



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 55.417/3
van 20 maart 2014

over

een voorontwerp van wet 'tot
wijziging van artikel 194^{ter}
van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992
betreffende de
Tax Shelter-regeling ten gunste
van audiovisueel werk'

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 55.417/3
du 20 mars 2014

sur

un avant-projet de loi
'modifiant l'article 194^{ter} du
Code des impôts sur les
revenus 1992 relatif au régime
de Tax Shelter pour la
production audiovisuelle'

Op 17 februari 2014 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 voorontwerp van wet ‘tot wijziging van artikel 194^{ter} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende de Tax Shelter-regeling ten gunste van audiovisueel werk’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 13 maart 2014. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Kaat LEUS, staatsraden, Lieven DENYS, assessor, en Annemie GOOSSENS, 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 20 maart 2014.

*

Le 17 février 2014, 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 avant-projet de loi ‘modifiant l'article 194^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de Tax Shelter pour la production audiovisuelle’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 13 mars 2014. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Kaat LEUS, conseillers d'État, Lieven DENYS, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 20 mars 2014.

*

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 rechtsgrond¹, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET VOORONTWERP VAN WET

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt tot het herzien van de zogenaamde *Tax Shelter*, dit is het fiscale gunstregime voor investeringen in de productie van audiovisueel werk. De bedoeling is om vastgestelde ontsporingen en misbruiken in verband met het systeem dat sedert 2002 bestaat, tegen te gaan. Daartoe wordt artikel 194ter van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) op verschillende punten gewijzigd.

De belangrijkste nieuwigheden zijn:

- het invoeren van de notie “in aanmerking komende tussenpersoon” (artikel 3, c), van het ontwerp – ontworpen artikel 194ter, § 1, eerste lid, 3°, van het WIB 92);

- productievennootschappen en tussenpersonen zullen voortaan over een erkenning dienen te beschikken (artikel 3, b) en c), van het ontwerp – ontworpen artikel 194ter, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het WIB 92);

- de voorlopige vrijstelling, binnen zekere grenzen en voorwaarden, van de belastbare winst in het belastbaar tijdperk waarin de kaderovereenkomst is ondertekend (artikel 4 van het ontwerp – ontworpen artikel 194ter, § 2, van het WIB 92);

- de definitieve vrijstelling op basis van een *Tax Shelter*-attest uitgereikt door de federale overheidsdienst Financiën (artikelen 3, c), 6, 8 en 9 van het ontwerp – ontworpen artikel 194ter, § 1, eerste lid, 3°, en §§ 4, 5 en 7, van het WIB 92);

- het uitsluiten van de investeerder die rechten in het in aanmerking komend werk bezit of in het bezit heeft gehad (artikel 9 van het ontwerp – ontworpen artikel 194ter, § 11, tweede lid, van het WIB 92).

Doordat, om in aanmerking te komen voor het belastingvoordeel, de investeerder geen rechten in het in aanmerking komend werk mag bezitten of in bezit gehad hebben en ook geen andere economische of financiële voordelen mogen worden geboden dan die welke de wet zelf toelaat, draait de ontworpen regeling om de bedragen die worden geïnvesteerd in de productie van audiovisueel werk. Het daarop gestoelde fiscaal voordeel is gekoppeld aan een reeks voorwaarden en neemt de vorm aan van een vrijstelling van de gereserveerde belastbare winst van de investeerder, beperkt tot 150 % van de uiteindelijk verwachte fiscale waarde van het *Tax Shelter*-attest (artikel 6 van het ontwerp – ontworpen artikel 194ter, § 4, 4°, van het WIB 92).

¹ Aangezien het om een voorontwerp van wet gaat, wordt onder “rechtsgrond” de conformiteit met hogere rechtsnormen verstaan.

VORMVEREISTEN

3. In het voorgelegde dossier ontbreekt de regelgevingsimpactanalyse, bedoeld in artikel 5 van de wet van 15 december 2013 'houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging'.

Uit artikel 6, § 1, van die wet, gelezen in samenhang met artikel 3, § 1, van het koninklijk besluit van 21 december 2013 'houdende uitvoering van titel 2, hoofdstuk 2 van de wet van 15 december 2013 houdende diverse bepalingen inzake administratieve vereenvoudiging', valt af te leiden dat het daartoe op te stellen standaardformulier dient te worden toegevoegd aan de dossiers die ter goedkeuring worden voorgelegd aan de Ministerraad. Bij de eerste behandeling van het dossier door de Ministerraad is blijkbaar niet aan dat vormvereiste voldaan.

Om alsnog aan die voorafgaande vormvereiste te voldoen, zal het dossier derhalve opnieuw aan de Ministerraad moeten worden voorgelegd, samen met de analyse.

Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het vervullen van dit vormvereiste nog wijzigingen zou ondergaan, moeten de gewijzigde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, voor een nieuw onderzoek aan de afdeling Wetgeving worden voorgelegd.

