsi, le paragraphe 3 de l'article 13 doit être omis. Ainsi, l'exonération deviendra définitive en cas de perte de la créance du prêteur, ce qui sera de nature à tempérer celle-ci.

.../...

IV. La définition des opérations de financement que le projet entend encourager appelle plusieurs observations.

1. L'article 3 vise certains prêts consentis par des sociétés résidentes ou des établissements belges de sociétés étrangères, à l'exclusion des établissements de crédit.

Le Conseil d'Etat n'aperçoit pas la justification de l'exclusion des établissements de crédit (même s'il est peu probable que de tels établissements soient disposés à consentir des prêts à rendement participatif pour financer la production d'une oeuvre audiovisuelle).

Surtout, il ne voit pas de raison de ne pas encourager par un incitant fiscal les prêts participatifs consentis par des personnes physiques. Certes, dans le cas d'une personne physique, pareil prêt n'entrera normalement pas dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise mais rien n'empêcherait de prévoir que l'exonération s'applique aux revenus professionnels du prêteur, quels qu'ils soient. Il est vrai que si le prêt n'entre pas dans le cadre de l'exploitation d'une entreprise, le prêteur ne pourra déduire une réduction de valeur de sa créance, de sorte que la reprise de l'exonération prévue par l'article 13, 3°, ne pourra s'appliquer. Mais le Conseil d'Etat se demande précisément s'il est justifié de reprendre l'exonération en pareil cas (voir observation n° III).

.../...

2. En ce qui concerne la notion de créances "à rendement participatif", le texte de l'article 3 ne permet pas de déterminer si cela signifie que le rendement du prêt doit consister exclusivement en une participation aux bénéfices éventuels de l'exploitation de l'oeuvre, ou s'il peut comporter une part d'intérêt fixe.

L'article 5, in fine, prévoit que

"la rémunération du prêt audiovisuel est fonction du résultat dégagé par l'exploitation de l'oeuvre",

ce qui n'est pas plus précis.

3. Enfin, on ne comprend pas pourquoi aucun encouragement fiscal n'est prévu pour la forme de financement qui est certainement la plus avantageuse pour la société qui en bénéficie, à savoir l'apport en espèces en exécution d'un contrat d'association en participation au sens de l'article 176 de la loi sur les sociétés.

Si le Gouvernement se rallie à l'idée d'encourager non seulement les prêts à rendement participatif, mais également les apports en espèces faits dans le cadre d'une association en participation, même par des personnes physiques, il convient de prévoir, en faveur de ces apports, une dérogation à l'article 80 du Code des impôts sur les revenus, aux termes duquel les pertes professionnelles des sociétés dénuées de la personnalité juridique ne peuvent être déduites des revenus professionnels des associés que si ceux-ci recueillent des bénéfices d'entreprises ou profits d'autres occupations lucratives indépendantes et si les

.../...

pertes professionnelles résultent d'une activité professionnelle de même nature.

Observations particulières

Intitulé

L'intitulé traduirait mieux la portée du projet s'il était complété par l'addition du mot "belge".

Par ailleurs, tant dans l'intitulé que dans le corps du texte, il faut écrire le mot "audiovisuel" sans trait d'union.

Dispositif

Article 2

L'article 2 en projet ne comporte aucune définition de la notion de société "résidente". A cet égard, l'explication contenue dans le projet d'exposé des motifs suffit.

Il y a donc lieu de limiter la définition à la société "de production audiovisuelle".

Le texte serait mieux rédigé comme suit :

"Art. 2. Pour être une société de production audiovisuelle au sens de la présente loi, il faut :

.../...

- 1° que la société ait pour objet principal la production d'oeuvres audiovisuelles et accessoirement l'exploitation des oeuvres audiovisuelles produites par la société;
- 2° qu'elle n'ait pas de lien de participation avec une entreprise de télédiffusion."

Par souci de concordance avec le texte français, il y a lieu d'employer, dans le texte néerlandais, l'expression "televisieomroep" au lieu de "televisieomroepvereniging".

Articles 3 et 4 nouveaux
(articles 6 à 9 du projet)

Les articles 3 et 4 du projet font allusion à la notion d'"oeuvre audiovisuelle belge agréée" (article 3) ou d'"oeuvre audiovisuelle agréée" (article 4), alors que ces notions ne sont définies que par les articles 6 à 9 du projet.

Il y a donc lieu de placer les articles 6 à 9 du projet avant l'article 3 actuel.

Contrairement à ce qu'indique le début de l'article 6 du projet, il semble que cet article, de même que l'article 7, ait pour objet d'indiquer ce qu'on entend par "oeuvre audiovisuelle agréée" (et non "oeuvre audiovisuelle belge agréée").

.../...

La notion d'"oeuvre audiovisuelle belge" est définie par les articles 8 et 9.

En ce qui concerne les articles 6 et 7 du projet, qui formeraient un nouvel article 3, il faut supprimer le 3° de l'article 6 et le premier tiret de l'article 7 pour ne pas empiéter sur la compétence matérielle des Communautés (voir observation générale n° I).

Quant aux articles 8 et 9, ils formeraient un nouvel article 4 qui serait mieux rédigé comme suit :

"Art. 4. Pour qu'une oeuvre audiovisuelle soit considérée comme belge, il faut que la société résidente de production audiovisuelle dépense en Belgique, aux fins de production et d'exploitation de l'oeuvre audiovisuelle, au moins 150 % des sommes empruntées dans le cadre des crédits audiovisuels avant la date d'échéance de ces crédits.

