



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 56.865/3
van 12 december 2014

over

een ontwerp van koninklijk
besluit 'tot uitvoering van
artikel 194^{ter} van het Wetboek
van de
inkomstenbelastingen 1992 wat
de modaliteiten en
voorwaarden van de
erkenningsprocedure van
productievennootschappen en
van de in aanmerking komende
tussenpersonen betreft'

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 56.865/3
du 12 décembre 2014

sur

un projet d'arrêté royal 'portant
exécution de l'article 194^{ter} du
Code des impôts sur les
revenus 1992 en ce qui
concerne les modalités et
conditions de la procédure
d'agrément des sociétés de
production et des
intermédiaires éligibles'

Op 5 december 2014 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot uitvoering van artikel 194^{ter} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 wat de modaliteiten en voorwaarden van de erkenningsprocedure van productievennootschappen en van de in aanmerking komende tussenpersonen betreft’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 10 december 2014. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Kaat LEUS, staatsraden, en Greet VERBERCKMOES, 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 12 december 2014.

*

Le 5 décembre 2014, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur un projet d'arrêté royal ‘portant exécution de l'article 194^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne les modalités et conditions de la procédure d'agrément des sociétés de production et des intermédiaires éligibles’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 10 décembre 2014. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Kaat LEUS, conseillers d'État, et Greet VERBERCKMOES, greffier.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 12 décembre 2014.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd door de omstandigheid dat

“artikel 10 van (...) de wet van 12 mei 2014 stelt dat zijn inwerkingtreding wordt ‘bepaald door de Koning op de eerste dag van de tweede maand die volgt op de voorafgaande goedkeuring door de Europese Commissie, en van toepassing is op de raamovereenkomsten getekend vanaf die datum’. Te rekenen vanaf die datum en om raamovereenkomsten te kunnen afsluiten in toepassing van het nieuwe artikel 194ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dienen de in aanmerking komende productievennootschappen en tussenpersonen vooraf erkend te worden volgens een vereenvoudigde procedure waarvan de modaliteiten en voorwaarden worden bepaald in dit besluit. Het is dus van belang dat de in aanmerking komende productievennootschappen en tussenpersonen vanaf heden hun aanvraag tot erkenning kunnen indienen, teneinde een blokkage van het werven van fondsen in het kader van het Tax Shelter-mechanisme te vermijden op het moment dat door de inwerkingtreding van de wet van 14 mei 2014 de oude Tax Shelter-regeling niet langer van toepassing is op de nieuwe raamovereenkomsten.

Ten gevolge van de opmerking van de Inspecteur van Financiën, met betrekking tot de hoogdringendheid die wordt ingeroepen bij het onderzoek van het voorliggende ontwerp door de Raad van State, wordt er aan herinnerd dat de inwerkingtreding van de voormelde wet van 12 mei 2014 elke mogelijkheid stopzet om raamovereenkomsten af te sluiten onder het oude regime en dat het sluiten van raamovereenkomsten onder het nieuwe regime niet mogelijk is zonder dat de in dit besluit bedoelde erkenningen worden verleend. De datum van inwerkingtreding is evenwel afhankelijk van het akkoord van de Europese Commissie en als dit verleend wordt aan het begin van de maand, zal er zoals is onderlijnd door de inspecteur van Financiën, een termijn zijn van maximum twee maand (de eerste dag van de tweede maand die volgt op het akkoord van de Europese Commissie), maar indien dit verleend wordt aan het einde van de maand, zal deze termijn praktisch gereduceerd worden tot de helft en resteert er dus enkel één maand om te vermijden dat er een periode ontstaat waarbinnen geen enkele raamovereenkomst kan worden gesloten. Het is dus belangrijk dat dit besluit zo snel mogelijk wordt uitgevaardigd.”

*

2. Overeenkomstig artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de voorgeschreven vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING EN RECHTSGROND VAN HET ONTWERP

3. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe uitvoering te geven aan artikel 194^{ter} van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), zoals gewijzigd bij de wet van 12 mei 2014.¹ Het gaat om de regeling inzake belastingvrijstelling ten behoeve van audiovisuele werken (hierna: de Belgische *tax shelter*).

Eén van de wijzigingen die bij de wet van 12 mei 2014 in de Belgische *tax shelter* is aangebracht, is het invoeren van de erkenning van productievennootschappen en tussenpersonen. Die erkenning moet gebeuren “volgens een eenvoudige procedure waarvan de Koning de modaliteiten en voorwaarden bepaalt” (artikel 194^{ter}, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het WIB 92).