4. Krachtens artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) staat het aan de Europese Commissie om te beoordelen of de maatregelen waarin het voorontwerp voorziet, geen verboden steunmaatregelen uitgaande van de Staat zijn.² Overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het VWEU zal de voorgenomen steunregeling aangemeld moeten worden bij de Europese Commissie.³

ALGEMENE OPMERKINGEN

5. De *Tax Shelter*, zoals die wordt aangepast door het ontwerp, is te beschouwen als een financieel product, waarbij het geïnvesteerde kapitaal recht geeft op een belangrijk belastingvoordeel. Vermits het om een regeling voor het aantrekken van kapitaalinvesteringen gaat, dient ze te worden getoetst aan artikel 63, lid 1, van het VWEU, dat alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen verbiedt.

² Zie in dit verband ook de mededeling van de Europese Commissie 'betreffende staatssteun voor films en andere audiovisuele werken' (2013/C 332/01), bekendgemaakt in het *Publicatieblad van de Europese Unie* van 15 november 2013.

³ Op de in dat geval toepasselijke *stand still*-verplichting (de voorgenomen maatregelen mogen niet ten uitvoer worden gelegd vooraleer de procedure tot een eindbeslissing van de Europese Commissie heeft geleid) wordt geanticipeerd in artikel 10, eerste lid, van het ontwerp.

In de memorie van toelichting wordt daarover het volgende gesteld:

“De in aanmerking komende uitgaven dienen door de producent te worden gedaan binnen de Europese Economische Ruimte, met een maximale besteding in België, binnen de grenzen van hetgeen vanuit Europees standpunt aanvaardbaar is. De kwalificerende uitgaven omvatten de uitgaven die rechtstreeks betrekking hebben op de productie van het werk. Op basis van de reële audiovisuele uitgaven binnen de Europese Economische Ruimte kan een Tax Shelter attest worden toegekend met een maximale waarde gelijk aan 70 pct. van deze totale uitgaven.

Ten belope van minstens 90 pct. van de waarde van het Tax Shelter attest dienen er uitgaven te gebeuren in België.”

Hiermee lijkt te worden aangegeven dat de regeling in overeenstemming is met het recht van de Europese Unie. Zeker is dat evenwel niet: het staat immers aan de Europese Commissie om dit te beoordelen, naar aanleiding van de aanmelding in het kader van artikel 108 van het VWEU.

6. Zoals bekend geldt het gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel ook in belastingzaken. In artikel 172, eerste lid, van de Grondwet wordt de toepasselijkheid van de grondwettelijke regels van gelijkheid en van niet-discriminatie (artikelen 10 en 11 van de Grondwet) in fiscale aangelegenheden bevestigd. Dat artikel 172, eerste lid, is immers een precisering of een bijzondere toepassing van het in artikel 10 van de Grondwet algemeen geformuleerde gelijkheidsbeginsel.

Volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof is een verschil in behandeling slechts verenigbaar met het grondwettelijke beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, wanneer dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld, rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betrokken maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het gelijkheidsbeginsel is geschonden wanneer er geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.⁴ Voor de verschillende behandeling die uit de ontworpen regeling voortvloeit, dient dan ook een verantwoording in voornoemde zin voorhanden te zijn.

In de eerste plaats rijst de vraag waarom de regeling louter beperkt is tot de productie van audiovisuele werken. Een verantwoording daarvoor zou het best in de memorie van toelichting worden opgenomen.

Bovendien rijst de vraag of in de voorgelegde regeling een verantwoord onderscheid wordt gemaakt tussen een investeerder die rechten bezit of in bezit gehad heeft in het in aanmerking komend werk en een investeerder die in dat werk geen rechten bezit of in bezit gehad heeft, niet rechtstreeks maar ook niet onrechtstreeks.⁵ In het eerste geval komt de investeerder immers niet in aanmerking voor het belastingvoordeel, in het tweede geval wel. De stellers van het ontwerp maken doelbewust dit onderscheid, maar leggen niet uit waarom en

⁴ Zie bv. GwH 28 februari 2013, nr. 24/2013, B.3.2.

⁵ Zo is het onder meer niet duidelijk waarom een investeerder die ooit rechten heeft gehad in het werk, maar die nu niet meer heeft, in alle omstandigheden wordt uitgesloten van het belastingvoordeel.

verantwoorden het ook niet. In de toelichting wordt weliswaar gesteld dat er zich “vaak een opbod voor[doet], waarbij aan de investeerders een steeds groter rendement wordt geboden ten nadele van de sommen die effectief aan de productie kunnen besteed worden”, maar verder wordt niet verduidelijkt wat de precieze doelstelling is van het onderscheid en waarom het gehanteerde onderscheid pertinent en noodzakelijk is om het beoogde doel te bereiken. Dit onderscheid zal, gelet op het gelijkheidsbeginsel, verantwoord moeten kunnen worden. Het verdient aanbeveling om ook deze verantwoording op te nemen in de memorie van toelichting.