Pour l'application du présent article, sont considérées comme des dépenses effectuées en Belgique les charges d'exploitation et les charges financières supportées aux fins de production ou d'exploitation de l'oeuvre agréée, à condition qu'elles contribuent à former des revenus professionnels imposables dans le chef des personnes physiques ou des sociétés en faveur desquelles elles sont engagées et qu'elles ne constituent pas des dépenses visées à l'article 57 du Code des impôts sur les revenus non justifiées par la production des documents requis par cet article ou des frais visés à l'article 53, 9° et 10°."

.../...

Le texte proposé ci-dessus paraît traduire, dans une forme plus appropriée, l'intention de l'auteur du projet.

Quant au fond, l'article 9 du projet n'indique pas dans quelle mesure il sera tenu compte des amortissements des immobilisations acquises aux fins de la production de l'oeuvre audiovisuelle - lesdits amortissements constituant sans conteste des "charges d'exploitation". Le texte doit être complété à cet égard.

Article 5 nouveau

(article 3 et partie de l'article 4 du projet)

Sous réserve des observations générales relatives au champ d'application de l'exonération, la définition du "prêt audiovisuel" appelle les observations suivantes.

On ne peut définir un prêt, qui est un contrat, par la créance que le prêt fait naître dans le chef du prêteur.

Par ailleurs, un prêt d'argent est un contrat réel, qui se réalise par la remise de la somme qui en fait l'objet. Or l'article 5, 5°, indique que ce que le projet a en vue, c'est en réalité une ouverture de crédit, susceptible d'être libéré en deux tranches.

Enfin, il serait utile d'intégrer dans la définition de l'article 3 certaines conditions prescrites par l'article 4.

.../...

Dès lors, la rédaction de l'article 3 pourrait s'inspirer du texte suivant, à supposer que l'on limite l'exonération aux prêts consentis par des sociétés :

"Art. 5. Pour constituer un crédit audiovisuel au sens de la présente loi, la convention de crédit doit être consentie par une société à une société résidente de production audiovisuelle, être destinée à financer la production et l'exploitation par celle-ci d'une oeuvre audiovisuelle belge agréée et répondre aux conditions suivantes :

- 1° la rémunération du crédit doit consister exclusivement en une participation aux bénéfices résultant de l'exploitation de l'oeuvre;
- 2° le montant du crédit ne peut être inférieur à 1 million de francs ni supérieur à 50 millions de francs;
- 3° l'utilisation du crédit doit être effectuée en une ou deux tranches, dans un délai maximal de trois ans à dater de la convention;
- 4° la créance résultant du crédit ne peut être représentée par des titres négociables et est incessible;
- 5° la créance résultant du crédit doit être affectée à un établissement belge du prêteur;
- 6° la convention de crédit doit s'inscrire dans le cadre d'un accord collectif répondant aux conditions fixées par l'article 6 ci-après."

.../...

La notion d'accord collectif est justifiée ci-après.

Article 6 nouveau
(articles 4 et 5 du projet)

L'article 4 du projet prévoit que pour une même oeuvre audiovisuelle agréée, une seule société de production est autorisée à conclure des conventions de prêt audiovisuel (crédit audiovisuel suivant la terminologie proposée par le présent avis) et que celles-ci doivent être "regroupées au sein d'une seule convention-cadre et soumises à des clauses contractuelles identiques".

Il y a lieu de préciser que cette règle n'est imposée que comme condition de l'exonération fiscale prévue par les articles 10 et suivants du projet.

On entend généralement par convention-cadre (ou contrat-cadre) un accord de base destiné à gouverner globalement pendant une période donnée les relations de ceux qui les concluent en déterminant les conditions essentielles des contrats à intervenir entre eux, relativement à un objet, de telle sorte que ceux-ci sont, dans le cadre ainsi fixé, des applications de l'accord originaire (1).

Les articles 4 et 5 du projet ne prescrivent pas la conclusion d'un contrat-cadre dans le sens qui vient

(1) G. Cornu, Vocabulaire juridique, voir Contrat-cadre.

d'être rappelé, de sorte que cette expression doit être évitée.

Il semble que ce que vise l'auteur du projet est un contrat collectif entre toutes les sociétés qui consentent un crédit audiovisuel (au sens de l'article 5 nouveau ci-avant) à une même société résidente de production audiovisuelle en vue de financer la production et l'exploitation d'une oeuvre audiovisuelle déterminée.

Bien que le projet ne soit guère explicite à cet égard, il semble que son auteur envisage que toutes les sociétés qui consentent un prêt audiovisuel soient parties à cet accord collectif.

Les articles 4 et 5 du projet, qui formeraient un nouvel article 6, seraient, dès lors, mieux rédigés comme suit :

"Art. 6. Pour que les crédits audiovisuels donnent droit à l'exonération prévue par les articles (10 à 13 du projet), tous les crédits audiovisuels obtenus par une société de production audiovisuelle doivent être groupés dans un accord collectif et soumis à des conditions identiques.

Cet accord collectif contient :

- 1° la dénomination et l'objet social de la société de production audiovisuelle bénéficiaire des crédits;

.../...