Het ontwerp bepaalt die nadere regels en voorwaarden voor de erkenningsprocedure. In de eerste plaats gaat het om wijzigingen in het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 ‘tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’ (hierna: KB/WIB 92), namelijk het invoegen van een afdeling XXVIIbis/1 in hoofdstuk I van dat besluit met onder andere bepalingen inzake de erkenningsaanvraag, de duur van de erkenning en de intrekking ervan (artikel 1 van het ontwerp – ontworpen artikelen 73^{4/1} tot 73^{4/7} van het KB/WIB 92). Daarnaast gaat het ook om autonome bepalingen, die betrekking hebben op de vragen tot erkenning die zijn ingediend voor of in de maand van de inwerkingtreding van de wet van 12 mei 2014 (artikelen 2 en 3). De inwerkingtreding van het te nemen besluit wordt afgestemd op de inwerkingtreding van de wet van 12 mei 2014 (artikel 4, eerste lid). Ten slotte wordt aan de productievennootschappen en de tussenpersonen de mogelijkheid geboden om, vanaf de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad van het te nemen besluit en vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling, reeds stappen te ondernemen om erkend te worden (artikel 4, tweede lid).

4. De wet van 12 mei 2014 treedt luidens zijn artikel 10, eerste lid, als volgt in werking:

“De inwerkingtreding van deze wet wordt bepaald door de Koning op de eerste dag van de tweede maand die volgt op de voorafgaande goedkeuring door de Europese Commissie, en is van toepassing op de raamovereenkomsten getekend vanaf die datum.”

Opdat voor het te nemen besluit rechtsgrond zou kunnen worden gevonden in artikel 194^{ter}, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het WIB 92, zal de wet van 12 mei 2014 derhalve eerst in werking dienen te worden gesteld. Vermits de Europese Commissie haar goedkeuring op 28 november 2014 verleende,² dient de wet in werking te treden op 1 januari 2015.

¹ Wet van 12 mei 2014 ‘tot wijziging van artikel 194^{ter} van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende het tax shelter-stelsel ten gunste van audiovisueel werk’.

² Europese Commissie, *Steunmaatregel SA.38370 (2014/N) – België. Wijzigingen in de tax shelter ter ondersteuning van audiovisuele werken*, 28 november 2014, C(2014) 9217 final (te raadplegen via <http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm>).

Het ontwerp zal derhalve aangevuld moeten worden met een bepaling waarbij de wet van 12 mei 2014 op 1 januari 2015 in werking wordt gesteld.³

5. Andere opmerkingen in verband met de rechtsgrond voor het te nemen besluit, worden gemaakt bij de artikelsgewijze bespreking van het ontwerp.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

Ontworpen artikel 73^{4/1}

6. In het ontworpen artikel 73^{4/1}, eerste lid, 1° en 2°, van het KB/WIB 92 worden de definities van “in aanmerking komende productievennootschap” en “in aanmerking komende tussenpersoon” uit artikel 194ter, § 1, eerste lid, 2° en 3°, van het WIB 92 bijna woordelijk herhaald. Aangezien uitvoering gegeven wordt aan artikel 194ter van het WIB 92 hebben de in het ontwerp gebruikte termen dezelfde betekenis als in de wet, zodat een herhaling ervan onnodig is.⁴ Voor zover in de omschrijving van “in aanmerking komende productievennootschap” in het ontworpen artikel 73^{4/1}, eerste lid, 1°, de woorden “binnenlandse”, “Belgische” en “bedoeld in artikel 227, 2°, [van het WIB 92]” worden weggelaten, wordt afgeweken van de definitie in de wet. Daarvoor is er geen rechtsgrond.

7. Bovendien bevat het ontworpen artikel 73^{4/1}, tweede lid, een nadere bepaling van personen die niet te beschouwen zijn als een in aanmerking komende tussenpersoon. Die nadere bepaling lijkt echter niet voort te vloeien uit de definitie die is opgenomen in de wet, zodat het om nieuwe erkenningsvoorwaarden gaat.⁵ Ook daarvoor is geen rechtsgrond voorhanden, aangezien de Koning aan artikel 194ter, § 1, eerste lid, 3°, van het WIB 92 slechts de bevoegdheid ontleent om procedurele voorwaarden te bepalen, niet om bijkomende erkenningsvoorwaarden vast te stellen.⁶

³ Daartoe volstaat het artikel 4, eerste lid, van het ontwerp te herformuleren als volgt: “Op 1 januari 2015 treden in werking:

1° de wet van 12 mei 2014 tot wijziging van artikel 194ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 betreffende het tax shelter-stelsel ten gunste van audiovisueel werk;

2° dit besluit.”