Er moet ten slotte vastgesteld worden dat het fiscale voordeel is voorbehouden aan Belgische vennootschappen of Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen, verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid die zijn opgericht in een rechtsvorm die vergelijkbaar is met de rechtsvorm van een vennootschap naar Belgische recht (ontworpen artikel 194^{ter}, § 1, 1°, van het WIB 92, gelezen in samenhang met artikel 227, 2°, van het WIB 92), terwijl het niet duidelijk is waarom individuele personen of rechtspersonen met een andere rechtsvorm⁶ niet kunnen genieten van een vergelijkbaar voordeel. Ook op dit punt dringt het opnemen van een verantwoording in de memorie van toelichting zich op.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Voorafgaande opmerking

7. Het ontwerp dient aan een grondig nazicht te worden onderworpen, ook op taalkundig en legistiek vlak. De bepalingen ervan zijn immers niet steeds even duidelijk en dat houdt een gevaar in voor de rechtszekerheid. Niet zelden wordt de onduidelijkheid veroorzaakt door het niet volgen van de legistieke regels.⁷

Louter bij wijze van voorbeeld, kan worden gewezen op het volgende:

- in de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 194^{ter}, eerste lid, 1°, van het WIB 92 (artikel 3, a), van het ontwerp) zijn de verschillende onderdelen van de omschrijving van de term ‘in aanmerking komende investeerder’ niet duidelijk genoeg afgebakend. Uit een vergelijking met de Franse tekst blijkt dat de na de woorden “in artikel 227, 2°” voorkomende toevoeging “of”, de lezer op het verkeerde been zet; deze toevoeging moet dan ook worden geschrapt;

- artikel 3, h), van het ontwerp bepaalt dat “de inleidende zin van het zesde lid die wordt opgenomen onder 8°, wordt vervangen”, terwijl het bij nader toezien niet enkel de bedoeling lijkt te zijn om de inleidende zin te verplaatsen, maar het gehele artikel 194^{ter}, § 1, zesde lid, te verplaatsen en dit onder te brengen onder artikel 194^{ter}, § 1, eerste lid, 8°;

⁶ De rechtsvorm van een onderneming is voor de algemene winstbepaling niet relevant; een vrijstelling van de winst voor bestedingen in het kader van de *Tax Shelter* afhankelijk maken van de rechtsvorm vergt dus vanuit het gelijkheidsbeginsel een specifieke verantwoording.

⁷ Wat betreft de wetgevingstechniek late men zich leiden door *Beginselen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, Raad van State, 2008, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

- artikel 3, k), van het ontwerp strekt tot het invoegen, in het eerste lid van artikel 194^{ter} van het WIB 92, van een onderdeel “10°”, bestaande uit twee leden. Het zal echter voor de lezer niet duidelijk zijn waar onderdeel 10° ophoudt en waar het tweede lid van artikel 194^{ter} begint;

- de Nederlandse tekst van het ontworpen artikel 194^{ter}, § 5, tweede lid (“De vrijstelling waarop aanspraak wordt gemaakt *van* hetzij de sommen ...”), van het WIB 92 (artikel 8 van het ontwerp) zal taalkundig moeten worden gecorrigeerd, gelet op de Franse versie (“L’exonération revendiquée, soit du chef des sommes ...”);

- in de inleidende zin van artikel 9 van het ontwerp wordt gesteld dat artikel 194^{ter} van het WIB 92 wordt aangevuld met zeven paragrafen, terwijl de navolgende tekst slechts zes paragrafen telt;

- in de Nederlandse tekst van artikel 10, tweede lid, van het ontwerp dient te worden gerefereerd aan artikel 194^{ter}, en niet aan “artikel 149^{ter}”.

Sedert de hervorming van de werkzaamheden van de afdeling Wetgeving bij de wet van 2 april 2003 ‘tot wijziging van sommige aspecten van de wetgeving met betrekking tot de inrichting en de werkwijze van de afdeling wetgeving van de Raad van State’ is het de Raad van State, gelet op de strikte termijnen die hem voor het geven van de meeste van zijn adviezen worden gelaten en de grote hoeveelheid adviesaanvragen die hij te behandelen krijgt, niet meer mogelijk ontwerpen op dit vlak aan een grondig en gedetailleerd onderzoek te onderwerpen. Dergelijke opmerkingen komen sedert de hervorming van 2003 dan ook minder aan bod in de adviezen die de afdeling Wetgeving verleent, die zich veelal noodgedwongen moet beperken tot het geven van voorbeelden. Het komt echter aan de adviesaanvragers toe om in te staan voor een grondig taalkundig en wetgevingstechnisch nazicht van hun normatieve teksten.

Artikel 3

8. Om beschouwd te kunnen worden als een in aanmerking komende productievennootschap of een in aanmerking komende tussenpersoon, moet men door de minister bevoegd voor financiën als dusdanig erkend zijn “volgens een eenvoudige procedure waarvan de Koning de modaliteiten [lees: nadere regels] en voorwaarden bepaalt” (zie het ontworpen artikel 194^{ter}, § 1, eerste lid, 2° en 3° – artikel 3, b) en c), van het ontwerp). Uit de memorie van toelichting blijkt dat het de bedoeling is om zo productievennootschappen en tussenpersonen te weren die de wet niet respecteren en meer in het bijzonder de wet van 16 juni 2006 ‘op de openbare aanbidding van beleggingsinstrumenten en de toelating van beleggingsinstrumenten tot de verhandeling op een gereguleerde markt’.