- 2° une description de l'oeuvre audiovisuelle dont les crédits audiovisuels sont destinés à financer la production et l'exploitation;
- 3° le budget des dépenses nécessitées par ladite oeuvre audiovisuelle;
- 4° la liste des prêteurs avec mention de leur objet social;
- 5° la garantie de chaque prêteur qu'il n'a pas de lien de participation avec une entreprise de télédiffusion;
- 6° le montant des crédits audiovisuels consentis par chacun des prêteurs, dont le montant total ne peut excéder un tiers du budget visé au 3°;
- 7° les conditions des crédits audiovisuels, qui doivent être les mêmes pour tous."

Article 10

Le texte de l'article 10 doit évidemment être revu si l'auteur du projet se ralliait à l'idée d'étendre l'exonération aux crédits audiovisuels consentis par des personnes physiques et aux apports en espèces faits dans le cadre d'une association en participation (voir observation générale n° IV, 3).

Par ailleurs, il y a lieu d'éviter l'expression "libération du capital" qui désigne, en droit fiscal, la libération du capital souscrit par les actionnaires ou

.../...

associés d'une société : mieux vaut parler ici des avances faites en exécution des crédits audiovisuels.

On ne peut dire que les bénéfices de la société prêteuse soient "affectés" à ces avances : une société ne peut affecter à des dépenses que des liquidités inscrites à l'actif de son bilan.

L'article 10 doit, dès lors, être rédigé comme suit :

"Art. Les bénéfices imposables de la société qui consent un crédit audiovisuel répondant aux conditions des articles ... sont exonérés à concurrence d'une partie des avances consenties au cours de la période imposable en exécution de ces crédits, dans les limites et aux conditions fixées ci-après."

Article 11

En vertu de l'article 172, alinéa 2, de la Constitution,

"... nulle exemption ou modération d'impôt ne peut être établie que par une loi."

Il y a donc lieu de déterminer dans la loi même le montant de l'exonération à laquelle donnent droit les crédits audiovisuels répondant aux conditions prescrites par la loi.

.../...

Par ailleurs, il ne serait pas justifié de fixer ce montant autrement que par rapport au montant des sommes prêtées. Le montant du bénéfice imposable ne peut que constituer la limite de l'exonération, si le législateur décide que celle-ci ne peut être reportée sur un exercice suivant (comme la loi le prévoit en matière de déduction pour investissement).

Article 13

Au sujet de cet article, qui définit les cas dans lesquels l'exonération est reprise, il est renvoyé à l'observation générale n° III.

Article 14

Aux termes de l'article 19 du Code des impôts sur les revenus, les intérêts, taxables au titre de revenus de capitaux et biens mobiliers, comprennent

"... les intérêts ... primes et tous autres produits ... d'emprunts et de créances."

Tel qu'il est rédigé, l'alinéa 1er de l'article 14 est donc inutile.

En revanche, comme l'a proposé le délégué du ministre, il est utile de stipuler que tout paiement fait dans le cadre d'un crédit audiovisuel s'impute par priorité sur le principal.

.../...

Quant à l'alinéa 2 de l'article 14, de l'accord du délégué du ministre, il est inutile et doit être omis.

Article 15

Cet article serait mieux rédigé comme suit :

"Art. Les sommes payées par une société productrice d'oeuvres audiovisuelles en exécution d'un crédit audiovisuel sont déductibles au titre de frais professionnels dans la mesure où elles excèdent le montant des sommes prêtées, même si cet excédent dépasse les limites prévues à l'article 55 du même Code."

Article 16

L'exposé des motifs ne contient aucune justification de la rétroactivité au 1er janvier 1998. Celle-ci ne peut être admise si elle n'est pas justifiée par des motifs sérieux. Elle paraît en outre, en l'occurrence, sans portée utile : comment les opérateurs économiques dans le domaine considéré auraient-ils pu se conformer d'avance à toutes les conditions de l'exonération fiscale introduite par le projet ?

.../...

Observation finale

Le texte néerlandais du projet doit être rédigé en tenant compte des observations faites dans la version néerlandaise, in fine, du présent avis.

Algemene opmerkingen

I. Het ontwerp dat voor advies aan de afdeling wetgeving is voorgelegd "bevat fiscale maatregelen bestemd voor de bevordering van de Belgische audiovisuele productie", namelijk "een tijdelijke vrijstelling van de vennootschapsbelasting of van de belasting van niet-inwoners/vennootschappen".

Men kan zich vragen stellen bij de bevoegdheid van de federale overheid om zulke maatregelen te treffen.

Er dient hier een onderscheid te worden gemaakt tussen de belastingbevoegdheid en de materiële bevoegdheid.

In advies nr. L. 27.454/2 over een voorontwerp van decreet "tot invoering van een belasting op afgedankte bedrijfsruimten in het Waalse Gewest", dat op 22 juni 1998 is gegeven, wordt het volgende gesteld :

"La compétence fiscale des Régions doit être distinguée de la compétence matérielle.

Contrairement à la compétence matérielle que l'on dit exclusive, la compétence fiscale n'est pas liée à des matières. La compétence fiscale est autonome par rapport à la compétence matérielle.

Ainsi, les Régions peuvent taxer des matières qui entrent au plan matériel dans les compétences étatiques. Inversement, l'Etat peut taxer ou avantager fiscalement un comportement qui matériellement ressortit à la compétence des Régions (sauf en matière d'eau et de déchets (1)).