⁴ Behalve indien men een herhaling ter wille van de duidelijkheid nodig acht, in welk geval men duidelijk zal moeten maken met een “overeenkomstig ...”-verwijzing dat die omschrijving uit de wet is overgenomen. In dat geval dient de definitie uiteraard wel volledig overeen te stemmen met de definitie in de wet.

⁵ Voor zover het bepalen van nieuwe erkenningsvoorwaarden al zou kunnen bij uitvoeringsbesluit, zou dit overigens slechts mogelijk zijn nadat daarvoor de goedkeuring van de Europese Commissie in het kader van de staatssteunregeling verkregen is.

⁶ Zie wat daaromtrent is gesteld in het advies bij het voorontwerp dat tot de wet van 12 mei 2014 heeft geleid (adv.RvS 55.417/3 van 20 maart 2014, *Parl.St. Kamer*, nr. 53-3490/001, 38).

Ontworpen artikel 73^{4/2}

8. In het ontworpen artikel 73^{4/2}, §§ 1 en 2, van het KB/WIB 92 wordt opgelijst welke documenten met de aanvraag tot erkenning moeten worden meegestuurd. Vermits het om een erkenning in het kader van de Belgische *tax shelter* gaat, mag het slechts gaan om documenten die verband houden met de erkenningsvoorwaarden bepaald in de wet. De Koning heeft immers niet de bevoegdheid om bijkomende erkenningsvoorwaarden te bepalen.

Voor zover het gaat om feitelijke informatie die moet toelaten om de aanvrager te identificeren en om na te gaan of die voldoet aan de wettelijke voorwaarden, is er geen probleem. De ontworpen bepalingen bevatten evenwel ook andere voor te leggen documenten, zoals een attest van de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid dat de vennootschap geen achterstallen heeft bij deze dienst en het engagement “de wetgeving in het algemeen” te zullen naleven. Daarvoor is geen rechtsgrond voorhanden.⁷

Ontworpen artikel 73^{4/3}

9. In het ontworpen artikel 73^{4/3} van het KB/WIB 92 wordt bepaald dat de Minister bevoegd voor Financiën (of zijn afgevaardigde) in het kader van de erkenningsaanvraag het (niet-bindend) advies van “de bevoegde Gemeenschap” kan vragen. Het gaat derhalve om een mogelijkheid en geen verplichting voor de minister, en voor zover er ook geen verplichtingen uit voortvloeien voor de gemeenschappen, wordt ermee het autonomiebeginsel niet in het gedrang gebracht.⁸ Indien de minister evenwel beslist om het advies te vragen, dan is hij verplicht “de twee bevoegde Gemeenschappen” te consulteren indien de aanvrager zijn domicilie of zijn zetel in Brussel-Hoofdstad heeft.

9.1. Het is om te beginnen niet duidelijk hoe het samenspel tussen de federale overheid en de gemeenschappen zal verlopen en hoe dient te worden bepaald welke de “betrokken”⁹ of “bevoegde” gemeenschap of gemeenschappen zijn. Overigens is niet duidelijk wat een gemeenschap dient te beoordelen in het kader van de erkenningsaanvraag.

⁷ Het niet respecteren van eender welke wettelijke bepaling door een erkende productiemaatschappij of een erkende tussenpersoon kan in beginsel geen aanleiding zijn om die erkenning in te trekken. De wet zou echter kunnen bepalen dat dit een erkenningsvoorwaarde is. Dergelijke erkenningsvoorwaarden zijn permanent en moeten dan ook altijd zijn vervuld teneinde de erkenning te behouden.

⁸ In die geest is de termijn die aan de gemeenschappen wordt gelaten (ontworpen artikel 73^{4/7} van het KB/WIB 92: tien werkdagen; artikel 3 van het ontwerp: vijf werkdagen voor de vragen tot erkenning gedaan voor 1 januari 2015 of in de maand januari 2015) te beschouwen als een termijn van orde.

⁹ Zie artikel 194ter, § 7, eerste lid, 3°, van het WIB 92, waaruit blijkt dat “de betrokken gemeenschap” onrechtstreeks tot samenwerking is verplicht. Die gemeenschap dient immers te bevestigen dat het werk beantwoordt aan de definitie van een in aanmerking komend werk en dat het werk voltooid is en de globale financiering ervan uitgevoerd is in overeenstemming met de voorwaarde en grens bedoeld in artikel 194ter, § 4, 3°. Zie wat daaromtrent is opgemerkt in het advies bij het voorontwerp dat tot de wet van 12 mei 2014 heeft geleid (adv.RvS 55.417/3 van 20 maart 2014, *Parl.St.* Kamer, nr. 53-3490/001, 39-40).