Voor zover het om het bepalen van de nadere procedureregels gaat, vormt de delegatie aan de Koning geen probleem. In zoverre de Koning aldus ook de bevoegdheid krijgt om erkenningsvoorwaarden te bepalen, terwijl die bevoegdheid niet afgebakend is, staat de regeling op gespannen voet met het fiscaal legaliteitsbeginsel. Belastingvrijstellingen behoren tot de essentiële elementen van een belasting en het bepalen ervan is een bevoegdheid die door artikel 172, tweede lid, van de Grondwet aan de wet wordt voorbehouden. Elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting is in beginsel ongrondwettig.⁸

9. In het ontworpen artikel 194^{ter}, § 1, eerste lid, 4°, van het WIB 92 (artikel 3, e), 2), van het ontwerp) wordt bepaald dat internationale producties in de categorie fictiefilm, documentaire of animatiefilm, bestemd om in de bioscoop te worden vertoont, in aanmerking komen voor zover zij vallen binnen ofwel het toepassingsgebied van de richtlijn audiovisuele mediadiensten,⁹ ofwel het toepassingsgebied van een bilaterale overeenkomst inzake coproductie “afgesloten door België met een andere Staat”.

In de toelichting wordt daaromtrent het volgende verduidelijkt:

“Onder Staat, en dat geldt evenzeer voor België, is het de bedoeling om zowel het federale niveau als alle administratieve onderliggende niveaus te beschouwen. Zo komt voor België een overeenkomst inzake coproductie, gesloten door een gemeenschap op eenzelfde wijze in aanmerking voor de Tax Shelter stelsel als een overeenkomst inzake coproductie, gesloten door België.”

Dit zou duidelijker tot uiting moeten worden gebracht in de tekst zelf van de wet, terwijl ook bepaald zou moeten worden wat dient te worden begrepen onder de uitdrukking “alle administratieve onderliggende niveaus”. Door het gebruik van de term “België” wordt immers veeleer de indruk gewekt dat het federale niveau is bedoeld, laat staan dat ermee wordt aangegeven dat ook alle onderliggende bestuurlijke niveaus dergelijke kaderovereenkomsten kunnen sluiten.

10. In het ontworpen artikel 194^{ter}, § 1, eerste lid, 10°, eerste lid, van het WIB 92 (artikel 3, k), van het ontwerp) wordt melding gemaakt van het uitreiken door de federale overheidsdienst Financiën van het *Tax Shelter*-attest, “volgens de modaliteiten [lees: nadere regels] en voorwaarden bepaald in § 7 *die worden aangevuld door de Koning*”.

In zoverre die bevoegdheid tot aanvulling zo wordt geïnterpreteerd dat het louter gaat om voorwaarden in verband met de uitreiking en niet om voorwaarden voor het genieten van de belastingvrijstelling, is de ontworpen bepaling niet in strijd met legaliteitsbeginsel in fiscale zaken. De memorie van toelichting lijkt deze lezing te bevestigen.

⁸ Zie bv. GwH 16 juni 2011, nr. 103/2011, B.5.1.

⁹ Richtlijn 2010/13/EU van het Europees Parlement en de Raad van 10 maart 2010 ‘betreffende de coördinatie van bepaalde wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen in de lidstaten inzake het aanbieden van audiovisuele mediadiensten (richtlijn audiovisuele mediadiensten)’.

Artikel 9

11. In het ontworpen artikel 194^{ter}, § 7, eerste lid, inleidende zin, van het WIB 92 wordt bepaald dat het *Tax Shelter*-attest slechts wordt uitgereikt (en verzonden) “indien aan de hieronder bepaalde modaliteiten [lees: nadere regels] en de voorwaarden *evenals degene bepaald door de Koning* is voldaan”.

Met die delegatiebepaling krijgt de Koning een onbepaalde bevoegdheid, en dus ook de mogelijkheid om het recht op de belastingvrijstelling afhankelijk te maken van bijkomende voorwaarden. Een dergelijke bepaling valt niet te verenigen met het legaliteitsbeginsel vervat in artikel 172, tweede lid, van de Grondwet.

12. In het ontworpen artikel 194^{ter}, § 7, eerste lid, 3°, tweede streepje, van het WIB 92 wordt als voorwaarde voor het uitreiken van het *Tax Shelter*-attest door de federale overheidsdienst Financiën gesteld dat de productievennootschap een document moet voorleggen “waarin de betrokken gemeenschap bevestigt dat het werk is voltooid en dat de in toepassing van dit artikel uitgevoerde globale financiering van het werk is uitgevoerd in overeenstemming met de voorwaarde en grens bedoeld in § 4, 3°”. Daarmee worden op indirecte wijze verplichtingen opgelegd en controlebevoegdheden opgedragen aan de gemeenschappen.