(1) Voir la loi du 16 juillet 1993 modifiant la loi du 23 janvier 1989.

Toutefois, la jurisprudence de la Cour d'arbitrage invite à nuancer cette affirmation. Il semble en effet que la voie fiscale ne permette pas de viser à titre principal un objectif matériel qui ressortit à la compétence d'un autre législateur, au lieu de pourvoir par une imposition au financement général des dépenses en vue de mettre en oeuvre une politique qui se situe dans la compétence matérielle du pouvoir taxateur."

Uit de rechtspraak van het Arbitragehof blijkt dat wanneer de wetgever zijn belastingbevoegdheid uitoefent, hij niet in hoofdzaak een gevolg mag beogen dat hij gezien de hem toegewezen bevoegdheden niet vermag na te streven, omdat dit erop zou neerkomen dat hij een aangelegenheid regelt die hem niet is toegewezen, veeleer dan dat hij een eigenlijk fiscale maatregel neemt (1).

Wanneer de maatregel van invloed kan zijn op het beleid van een gemeenschap of gewest, behoort dat gevolg indirect of hypothetisch te zijn, zodat de wetgever niet kan worden verweten dat hij de uitoefening van de bevoegdheden van andere overheden, onmogelijk of overdreven moeilijk maakt (2).

Het Arbitragehof heeft evenwel geoordeeld dat wanneer de wetgever een belasting heft, hij het belang dat hij wil beschermen moet afwegen tegen andere belangen, wanneer die beschermd worden door maatregelen van andere wetgevers genomen bij de uitoefening van hun bevoegdheid. Die evenredigheid is een onderdeel van de bevoegdheid van die wetgever.

(1) Arresten nrs. 31/92 van 23 april 1992, 2/94 van 13 januari 1994 en 10/98 van 11 februari 1998.

(2) Arrest nr. 4/95 van 2 februari 1995.

"De (...) wetgever heeft, door als criterium voor de vrijstellingen die hij toekent de omstandigheid te nemen dat zij door andere overheden gesubsidieerde activiteiten ten goede komen, geenszins inbreuk gemaakt op bevoegdheden die de zijne niet zijn, maar integendeel de keuzes gerespecteerd die de bevoegde wetgevers hadden gemaakt. Dusdoende heeft hij geen afbreuk gedaan aan het evenredigheidsbeginsel en is hij binnen de grenzen van zijn bevoegdheid gebleven." (1).

Hoewel de federale overheid in het onderhavige geval zonder enige twijfel belastingbevoegdheid heeft om in voorkomend geval vrijstelling van vennootschapsbelasting of van belasting van niet-inwoners te verlenen, beschikt ze evenwel niet over de materiële bevoegdheid inzake audiovisuele productie. Haar bevoegdheid behoort derhalve te worden uitgeoefend met inachtneming van de hierboven uitgezette beginselen.

In het onderhavige geval wordt in het ontwerp voorzeker rekening gehouden met de materiële bevoegdheid van de gemeenschappen, door de vrijstelling te koppelen aan de voorwaarde dat het audiovisuele werk door de Gemeenschappen moet zijn gesubsidieerd (artikel 6).

Artikel 7 doet geen bezwaren rijzen in zoverre het de vrijstelling koppelt aan de voorwaarde dat het werk ten minste 50 minuten moet duren in één enkele projectie, of 30 minuten voor een documentaire, behalve indien het een animatiefilm betreft : in tegenstelling tot hetgeen in de eerste zin van artikel 7 wordt gesteld, is dat strikt genomen geen kwalitatief criterium.

(1) Arrest nr. 2/94 van 13 januari 1994.

In het ontworpen artikel 7 daarentegen wordt een inbreuk gepleegd op de materiële bevoegdheid van de gemeenschappen, in zoverre daarin geen rekening wordt gehouden met het eerder genoemde evenredigheidsbeginsel, doordat het artikel de vrijstelling koppelt aan de voorwaarde dat het werk

"een dramatische film, fictie- of animatiefilm, of een documentaire filmcreatie (moet zijn), met uitsluiting van reclamefilms en films die strijdig zijn met de openbare orde of de goede zeden."

Die voorwaarde behoort te vervallen.

II. De beoordeling van de compatibiliteit van steunmaatregelen uitgaande van de Staat met het Europese recht is een bevoegdheid die uitsluitend de Commissie van de Europese Gemeenschappen toekomt.

Artikel 93, derde lid, van het EEG-verdrag bepaalt dat de Commissie door de Lidstaten "van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte (wordt) gebracht, om haar opmerkingen te kunnen maken". Die bepaling verbiedt de Lidstaat tevens om de voorgenomen maatregelen tot uitvoering te brengen, voordat de Commissie een eindbeslissing heeft genomen in verband met

.../...

de verenigbaarheid van die steunmaatregelen met de gemeenschappelijke markt (1).

De stellers van het voorontwerp behoren zich te richten tot de diensten van de Commissie, ten einde zich ervan te vergewissen of het voorontwerp van wet beantwoordt aan de voornoemde eisen die door de Europese Gemeenschap worden gesteld.

III. Het vrijstellingsmechanisme waarin door de artikelen 10 en 13 wordt voorzien, is vreemd.

Aangezien de vrijstelling van tijdelijke aard is, is het begrijpelijk dat ze wordt herroepen wanneer de lening is terugbetaald, maar het is niet duidelijk waarom, zoals uit artikel 13 blijkt, de vrijstelling niet wordt herroepen wanneer de lening na de vervaldag wordt terugbetaald.