Over de omschrijving “de betrokken gemeenschap” in artikel 194ter, § 7, eerste lid, 3°, van het WIB 92 verklaarde de gemachtigde het volgende:

“Il s’agit de s’adresser à la Communauté qui a agréé l’œuvre éligible comme œuvre européenne tel que cela est visé à l’article 194ter, § 1^{er}, 4°, CIR 92. Selon l’œuvre envisagée, il s’agira souvent de la Communauté correspondante à la langue du film.”

Op de vraag welke “de betrokken gemeenschap” is indien de domicilie of zetel in het Duits taalgebied ligt, volgde het volgende antwoord:

“A la Communauté germanophone, qui est la Communauté compétente dans ce cas.”

Aan de gemachtigde is ook gevraagd wat de bevoegdheidsrechtelijke grondslag is voor de verplichting het advies te vragen aan de twee gemeenschappen als de domicilie of zetel van de aanvrager in Brussel-Hoofdstad gelegen is. Het antwoord luidt:

“Parce que les sociétés de production et les intermédiaires, lorsqu’ils ont leur domicile ou leur siège dans la région de Bruxelles-Capitale, vont pouvoir au moment de la demande d’agrément de l’œuvre ou d’attestation de fin de réalisation de l’œuvre s’adresser à la Communauté Flamande ou à la Communauté française suivant la communauté concernée compétente. D’où, au moment d’octroyer l’agrément qui est, sauf retrait pour non-respect des lois, accordé pour une durée indéterminée, il semble logique de demander l’avis (non contraignant) des deux communautés, d’autant que comme dans la pratique ce sont bien les communautés qui agissent et pas la Cocof. Il est à remarqué que dans la directive de l’audiovisuelle, la conservation de la trace culturelle qu’est l’œuvre réalisée est demandée, ce sera la communauté concernée qui sera chargée de cette conservation.”¹⁰

En:

“Lorsque le demandeur a son domicile ou le siège de sa société à Bruxelles, on ne peut pas a priori estimer si les demandes d’aide à la production via le régime Tax S[h]elter seront plutôt du ressort de la Communauté flamande ou de la Communauté française. On ne sait pas non plus si le demandeur est déjà connu plutôt par l’une des communautés que par l’autre. Lorsque le demandeur a son domicile ou le siège de sa société dans la Région flamande ou dans la Région Wallonne, il est plus facile de croire que ce demandeur sera plus actif dans la Communauté compétente correspondante géographiquement à l’adresse de son domicile ou du siège de sa société. Lorsque le demandeur aura obtenu son agrément, cela n’aura cependant aucune conséquence limitative sur la possibilité d’opérer dans le régime Tax Shelter sur l’ensemble du territoire belge quelle que soit la ou les communautés auxquelles l’avis non contraignant a été demandé dans le cadre de l’agrément.”

¹⁰ De gemachtigde preciseert ook het volgende: “C’est toujours sur base de la délégation donnée au Roi en ce qui concerne les conditions et modalités de l’agrément que l’avis est demandé aux communautés mais d’une façon non contraignante. Il ne faudrait pas qu’un retard dans la délivrance de l’avis donné par une communauté soit préjudiciable à l’octroi de l’agrément. Il faut vraiment garder en mémoire l’objectif de cet agrément qui est de permettre de le retirer en cas de non respect de la loi. Il est d’ailleurs remarquable que l’agrément peut être octroyé à une société de production qui n’est pas une société résidente ou un établissement belge d’un contribuable visé à l’article 227, 2°, CIR 92 au moment de la demande de cet agrément.”

Aan de gemachtigde is eveneens gevraagd waarover het advies dient te handelen:

“L’avis à donner ici n’est qu’un avis de connaissance du demandeur et de son présumé habituel respect des lois. Les communautés connaissent particulièrement les sociétés de production.”

9.2. De Belgische *tax shelter* is een belastingvrijstelling die wordt toegekend door de federale overheid en waarvoor die exclusief bevoegd is,¹¹ al gaat het in essentie om het steunen en stimuleren van investeringen in audiovisuele werken, wat een culturele aangelegenheid is.

Ook al is cultuur weliswaar een bevoegdheid van de gemeenschappen (artikel 127, § 1, eerste lid, 1°, van de Grondwet; artikel 4 van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 ‘tot hervorming der instellingen’), hun territoriale bevoegdheid is in het tweetalige gebied Brussel-Hoofdstad beperkt tot de er gevestigde instellingen die, wegens hun activiteiten, moeten worden beschouwd uitsluitend te behoren tot de ene of de andere gemeenschap (artikel 127, § 2, van de Grondwet). Voor internationale producties opgezet door buitenlandse vennootschappen met een inrichting gevestigd in Brussel-Hoofdstad is allerm minst evident hoe de gemeenschappen hierbij bevoegdheidsrechtelijk betrokken kunnen zijn.