Gelet op de artikelen 35, 38 en 39 van de Grondwet staat het niet aan de federale wetgever om bij een gewone wet bevoegdheden op te dragen aan de gemeenschappen en de gewesten. Bovendien moet worden gewezen op het beginsel van de autonomie van de gemeenschappen en de gewesten, krachtens hetwelk de federale overheid, enerzijds, geen verplichtingen kan opleggen aan de gemeenschappen of de gewesten terwijl zij, anderzijds, de uitoefening van haar eigen bevoegdheden – voor federale belastingverminderingen is de federale overheid exclusief bevoegd – niet afhankelijk kan maken van de medewerking van de gemeenschappen of de gewesten. Indien de federale overheid zich wil verzekeren van de medewerking van de gemeenschappen, dient daartoe een samenwerkingsakkoord als bedoeld bij artikel 92^{bis}, § 1, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’ te worden gesloten.

13. In het ontworpen artikel 194^{ter}, § 8, eerste lid, inleidende zin, van het WIB 92 wordt bepaald op welk bedrag de fiscale waarde van het *Tax Shelter*-attest dient te worden vastgesteld “conform de door de Koning bepaalde modaliteiten [lees: nadere regels]”. Het is niet duidelijk wat de precieze draagwijdte van die delegatiebepaling is, zodat ook niet kan worden beoordeeld of ze toelaatbaar is. In de ontworpen bepaling zal derhalve duidelijker de draagwijdte van de delegatie dienen te worden bepaald, erop lettend dat ze niet strijdig is met hogere normen zoals het fiscaal legaliteitsbeginsel.

14. Ook in het ontworpen artikel 194^{ter}, § 9, van het WIB 92 wordt aan de Koning een bevoegdheid gedelegeerd, namelijk de bevoegdheid om “de overige voorwaarden” te bepalen waaraan de raamovereenkomst moet beantwoorden. Een dergelijke delegatiebepaling is niet in overeenstemming met het legaliteitsbeginsel vervat in artikel 172, tweede lid, van de Grondwet, omdat de Koning eraan de bevoegdheid ontleent voorwaarden te koppelen aan de belastingvrijstelling.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET DE LOI

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis a pour objet de revoir ce que l'on appelle le *Tax Shelter*, à savoir le régime fiscal en faveur des investissements dans la production audiovisuelle. L'objectif est de lutter contre les dérives et les abus constatés en ce qui concerne le système en place depuis 2002. À cet effet, l'article 194^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : C.I.R. 92) est modifié sur différents points.

Les principales nouveautés sont les suivantes :

- l'introduction de la notion d'« intermédiaire éligible » (article 3, c), du projet – article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, en projet, du C.I.R. 92) ;
- l'agrément dont devront désormais disposer les sociétés de production et les intermédiaires (article 3, b) et c), du projet – article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o, en projet, du C.I.R. 92) ;
- l'exonération provisoire, dans certaines limites et conditions, du bénéfice imposable pour la période imposable au cours de laquelle la convention-cadre est signée (article 4 du projet – article 194^{ter}, § 2, en projet, du C.I.R.) ;
- l'exonération définitive sur la base d'une attestation *Tax Shelter* délivrée par le Service public fédéral Finances (articles 3, c), 6, 8 et 9 du projet – article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3^o, et §§ 4, 5 et 7, en projet, du C.I.R. 92) ;
- l'exclusion de l'investisseur qui détient ou a détenu des droits sur l'œuvre éligible (article 9 du projet – article 194^{ter}, § 11, alinéa 2, en projet, du C.I.R. 92).

Dès lors que, pour être éligible à l'avantage fiscal, l'investisseur ne peut avoir détenu ni détenir des droits sur l'œuvre éligible et qu'il est également interdit d'offrir d'autres avantages économiques ou financiers que ceux prévus par la loi même, le régime en projet concerne les montants investis dans la production d'œuvres audiovisuelles. L'avantage fiscal fondé sur ces montants est lié à une série de conditions et adopte la forme d'une exonération des bénéfices réservés imposables de l'investisseur, limités à 150 % de l'estimation finale de la valeur fiscale de l'attestation *Tax Shelter* (article 6 du projet – article 194^{ter}, § 4, 4^o, en projet, du C.I.R. 92).

FORMALITÉS

3. Le dossier soumis ne contient pas l'analyse d'impact de la réglementation, visée à l'article 5 de la loi du 15 décembre 2013 'portant des dispositions diverses concernant la simplification administrative'.

Il se déduit de l'article 6, § 1^{er}, de cette loi, combiné avec l'article 3, § 1^{er}, de l'arrêté royal du 21 décembre 2013 'portant exécution du titre 2, chapitre 2 de la loi du 15 décembre 2013 portant des dispositions diverses concernant la simplification administrative', que le formulaire standard à rédiger à cet effet doit être joint aux dossiers soumis à l'approbation

du Conseil des ministres. Lors du premier traitement du dossier par le Conseil des ministres, cette formalité n'a, semble-t-il, pas été accomplie.

Afin d'en encore accomplir cette formalité préalable, le dossier devra donc être à nouveau soumis au Conseil des ministres en même temps que l'analyse.