De Raad van State vraagt zich overigens af of het terecht is dat de vrijstelling wordt herroepen in het geval dat "een vrijgestelde waardevermindering als vermeld in artikel 48" van het wetboek van de inkomstenbelastingen (m.a.w. een waardevermindering om het hoofd te bieden aan

(1) In verband met de gevolgen van niet-naleving van artikel 93, derde lid, zie inzonderheid zaak C-39/94, SFEI Jurisprudentie van het Hof van Justitie (van de Europese Gemeenschappen), 1996, I 4, R 1664 blz. I - 3547 tot 3601; Dony-Bartholmé, "Aides d'Etat", J.T. dr. eur., 1997, blz. 109-110; M. Walbroeck en A. Frignani, Commentaire J. Megret, Le droit de la C.E., 4, Concurrency, Brussel, Ed. Université de Bruxelles, 2e uitg., 1997, blz. 383-389.

het waarschijnlijk verlies van de schuldvordering) ten aanzien van de uitlener wordt aangenomen.

Betekent dit dat indien het verlies van de schuldvordering door het faillissement van de schuldenaar een feit wordt, de vrijstelling opnieuw wordt toegepast, of dat ze integendeel in dat geval ook verloren gaat ? Volgens de gemachtigde van de minister blijft het belastingvoordeel gelden wanneer de lening niet wordt terugbetaald. In dat geval dient paragraaf 3 van artikel 13 te vervallen. Aldus wordt de vrijstelling definitief bij verlies van de schuldvordering van de uitlener, waardoor dat verlies gemilderd wordt.

IV. Er dienen verschillende opmerkingen te worden gemaakt bij de definiëring van de financieringshandelingen die het ontwerp beoogt aan te moedigen.

1. In artikel 3 wordt bedoeld op een aantal leningen die door binnenlandse vennootschappen of Belgische vestigingen van buitenlandse vennootschappen worden toegestaan, met uitzondering van kredietinstellingen.

De Raad van State begrijpt niet waarom kredietinstellingen worden uitgesloten (al is het weinig waarschijnlijk dat zulke instellingen bereid toe te staan zijn participatieleningen voor de financiering van de productie van een audiovisueel werk).

.../...

Hij ziet vooral niet in waarom participatieleningen toegestaan door natuurlijke personen niet worden aange-moedigd via fiscale stimulansen. In het geval van een natuurlijk persoon zal zulk een lening weliswaar gewoonlijk geen onderdeel zijn van de exploitatie van een onderneming, maar niets staat eraan in de weg te bepalen dat de vrijstel-ling voor de beroepsinkomsten van de uitlener geldt, ongeacht de aard ervan. Wanneer de lening buiten het bestek van de exploitatie van een onderneming valt, kan de uitlener van zijn schuldvordering weliswaar geen waardevermindering aftrekken, zodat het herroepen van de vrijstelling, als bedoeld in artikel 13, 3°, niet kan doorgaan. De Raad van State vraagt zich dan ook af of het herroepen van de vrijstelling in zulk een geval wel gerechtvaardigd is (zie opmerking nr. III).

2. Wat het begrip schuldvorderingen "met participa-tief rendement" betreft, kan uit artikel 3 niet worden opgemaakt of dat betekent dat de opbrengst van de lening alleen mag bestaan in deelneming in de eventuele winst uit de exploitatie van een werk, dan wel of de opbrengst van de lening gedeeltelijk uit een vaste rente mag bestaan.

Artikel 5, in fine, bepaalt

"De vergoeding van de audiovisuele lening is afhankelijk van het door de exploitatie van het werk opgeleverde resultaat",

wat niet duidelijker is.

.../...

3. Tot slot begrijpt de Raad van State niet waarom in geen enkele fiscale aanmoediging wordt voorzien voor de financieringsvorm die voor vennootschappen die ervoor in aanmerking komen ongetwijfeld de voordeligste is, namelijk de inbreng in contanten ter voldoening aan een overeenkomst inzake handelsvereniging bij wijze van deelneming, in de zin van artikel 176 van de wet op de handelsvennootschappen.

Als de Regering zich aansluit bij het idee om niet alleen participatieleningen aan te moedigen, maar ook de inbreng in contanten die geschiedt in het kader van een handelsvereniging bij wijze van deelneming, zelfs als die contanten door natuurlijke personen worden ingebracht, dan moet voor die inbreng worden afgeweken van artikel 80 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat bepaalt dat beroepsverliezen van vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid niet worden afgetrokken van de beroepsinkomsten van vennoten, tenzij die vennoten bedrijfswinst of baten uit andere, daarvan losstaande winstgevende bezigheden hebben en de beroepsverliezen aan een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard te wijten zijn.

Bijzondere opmerkingen

Opschrift

De strekking van het ontwerp zou beter tot uiting komen als in het opschrift "... ter bevordering van de Belgische audiovisuele productie" werd geschreven.

.../...

Voorts moet in de Franse tekst het woord "audio-visuel", zowel in het opschrift als in het eigenlijke ontwerp, zonder koppelteken worden geschreven.

Bepalend gedeelte

Artikel 2

Het begrip "binnenlandse" vennootschap wordt niet omschreven in artikel 2 van het ontwerp. In dat verband is de uitleg in de memorie van toelichting voldoende.