Het ontworpen territoriaal aanknopingspunt voor de verplichting om beide gemeenschappen te raadplegen, is dus in elk geval niet pertinent. Het gegeven dat de aanvrager zijn domicilie of zijn zetel in Brussel-Hoofdstad heeft, betekent immers niet noodzakelijk dat de beide gemeenschappen ter zake bevoegd zijn, nog afgezien van de meer algemene vraag of de vestigingsplaats van de aanvrager wel de gepaste territoriale aanknopingsfactor is.

9.3. Gelet op de korte termijn die voor zijn advies is gelaten, heeft de afdeling Wetgeving dit punt niet nader kunnen onderzoeken.

10. In het ontworpen artikel 73^{4/3}, tweede lid, laatste zin, van het KB/WIB 92 wordt bepaald dat bij ontstentenis van “kennisgeving van de beslissing tot erkenning” binnen dertig kalenderdagen volgend op de ontvangstbevestiging van de vraag en de bevestiging dat het dossier volledig is,¹² de erkenning als toegekend wordt beschouwd “tot de ontvangst van de kennisgeving”. Letterlijk genomen betekent die bepaling dat indien op een aanvraag na verloop van de dertig kalenderdagen geen positief antwoord is gegeven, de betrokken aanvrager ervan mag uitgaan dat hij erkend is. Ook indien een negatief antwoord is gegeven binnen de gestelde termijn, is die hypothese vervuld, wat onmogelijk de bedoeling kan zijn.

Aldus wordt een beroep gedaan op het procedé van de stilzwijgende beslissing.

Al kan dat procedé niet geheel worden afgekeurd wanneer de stilzwijgende beslissing in het voordeel van de betrokkene is, moet toch worden opgemerkt dat aan een

¹¹ Op grond van artikel 170, § 1, van de Grondwet vermag de federale wetgever fiscale maatregelen te nemen met betrekking tot de belastbare materies die hij bepaalt, ongeacht de materiële bevoegdheden van de gemeenschappen en de gewesten (behoudens in de gevallen door of krachtens de Grondwet of bij bijzondere wet bepaald en onder het voorbehoud van inachtneming van het evenredigheidsbeginsel dat inherent is aan elke bevoegdheidsuitoefening) (GwH 17 april 2008, nr. 68/2008, B.6.4).

¹² Voor de ontvangstbevestiging of de bevestiging van de volledigheid van het dossier is geen termijn bepaald. Het zou de rechtszekerheid ten goede komen om dit wel te doen.

stilzwijgende besluitvorming een aantal nadelen zijn verbonden. Zo is een dergelijk procedé in de eerste plaats niet bevorderlijk voor de rechtszekerheid, al was het maar omdat een schriftelijke beslissing ontbreekt, wat tot bewijsproblemen aanleiding kan geven, en de stilzwijgende beslissing in beginsel niet op dezelfde wijze zal worden meegedeeld of bekendgemaakt als uitdrukkelijk genomen beslissingen, met alle gevolgen van dien voor de kenbaarheid en de aanvechtbaarheid van dergelijke stilzwijgende beslissingen. Meer bepaald houdt het procedé van de stilzwijgende beslissing hierdoor ook grotere risico's in voor een schending van de belangen van derden die op een impliciete, doch daarom niet minder verstrekkende wijze, in het gedrang kunnen komen. In de tweede plaats kan het procedé van de stilzwijgende beslissing in strijd komen met het algemeen belang, in zoverre een dergelijk procedé tot gevolg kan hebben dat impliciet beslissingen worden genomen zonder dat daarmee een zorgvuldige voorbereiding en afweging van alle betrokken belangen gepaard gaat. Ten slotte zijn die beslissingen uiteraard niet formeel gemotiveerd, wat de wettigheidscontrole erop kan bemoeilijken.

Ontworpen artikel 73^{4/4}

11. In het ontworpen artikel 73^{4/4}, tweede lid, van het KB/WIB 92 wordt verwezen naar “artikel 2, §§ 1 en 2” en “artikel 2, § 3”, terwijl het de bedoeling blijkt te zijn om te verwijzen naar de relevante nieuwe bepalingen van het KB/WIB 92, die het voorwerp zijn van artikel 1 van het ontworpen besluit. Deze verwijzingen zullen moeten worden gecorrigeerd.

Deze opmerking geldt voor nog andere bepalingen van het ontwerp.