Si l'accomplissement de cette formalité devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État, les dispositions modifiées devraient être soumises à la section de législation pour un nouvel examen, conformément à la règle prescrite à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

4. En vertu de l'article 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (T.F.U.E.), il appartient à la Commission européenne d'apprécier si les mesures prévues par l'avant-projet ne sont pas des aides d'État prohibées¹. Conformément à l'article 108, paragraphe 3, du T.F.U.E., le régime d'aide envisagé devra être notifié à la Commission européenne².

OBSERVATIONS GÉNÉRALES

5. Le *Tax Shelter*, tel qu'il est adapté par le projet, doit être considéré comme un produit financier, en vertu duquel le capital investi donne droit à un avantage fiscal important. Dès lors qu'il s'agit d'un régime visant à attirer des investissements en capitaux, il y a lieu de l'examiner à la lumière de l'article 63, paragraphe 1, du T.F.U.E., qui interdit toutes les restrictions aux mouvements de capitaux entre les États membres et entre les États membres et les pays tiers.

L'exposé des motifs précise à cet égard :

« Les dépenses qui entrent en ligne de compte doivent être réalisées par le producteur au sein de l'Espace économique européen, avec une dépense maximale en Belgique, dans les limites de ce qui est acceptable d'un point de vue européen. Les dépenses qualifiantes comprennent les dépenses qui se rapportent directement et indirectement à la production de l'œuvre. Sur base des dépenses audiovisuelles réelles au sein de l'Espace économique européen, une attestation *Tax Shelter* peut être délivrée à une valeur maximale égale à 70 p.c. de ces dépenses totales.

Des dépenses doivent avoir lieu en Belgique à concurrence d'au moins 90 p.c. de la valeur de l'attestation *Tax Shelter* ».

Cette explication semble indiquer que le régime est conforme au droit de l'Union européenne. Cela n'est toutefois pas certain : il appartiendra en effet à la Commission européenne d'en juger, et ce à l'occasion de la notification opérée dans le cadre de l'article 108 du T.F.U.E.

¹ Voir également à ce sujet la communication de la Commission européenne 'sur les aides d'État en faveur des œuvres cinématographiques et autres œuvres audiovisuelles' (2013/C 332/01), publiée dans le *Journal officiel de l'Union européenne* du 15 novembre 2013.

² L'article 10, alinéa 1^{er}, du projet anticipe l'obligation de *stand still* applicable en l'espèce (les mesures envisagées ne peuvent pas être mises en exécution avant que la procédure ait abouti à une décision finale de la Commission européenne).

6. Nul n'ignore que le principe d'égalité et de non-discrimination s'applique également en matière fiscale. L'article 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution confirme l'applicabilité des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11 de la Constitution) en matière fiscale. En effet, cet article 172, alinéa 1^{er}, est une précision ou une application particulière du principe d'égalité énoncé d'une manière générale à l'article 10 de la Constitution.

Selon la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, une différence de traitement ne peut se concilier avec les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination, que si cette différence repose sur un critère objectif et si elle est raisonnablement justifiée. L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure concernée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité est violé lorsqu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé³. La différence de traitement qui découle du régime en projet devra dès lors faire l'objet d'une justification au sens précité.

La question se pose tout d'abord de savoir pourquoi le régime est purement limité à la production d'œuvres audiovisuelles. Mieux vaudrait inclure une justification à cet égard dans l'exposé des motifs.

On se demande en outre, si le régime soumis opère une distinction justifiée entre un investisseur ayant détenu ou détenant des droits sur l'œuvre éligible et un investisseur n'ayant pas détenu ou ne détenant pas de droit sur cette œuvre, pas directement mais pas indirectement non plus⁴. Dans le premier cas, l'investisseur n'est en effet pas éligible à l'avantage fiscal, tandis qu'il l'est dans le second. Les auteurs du projet opèrent délibérément cette distinction, sans explication, ni justification. Il est certes souligné dans l'exposé des motifs qu'« on assiste souvent aussi à une surenchère en ce sens qu'un rendement sans cesse plus élevé est offert aux investisseurs, au préjudice des montants qui peuvent être effectivement consacrés à la production », mais il n'est pas précisé par ailleurs quel est le but exact de la distinction et pourquoi la distinction opérée est pertinente et nécessaire pour atteindre l'objectif visé. Il faudra, eu égard au principe d'égalité, pouvoir la justifier. Il est recommandé de l'inscrire également dans l'exposé des motifs.

Enfin, force est de constater que l'avantage fiscal est réservé aux sociétés belges ou aux établissements belges de sociétés étrangères, aux associations, établissements ou organismes quelconques sans personnalité juridique qui sont constitués sous une forme juridique analogue à celle d'une société de droit belge (article 194^{ter}, § 1^{er}, 1^o, en projet, du C.I.R. 92, lu en combinaison avec l'article 227, 2^o, du C.I.R. 92), et on n'aperçoit pas pourquoi des personnes physiques ou des personnes morales ayant une autre forme juridique⁵ ne peuvent pas bénéficier

³ Voir, par exemple, C.C, 28 février 2013, n° 24/2013, B.3.2.