De definitie moet dus worden beperkt tot het begrip vennootschap "voor audiovisuele productie".

Het zou beter zijn het artikel als volgt te stellen :

"Art. 2. Om een vennootschap voor audividuele productie in de zin van deze wet te zijn dient de vennootschap :

- 1° als hoofddoel het produceren van audiovisuele werken te hebben en in bijkomende orde het exploiteren van audiovisuele werken geproduceerd door de vennootschap;
- 2° geen deelnemingsverhouding met een televisieomroep te hebben."

Voorts schrijve men in de Nederlandse tekst "televisieomroep" in plaats van "televisieomroepvereniging".

.../...

Nieuwe artikelen 3 en 4
(Artikelen 6 tot 9 van het ontwerp)

In de artikelen 3 en 4 van het ontwerp wordt gewerkt met het begrip "erkend Belgisch audiovisueel werk" (artikel 3) en het begrip "erkend audiovisueel werk" (artikel 4), terwijl die begrippen eerst in de artikelen 6 tot 9 van het ontwerp worden omschreven.

De artikelen 6 tot 9 van het ontwerp moeten dus vóór het huidige artikel 3 komen.

In tegenstelling met wat het begin van artikel 6 van het ontwerp te kennen geeft, lijkt het erop dat men met dit artikel, net als met artikel 7, wil aangeven wat onder "erkend audiovisueel werk" (en niet "erkend Belgisch audiovisueel werk") wordt verstaan.

Het begrip "Belgisch audiovisueel werk" wordt omschreven in de artikelen 8 en 9.

Wat de artikelen 6 en 7 van het ontwerp betreft, die een nieuw artikel 3 zouden vormen, moeten 3° van artikel 6 en het eerste streepje van artikel 7 vervallen omdat men zich anders bevoegdheden ratione materiae van de Gemeenschappen aanmatigt (zie algemene opmerking nr. I).

De artikelen 8 en 9 zouden een nieuw artikel 4 vormen, dat beter als volgt zou worden gesteld :

.../...

"Art. 4. Een audivisueel werk wordt als Belgisch beschouwd als de binnenlandse vennootschap voor audiovisuele productie, met het oog op de productie en exploitatie van het audiovisuele werk, op zijn minst 150 % van de bedragen die in het kader van de kredieten voor audiovisuele werken worden geleend, vóór de vervaldag van die kredieten in België uitgeeft.

Voor de toepassing van dit artikel worden de bedrijfskosten en de financiële kosten voor de productie of exploitatie van het erkende werk, als uitgaven gedaan in België beschouwd, op voorwaarde dat ze belastbare beroepsinkomsten doen ontstaan voor de natuurlijke personen of vennootschappen waarvoor die kosten worden gemaakt en op voorwaarde dat het niet gaat om kosten vermeld in artikel 57 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, die niet worden gestaafd door het overleggen van de stukken die in dat artikel worden voorgeschreven, of dat het niet gaat om kosten vermeld in artikel 53, 9° en 10°."

De hierboven voorgestelde tekst lijkt de bedoeling van de steller van het ontwerp beter weer te geven.

Wat de inhoud betreft, wordt in artikel 9 van het ontwerp niet vermeld in hoeverre rekening zal worden gehouden met afschrijvingen van vaste activa die voor de productie van het audiovisuele werk worden verkregen, waarbij die afschrijvingen ongetwijfeld "bedrijfskosten" zijn. De tekst moet op dit punt worden aangevuld.

.../...

Artikel 5 (nieuw)

(Artikel 3 en een deel van artikel 4 van het ontwerp)

Onder voorbehoud van de algemene opmerkingen over de werkingssfeer van de vrijstelling, moeten bij de omschrijving van het begrip "audiovisuele lening" de volgende opmerkingen worden gemaakt.

Een lening is een overeenkomst en kan niet worden omschreven als een schuldvordering die door de uitlener als gevolg van de lening wordt verkregen.

Bovendien is een geldlening een zakelijke overeenkomst, die tot stand komt door de afgifte van het bedrag waarop de lening betrekking heeft. Uit artikel 5, 5°, blijkt evenwel dat het ontwerp eigenlijk betrekking heeft op het verlenen van krediet, dat in twee schijven kan worden uitbetaald.

Tot slot zou het nuttig zijn een aantal voorwaarden die in artikel 4 worden gesteld, op te nemen in de definitie van artikel 3.

De redactie van artikel 3 zou dus op de volgende tekst kunnen worden gebaseerd, gesteld dat de vrijstelling wordt beperkt tot leningen die door vennootschappen worden toegestaan :

"Art. 5. Een kredietovereenkomst vormt in de zin van deze wet een krediet voor de productie van audiovisuele werken, als in die overeenkomst bewilligd wordt door een

.../...

vennootschap ten gunste van een binnenlandse vennootschap voor audiovisuele productie als de overeenkomst dient voor het financieren van de productie en exploitatie van een erkend Belgisch audiovisueel werk door die binnenlandse vennootschap en als ze voldoet aan de volgende voorwaarden :

- 1° het krediet mag alleen worden vergoed via deelneming in de winst die ontstaat uit de exploitatie van het werk;
- 2° het krediet mag niet minder dan 1 miljoen frank en niet meer dan 50 miljoen frank bedragen;
- 3° het krediet moet, binnen drie jaar nadat de overeenkomst is aangegaan, in één of twee schijven worden gebruikt;
- 4° de schuldvordering die uit het krediet voortkomt mag niet worden vertegenwoordigd door verhandelbare effecten en is onoverdraagbaar;
- 5° de schuldvordering die uit het krediet voortkomt moet gebruikt worden voor een Belgische vestiging van de uitlener;
- 6° de kredietovereenkomst moet passen in het kader van een collectieve overeenkomst, die aan de voorwaarden gesteld in het hiernavolgende artikel 6 voldoet."