Ontworpen artikel 73^{4/5}

12. In het ontworpen artikel 73^{4/5}, § 1, tweede lid, van het KB/WIB 92 wordt bepaald dat indien wordt vastgesteld dat een productiemaatschappij of een in aanmerking komende tussenpersoon de wetgeving betreffende de *tax shelter* niet naleeft, tijdens de periode die gelaten is om de situatie te corrigeren een verbod kan worden uitgevaardigd om een nieuwe raamovereenkomst te sluiten en de erkenning kan worden geschorst. Het is niet duidelijk wat het verschil is tussen beide maatregelen, die immers lijken samen te hangen: indien de erkenning is geschorst, kan geen nieuwe raamovereenkomst worden gesloten. Ter wille van de rechtszekerheid zal de regeling op dit punt dienen te worden verduidelijkt.

13. In het ontworpen artikel 73^{4/5}, § 3, van het KB/WIB 92 wordt bepaald dat na een intrekking van de erkenning, pas na een wachttermijn van 24 maanden een nieuwe vraag tot erkenning kan worden ingediend. Aldus wordt een sanctie opgelegd, wat niet kan worden begrepen onder het regelen van de erkenningsprocedure. Daarvoor biedt de wet derhalve geen rechtsgrond.

14. Ook in het ontworpen artikel 73^{4/5}, § 3, laatste lid, laatste zin, van het KB/WIB 92 wordt een beroep gedaan op het procedé van de stilzwijgende afwijzende beslissing. Dat is af te keuren om de redenen die hoger reeds onder randnummer 10 zijn aangehaald. In ieder geval rijst de vraag of, zo men toch meent het procedé van de stilzwijgende beslissing te moeten aanwenden, er niet beter aan zou worden gedaan te voorzien in een positieve stilzwijgende beslissing in plaats van in een stilzwijgende beslissing van verwerping.

*

1. Conformément à l'article 84, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3°, des lois sur le Conseil d'état, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée par la circonstance que :

« artikel 10 van (...) de wet van 12 mei 2014 stelt dat zijn inwerkingtreding wordt 'bepaald door de Koning op de eerste dag van de tweede maand die volgt op de voorafgaande goedkeuring door de Europese Commissie, en van toepassing is op de raamovereenkomsten getekend vanaf die datum'. Te rekenen vanaf die datum en om raamovereenkomsten te kunnen afsluiten in toepassing van het nieuwe artikel 194ter van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dienen de in aanmerking komende productievennootschappen en tussenpersonen vooraf erkend te worden volgens een vereenvoudigde procedure waarvan de modaliteiten en voorwaarden worden bepaald in dit besluit. Het is dus van belang dat de in aanmerking komende productievennootschappen en tussenpersonen vanaf heden hun aanvraag tot erkenning kunnen indienen, teneinde een blokkage van het werven van fondsen in het kader van het Tax Shelter-mechanisme te vermijden op het moment dat door de inwerkingtreding van de wet van 14 mei 2014 de oude Tax Shelter-regeling niet langer van toepassing is op de nieuwe raamovereenkomsten.

Ten gevolge van de opmerking van de Inspecteur van Financiën, met betrekking tot de hoogdringendheid die wordt ingeroepen bij het onderzoek van het voorliggende ontwerp door de Raad van State, wordt er aan herinnerd dat de inwerkingtreding van de voormelde wet van 12 mei 2014 elke mogelijkheid stopzet om raamovereenkomsten af te sluiten onder het oude regime en dat het sluiten van raamovereenkomsten onder het nieuwe regime niet mogelijk is zonder dat de in dit besluit bedoelde erkenningen worden verleend. De datum van inwerkingtreding is evenwel afhankelijk van het akkoord van de Europese Commissie en als dit verleend wordt aan het begin van de maand, zal er zoals is onderlijnd door de inspecteur van Financiën, een termijn zijn van maximum twee maand (de eerste dag van de tweede maand die volgt op het akkoord van de Europese Commissie), maar indien dit verleend wordt aan het einde van de maand, zal deze termijn praktisch gereduceerd worden tot de helft en resteert er dus enkel één maand om te vermijden dat er een periode ontstaat waarbinnen geen enkele raamovereenkomst kan worden gesloten. Het is dus belangrijk dat dit besluit zo snel mogelijk wordt uitgevaardigd ».

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE ET FONDEMENT JURIDIQUE DU PROJET

3. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de pourvoir à l'exécution de l'article 194^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), modifié par la loi du 12 mai 2014¹. Il s'agit du régime d'exonération fiscale pour soutenir des œuvres audiovisuelles (ci-après : *tax shelter* belge).