⁴ Ainsi, on n'aperçoit notamment pas pourquoi un investisseur ayant un jour détenu des droits sur l'œuvre mais n'en ayant plus actuellement est en toutes circonstances exclu de l'avantage fiscal.

⁵ La forme juridique d'une entreprise n'est pas pertinente pour déterminer le bénéfice en général ; subordonner une exonération du bénéfice pour des affectations dans le cadre du *Tax Shelter* à la forme juridique requiert donc, eu égard au principe d'égalité, une justification spécifique.

d'un avantage comparable. Il s'impose d'intégrer une justification sur ce point également dans l'exposé des motifs.

EXAMEN DU TEXTE

Observation préliminaire

7. Le projet doit faire l'objet d'un contrôle approfondi, sur le plan de la légistique et de la correction de la langue également. En effet, ses dispositions ne sont pas toujours aussi claires, ce qui risque de compromettre la sécurité juridique. Il n'est pas rare que le non-respect des règles de légistique soit à l'origine de l'ambiguïté⁶.

À titre purement illustratif, on relèvera ce qui suit :

- dans le texte néerlandais de l'article 194^{ter}, alinéa 1^{er}, 1^o, en projet, du C.I.R. 92 (article 3, a), du projet), les différents éléments de la définition du terme 'investisseur éligible' ne sont pas délimités de façon suffisamment claire. Une comparaison avec le texte français fait apparaître que le mot « of », ajouté après les mots « in artikel 227, 2^o » induit le lecteur en erreur ; on supprimera dès lors cet ajout ;

- l'article 3, h), du projet dispose que « la phrase liminaire de l'alinéa 6 qui devient le 8^o de l'alinéa 1^{er} est remplacée », tandis qu'à l'analyse, il semble que l'intention ne soit pas uniquement de déplacer la phrase introductive, mais de déplacer l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 6, dans son ensemble et de l'inclure dans l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 8^o ;

- l'article 3, k), du projet vise à insérer, au premier alinéa de l'article 194^{ter} du C.I.R. 92, un « 10^o », composé de deux alinéas. Cependant, le lecteur ne verra pas clairement où le 10^o se termine et où le deuxième alinéa de l'article 194^{ter} commence ;

- le texte néerlandais de l'article 194^{ter}, § 5, alinéa 2, en projet (« De vrijstelling waarop aanspraak wordt gemaakt van hetzij de sommen ... »), du C.I.R. 92 (article 8 du projet) devra être corrigé sur le plan de la langue, compte tenu de la version française (« L'exonération revendiquée, soit du chef des sommes ... ») ;

- la phrase liminaire de l'article 9 du projet indique que l'article 194^{ter} du C.I.R. 92 est complété par sept paragraphes, alors que le texte subséquent n'en compte que six ;

- le texte néerlandais de l'article 10, alinéa 2, du projet doit viser l'article 194^{ter}, et non l'article « 149^{ter} ».

Depuis la réforme des activités de la section de législation par la loi du 2 avril 2003 'modifiant certains aspects de la législation relative à l'organisation et au fonctionnement de la section de législation du Conseil d'État', il n'est plus possible pour ce

⁶ En ce qui concerne la technique législative, on s'inspirera des *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, Conseil d'État, 2008, à consulter sur le site internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

dernier, compte tenu des délais stricts qui lui sont imparties pour donner la plupart de ses avis et du nombre élevé de demandes d'avis qu'il reçoit à traiter, de soumettre les projets à un examen approfondi et détaillé sur ce plan. Depuis la réforme de 2003, pareilles observations sont donc moins souvent formulées dans les avis donnés par la section de législation, qui est généralement contrainte de se limiter à donner des exemples. Il revient toutefois aux demandeurs d'avis d'assurer un contrôle minutieux de leurs textes normatifs sur le plan de la correction de la langue et de la légistique.

Article 3

8. Pour pouvoir être considéré comme une société de production éligible ou un intermédiaire éligible, il faut être agréé en tant que tel par le ministre qui a les finances dans ses attributions « suivant une procédure simplifiée dont les modalités et conditions sont déterminées par le Roi » (voir l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o, en projet – article 3, b) et c), du projet). Il ressort de l'exposé des motifs que l'intention est ainsi d'exclure une société de production ou un intermédiaire qui ne respecte pas la loi, et en particulier la loi du 16 juin 2006 'relative aux offres publiques d'instruments de placement et aux admissions d'instruments de placement à la négociation sur des marchés réglementés'.

Pour autant qu'il s'agisse de fixer les modalités de la procédure, la délégation au Roi ne pose aucun problème. Dans la mesure où le Roi est ainsi également habilité à fixer les conditions d'agrément, alors que ce pouvoir n'a pas été délimité, le dispositif est contraire au principe de légalité en matière fiscale. Les exonérations fiscales font partie des éléments essentiels d'un impôt et leur détermination est une compétence que l'article 172, alinéa 2, de la Constitution réserve à la loi. Toute délégation qui porte sur la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est, en principe, inconstitutionnelle⁷.