Het gebruik van het begrip collectieve overeenkomst wordt hierna toegelicht.

.../...

Artikel 6 (nieuw)
(artikelen 4 en 5 van het ontwerp)

Artikel 4 van het ontwerp bepaalt dat voor eenzelfde erkend audiovisueel werk één enkele productievennootschap gemachtigd wordt tot het aangaan van overeenkomsten voor leningen voor de productie van audiovisuele werken (krediet voor de productie van audiovisuele werken volgens de terminologie die in dit advies wordt voorgesteld), en dat deze "gehergroepeerd (moeten) worden binnen een enkele raamovereenkomst en (...) onderworpen zijn aan identieke contractuele bedingen".

Er dient te worden gepreciseerd dat deze regel alleen wordt opgelegd als een voorwaarde voor de fiscale vrijstelling voorgeschreven in de artikelen 10 en volgende van het ontwerp.

Onder raamovereenkomst (of raamcontract) wordt over het algemeen een basisovereenkomst verstaan die bedoeld is om gedurende een bepaald tijdvak in grote lijnen de betrekkingen te regelen tussen diegenen die deze overeenkomst sluiten, door de basisvoorwaarden vast te stellen voor de contracten die ze onderling met betrekking tot een bepaald onderwerp zullen sluiten, zodat deze, binnen het aldus vastgestelde kader, toepassingen zijn van de oorspronkelijke overeenkomst.

In de artikelen 4 en 5 van het ontwerp wordt niet het sluiten van een raamovereenkomst in de zonet omschreven betekenis voorgeschreven, zodat deze term geweerd moet worden.

.../...

De steller van het ontwerp lijkt te doelen op een collectieve overeenkomst onder alle vennootschappen die een krediet voor de productie van audiovisuele werken (in de zin van het bovenstaande nieuwe artikel 5) toestaan aan eenzelfde binnenlandse vennootschap voor audiovisuele productie om de productie en de exploitatie van een bepaald audiovisueel werk te financieren.

Ook al wordt dit in het ontwerp niet met zoveel woorden gezegd, het lijkt de bedoeling te zijn van de steller ervan dat alle vennootschappen die een lening voor de productie van audiovisuele werken toestaan, partij zijn bij die collectieve overeenkomst.

Het zou dan ook beter zijn de artikelen 4 en 5 van het ontwerp, die een nieuw artikel 6 zouden vormen, als volgt te stellen :

"Art. 6. Kredieten voor de productie van audiovisuele werken geven recht op vrijstelling voorgeschreven bij de artikelen (10 tot 13 van het ontwerp), als over de gezamenlijke kredieten voor de productie van audiovisuele werken die een vennootschap voor audiovisuele productie ontvangt een collectieve overeenkomst gesloten wordt en voor die kredieten dezelfde voorwaarden gelden.

Deze collectieve overeenkomst bevat :

- 1° de naam en het doel van de vennootschap voor audiovisuele productie die de kredieten krijgt;

.../...

- 2° een beschrijving van het audiovisuele werk, waarvan de productie en de exploitatie met de kredieten voor de productie van audiovisuele werken gefinancierd worden;
- 3° het budget voor de uitgaven die voor dat audiovisuele werk nodig zijn;
- 4° de lijst van de uitleners met vermelding van het doel van hun vennootschap;
- 5° de waarborg van iedere uitlener dat hij geen deelnemingsverhouding heeft met een televisieomroep;
- 6° het bedrag van de kredieten voor de productie van audiovisuele werken die door iedere uitlener zijn toegerekend, waarbij het totale bedrag niet hoger mag zijn dan een derde van het in 3° genoemde budget;
- 7° de voorwaarden voor de kredieten voor de productie van audiovisuele werken, die voor alle kredieten dezelfde moeten zijn."

Artikel 10

Artikel 10 moet uiteraard worden herzien indien de steller van het ontwerp het eens is met het idee om de vrijstelling uit te breiden tot kredieten voor de productie van audiovisuele werken die door natuurlijke personen worden toegestaan en tot inbreng in contanten in het kader van een handelsvereniging bij wijze van deelneming (zie algemene opmerking nr. IV, 3).

.../...

Bovendien dient in de Franse tekst de wending "libération du capital" geweerd te worden; in fiscaal recht betekent deze immers het volstorten van kapitaal waarop door de aandeelhouders of vennoten van een vennootschap is ingeschreven. In de Franse en in de Nederlandse tekst zou het beter zijn te spreken van voorschotten ter voldoening aan kredieten voor de productie van audiovisuele werken.

Er kan niet worden gesteld dat de winsten van de kredietverlenende vennootschap "besteed" worden aan die voorschotten : een vennootschap kan alleen liquide middelen die aan de actiefzijde van haar balans staan, aan uitgaven besteden.