L'une des modifications apportées par la loi du 12 mai 2014 dans le *tax shelter* belge est l'instauration de l'agrément des sociétés de production et des intermédiaires. Cet agrément doit s'effectuer « suivant une procédure simplifiée dont les modalités et conditions sont déterminées par le Roi » (article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o, du CIR 92).

Le projet détermine les modalités et conditions de la procédure d'agrément. Il s'agit en premier lieu de modifications apportées à l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92), à savoir l'insertion d'une section XXVIIbis/1 dans le chapitre I^{er} de cet arrêté, comportant notamment des dispositions relatives à la demande d'agrément, la durée de l'agrément et son retrait (article 1^{er} du projet – articles 73^{4/1} à 73^{4/7}, en projet, de l'AR/CIR 92). En outre, il s'agit également de dispositions autonomes, qui concernent les demandes d'agrément introduites avant ou durant le mois de l'entrée en vigueur de la loi du 12 mai 2014 (articles 2 et 3). L'entrée en vigueur de l'arrêté envisagé est alignée sur celle de la loi du 12 mai 2014 (article 4, alinéa 1^{er}). Enfin, le projet permet aux sociétés de production et aux intermédiaires, dès la publication au Moniteur belge de l'arrêté envisagé et avant l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation, d'entamer déjà les démarches en vue de leur agrément (article 4, alinéa 2).

4. Selon son article 10, alinéa 1^{er}, la loi du 12 mai 2014 entre en vigueur comme suit :

« L'entrée en vigueur de la présente loi est fixée par le Roi le 1^{er} jour du 2^e mois qui suit l'approbation préalable de la Commission européenne, et s'applique aux conventions-cadres signées à partir de cette date ».

Dès lors, pour que l'arrêté envisagé puisse trouver un fondement juridique dans l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o, du CIR 92, la loi du 12 mai 2014 devra d'abord être mise en vigueur. La Commission européenne ayant donné son approbation le 28 novembre 2014², la loi doit entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2015.

¹ Loi du 12 mai 2014 'modifiant l'article 194^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de *tax shelter* pour la production audiovisuelle'.

² Commission européenne, *Aide d'État* SA.38370 (2014/N) – Belgique. *Modifications du tax shelter pour soutenir des œuvres audiovisuelles*, 28 novembre 2014, C(2014) 9217 final (à consulter sur <http://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm>).

Le projet devra dès lors être complété par une disposition prévoyant que la loi du 12 mai 2014 est mise en vigueur le 1^{er} janvier 2015³.

5. D'autres observations à propos du fondement juridique de l'arrêté envisagé sont formulées dans le commentaire des articles du projet.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1^{er}

Article 73^{4/1} en projet

6. L'article 73^{4/1}, alinéa 1^{er}, 1^o et 2^o, en projet, de l'AR/CIR 92 reproduit presque littéralement les définitions de « société de production éligible » et d'« intermédiaire éligible » inscrites à l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 2^o et 3^o, du CIR 92. Dès lors qu'il est donné exécution à l'article 194^{ter} du CIR 92, les termes utilisés dans le projet ont la même signification que ceux de la loi, leur répétition étant donc superflue⁴. Dans la mesure où les mots « résidente », « belge » et « visé à l'article 227, 2^o, [du CIR 92] » sont omis dans la définition de « société de production éligible » figurant à l'article 73^{4/1}, alinéa 1^{er}, 1^o, en projet, il est dérogé à la définition énoncée dans la loi. Aucun fondement juridique ne peut être trouvé à cet égard.

7. En outre, l'article 73^{4/1}, alinéa 2, en projet, contient une précision relative aux personnes qui ne doivent pas être considérées comme intermédiaire éligible. Or, cette précision ne semble pas découler de la définition inscrite dans la loi, de sorte qu'il s'agit de nouvelles conditions d'agrément⁵. Il n'existe pas non plus de fondement juridique à cet égard, dès lors que l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 3, 3^o, du CIR 92 ne confère au Roi que le pouvoir de fixer des conditions procédurales, et non celui d'arrêter des conditions d'agrément supplémentaires⁶.

³ À cet effet, il suffit de reformuler l'article 4, alinéa 1^{er}, du projet comme suit : « Entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2015 :

1^o la loi du 12 mai 2014 modifiant l'article 194^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de tax shelter pour la production audiovisuelle';

2^o le présent arrêté ».

⁴ Sauf si l'on juge qu'une répétition est nécessaire dans un souci de clarté, auquel cas il faudra préciser à l'aide d'une référence « conformément... » que cette définition est empruntée à la loi. Dans ce cas, la définition doit évidemment être en tous points conforme à celle de la loi.