9. L'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 4^o, en projet, du C.I.R. 92 (article 3, e), 2), du projet) dispose que les productions internationales dans la catégorie film de fiction, documentaire ou d'animation destinées à une exploitation cinématographique sont éligibles à condition de tomber dans le champ d'application de la directive « Services de médias audiovisuels »⁸ ou d'une convention bilatérale en matière de coproduction « conclue par la Belgique avec un autre État ».

L'exposé apporte les précisions suivantes à cet égard :

« Par État, et cela vaut également pour la Belgique, le souhait est de viser à la fois le niveau fédéral et toutes les subdivisions administratives. Ainsi pour la Belgique, une convention de coproduction signée par une Communauté peut entrer en considération pour le régime Tax Shelter de la même manière qu'une convention de coproduction signée par la Belgique ».

⁷ Voir C.C., 16 juin 2011, n° 103/2011, B.5.1.

⁸ Directive 2010/13/UE du Parlement européen et du Conseil du 10 mars 2010 'visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à la fourniture de services de médias audiovisuels (directive « Services de médias audiovisuels »)'.

Cette explication devrait être exprimée plus clairement dans le texte même de la loi, et il conviendrait également de préciser ce qu'il convient d'entendre par l'expression « toutes les subdivisions administratives ». L'emploi du terme « Belgique » donne en effet plutôt l'impression que le niveau fédéral est visé, et certainement pas que les subdivisions administratives peuvent, elles aussi, conclure de telles conventions-cadres.

10. L'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 10°, alinéa 1^{er}, en projet, du C.I.R. 92 (article 3, k), du projet) fait état de l'émission par le service public fédéral Finances de l'attestation *Tax Shelter* « selon les modalités et conditions telles que prévues au § 7 et complétées par le Roi ».

Dans la mesure où cette habilitation à compléter les modalités est interprétée en ce sens qu'il ne s'agit que des conditions relatives à l'émission et non des conditions permettant de bénéficier de l'exonération fiscale, la disposition en projet n'est pas contraire au principe d'égalité en matière fiscale. L'exposé des motifs semble confirmer cette lecture.

Article 9

11. La phrase introductive de l'article 194^{ter}, § 7, alinéa 1^{er}, en projet, du C.I.R. 92 soumet dispose que l'attestation *Tax Shelter* n'est émise (et transmise) que « selon les modalités et conditions reprises ci-dessous et celles qui sont prévues par le Roi ».

Cette délégation octroie au Roi un pouvoir illimité et partant aussi la possibilité de lier le droit à l'exonération fiscale à des conditions supplémentaires. Pareille disposition est incompatible avec le principe de légalité inscrit à l'article 172, alinéa 2, de la Constitution.

12. L'article 194^{ter}, § 7, alinéa 1^{er}, 3°, deuxième tiret, en projet, du C.I.R. 92 subordonne l'émission de l'attestation *Tax Shelter* par le Service public fédéral Finances à la condition que la société de production remette un document « par lequel la Communauté concernée atteste que la réalisation de cette œuvre est achevée et que le financement global de l'œuvre effectué en application du présent article respecte la condition et le plafond visés au § 4, 3° ». Ce faisant, le projet impose indirectement des obligations et attribue des pouvoirs de contrôle aux communautés.

Eu égard aux articles 35, 38 et 39 de la Constitution, il n'appartient pas au législateur fédéral d'attribuer des compétences aux communautés et aux régions par une loi ordinaire. En outre, il convient d'attirer l'attention sur le principe de l'autonomie des communautés et des régions, en vertu duquel l'autorité fédérale, d'une part, ne peut pas imposer d'obligations aux communautés ou aux régions, tandis que, d'autre part, elle ne peut pas subordonner l'exercice de ses propres compétences – l'autorité fédérale est exclusivement compétente pour les réductions d'impôt fédérales – à la coopération des communautés ou des régions. Si l'autorité fédérale veut s'assurer de la coopération des communautés, il convient de conclure à cet effet un accord de coopération au sens de l'article 92^{bis}, § 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réformes institutionnelles'.

13. La phrase introductive de l'article 194^{ter}, § 8, alinéa 1^{er}, en projet, du C.I.R. 92 arrête le montant auquel la valeur fiscale de l'attestation *Tax Shelter* doit être fixée « conformément aux modalités déterminées par le Roi ». On voit mal quelle est la portée exacte de cette délégation, de sorte que l'on ne peut pas non plus en apprécier l'admissibilité admise. Il y aura par conséquent lieu de préciser plus clairement la portée de la délégation, en veillant à ce qu'elle ne soit pas contraire aux normes supérieures, telles que le principe de légalité en matière fiscale.

14. L'article 194^{ter}, § 9, en projet, du C.I.R. 92 délègue également un pouvoir au Roi, à savoir celui de déterminer « les autres conditions » auxquelles la convention-cadre doit satisfaire. Pareille délégation n'est pas conforme au principe de légalité contenu à l'article 172, alinéa 2, de la Constitution au motif que le Roi y tire son pouvoir d'assortir l'exonération fiscale de conditions.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jo BAERT