Artikel 10 moet bijgevolg als volgt worden gesteld :

"Art. De belastbare winst van de vennootschap die een krediet voor de productie van audiovisuele werken verstrekt dat voldoet aan de voorwaarden gesteld in de artikelen ... wordt, binnen de grenzen en onder de voorwaarden die hierna worden vastgesteld, vrijgesteld ten belope van een gedeelte van de voorschotten die in de loop van het belastbare tijdperk ten gevolge van die kredieten gegeven zijn."

Artikel 11

Krachtens artikel 172, tweede lid, van de Grondwet

"(kan) geen vrijstelling of vermindering van belasting (...) worden ingevoerd dan door een wet."

.../...

Bijgevolg dient in de wet zelf het bedrag vastgesteld te worden van de vrijstelling waarop de kredieten voor de productie van audiovisuele werken die aan de wettelijke voorwaarden voldoen, recht geven.

Bovendien mag dat bedrag alleen maar worden vastgesteld in verhouding tot de uitgeleende bedragen. Het bedrag van de belastbare winst mag alleen het maximumbedrag van de vrijstelling zijn, indien de wetgever beslist dat deze niet naar een volgend boekjaar mag worden overgedragen (in welke mogelijkheid de wet voorziet met betrekking tot de investeringsaftrek).

Artikel 13

Wat dit artikel betreft, dat bepaalt in welke gevallen de vrijstelling wordt herroepen, wordt verwezen naar algemene opmerking nr. III.

Artikel 14

Luidens artikel 19 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, omvat de interest, die belastbaar is als inkomsten uit kapitaal en roerende goederen,

"(...) interest (...) premies en alle andere opbrengsten van (...) leningen en schuldvorderingen (...).".

Gelijk het eerste lid van artikel 14 gesteld is, is het dus overbodig.

.../...

Zoals de gemachtigde van de minister heeft voorgesteld is het daarentegen wel van belang om te bepalen dat iedere betaling in het kader van een krediet voor de productie van audiovisuele werken bij voorrang in mindering moet worden gebracht op de hoofdsom.

Het tweede lid van artikel 14 is overbodig en moet vervallen. De gemachtigde van de minister is het daarmee eens.

Artikel 15

Het zou beter zijn dit artikel als volgt te stellen :

"Art. Bedragen die door een vennootschap die audiovisuele werken produceert betaald worden ten gevolge van een krediet voor de productie van audiovisuele werken, kunnen als beroepskosten worden afgetrokken voor zover ze de som van de uitgeleende bedragen overschrijden, ook al ligt dat verschil in meer boven de grenzen bepaald in artikel 55 van hetzelfde Wetboek.".

.../...

Artikel 16

In de memorie van toelichting wordt de terugwerking tot 1 januari 1998 nergens gerechtvaardigd. Die terugwerking is onaanvaardbaar indien daarvoor geen ernstige gronden worden opgegeven. In het onderhavige geval lijkt ze bovendien doelloos : hoe zouden de betrokken economische subjecten zich van tevoren hebben kunnen schikken naar alle voorwaarden voor de fiscale vrijstelling die bij het ontwerp wordt ingesteld ?

Slotopmerkingen

Verscheidene wendingen of termen in de Nederlandse tekst van het ontwerp zijn niet correct. Onder voorbehoud van de hiervoren gemaakte inhoudelijke opmerkingen en gedane tekstvoorstellen, wordt ten overvloede en bij wijze van voorbeeld op het volgende opmerkzaam gemaakt :

Artikel 12

Er zou geschreven moeten worden :

"Art. Vrijstelling wordt alleen doorlopend toegestaan als :

1° blijvend voldaan is aan de voorwaarden gesteld in ...

.../...

2° de vrijgestelde winst onveranderlijk op ... geboekt wordt en niet als grondslag dient voor de berekening ...".

Artikel 14

Het woord "ontlener", dat in Van Dale, Groot Woordenboek der Nederlandse taal als "gewestelijk" gelabeld is, is ongeschikt voor regelgeving.

La chambre était composée de

De kamer was samengesteld uit

Messieurs J.-J. STRYCKMANS,
de Heren

premier président,
eerste voorzitter,

Y. KREINS,
P. QUERTAINMONT,

conseillers d'Etat,
staatsraden,

F. DELPEREE,

assesseurs de la
section de législation,
assessoren van de
afdeling wetgeving,

J. KIRKPATRICK,

Madame
Mevrouw

B. VIGNERON,

greffier assumé,
toegevoegd griffier.

Le rapport a été présenté par
M. J. REGNIER, premier auditeur
chef de section. La note du Bureau
de coordination a été rédigée et
exposée par Mme G. JOTTRAND,
référéndaire adjoint.

Het verslag werd uitgebracht
door de H. J. REGNIER, eerste
auditeur-afdelingshoofd. De nota
van het Coördinatiebureau werd
opgesteld en toegelicht door
Mevr. G. JOTTRAND, adjunct-
referendaris.

La concordance entre la version
française et la version néerlandaise
a été vérifiée sous le contrôle
de M. J.-J. STRYCKMANS.

De overeenstemming tussen de
Franse en de Nederlandse tekst
werd nagezien onder toezicht van
de H. J.-J. STRYCKMANS.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER,

LE PREMIER PRESIDENT - DE EERSTE
VOORZITTER,

B. VIGNERON

J.-J. STRYCKMANS