⁵ Dans la mesure où la fixation de nouvelles conditions d'agrément serait déjà possible par arrêté d'exécution, cette fixation ne pourrait, du reste, être possible qu'après l'obtention de l'approbation de la Commission européenne à cet effet, dans le cadre du régime d'aides d'État.

⁶ Voir ce que l'avis sur l'avant-projet devenu la loi du 12 mai 2014 (avis C.E. 55.417/3 du 20 mars 2014, *Doc. parl.*, Chambre, n° 53-3490/001, p. 38) déclare sur ce point.

Article 73^{4/2} en projet

8. L'article 73^{4/2}, §§ 1^{er} et 2, en projet, de l'AR/CIR 92 énumère les documents qui doivent être envoyés en même temps que la demande d'agrément. S'agissant d'un agrément dans le cadre du *tax shelter* belge, il ne peut s'agir que de documents liés aux conditions d'agrément prévues par la loi. Le Roi n'a en effet pas le pouvoir de fixer des conditions d'agrément supplémentaires.

Dans la mesure où il s'agit d'informations factuelles, qui doivent permettre d'identifier le demandeur et de vérifier s'il satisfait aux conditions légales, il n'y a pas de problème. Les dispositions en projet imposent cependant de présenter encore d'autres documents, tels qu'une attestation de l'Office national de sécurité sociale certifiant que la société n'a pas d'arriérés auprès de ce service et l'engagement de respecter « la loi en général ». Le fondement juridique fait défaut à cet effet⁷.

Article 73^{4/3} en projet

9. L'article 73^{4/3}, en projet, de l'AR/CIR 92 dispose que, dans le cadre de la demande d'agrément, le ministre qui a les Finances dans ses attributions (ou son délégué) *peut* demander l'avis (non contraignant) de la « communauté compétente ». Il s'agit par conséquent d'une faculté et non d'une obligation pour le ministre, et dans la mesure où il n'en découle pas non plus d'obligations pour les communautés, il n'est pas porté atteinte au principe d'autonomie⁸. Toutefois, si le ministre décide de demander l'avis, il est alors tenu de consulter « les deux communautés compétentes » lorsque le demandeur a son domicile ou son siège à Bruxelles-Capitale.

9.1. Il est tout d'abord difficile de comprendre comment se déroulera la collaboration entre l'autorité fédérale et les communautés et comment il y a lieu de déterminer quelle est ou quelles sont la ou les communautés « concernée(s) »⁹ ou « compétente(s) ». Du reste, on n'aperçoit pas clairement ce qu'une communauté doit apprécier dans le cadre de la demande d'agrément.

⁷ La méconnaissance de quelque disposition légale que ce soit par une société de production ou par un intermédiaire agréés n'est pas en principe une cause de retrait de cet agrément. La loi pourrait cependant prévoir que le respect de la législation est d'une condition d'agrément. De telles conditions d'agrément ont un caractère permanent et doivent dès lors être toujours remplies pour que l'agrément puisse être maintenu.

⁸ Dans cet esprit, le délai qui est accordé aux communautés (article 73^{4/7}, en projet, de l'AR/CIR 92 : dix jours ouvrables; article 3 du projet : cinq jours ouvrables pour les demandes d'agrément introduites avant le 1^{er} janvier 2015 ou dans le courant du mois de janvier 2015) doit être considéré comme un délai d'ordre.

⁹ Voir l'article 194ter, § 7, alinéa 1^{er}, 3^o, du CIR 92, dont il ressort que « la communauté concernée » est indirectement tenue de collaborer. Cette communauté doit en effet attester que l'œuvre répond à la définition d'une œuvre éligible, qu'elle est achevée et que son financement global respecte la condition et le plafond visés à l'article 194ter, § 4, 3^o. Voir ce qui est observé à ce sujet dans l'avis sur l'avant-projet devenu la loi du 12 mai 2014 (avis C.E. 55.417/3 du 20 mars 2014, *Doc. parl.*, Chambre, n° 53-3490/001, pp. 39-40).

Au sujet de la définition de « communauté concernée » à l'article 194ter, § 7, alinéa 1^{er}, 3°, du CIR 92, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Il s'agit de s'adresser à la Communauté qui a agréé l'œuvre éligible comme œuvre européenne tel que cela est visé à l'article 194ter, § 1^{er}, 4°, CIR 92. Selon l'œuvre envisagée, il s'agira souvent de la Communauté correspondante à la langue du film ».

À la question de savoir quelle est « la communauté concernée » si le domicile ou le siège se trouve dans la région de langue allemande, il a été répondu ce qui suit :

« À la Communauté germanophone, qui est la Communauté compétente dans ce cas ».

Le délégué a également été interrogé à propos du fondement légal de compétence de l'obligation de demander l'avis des deux communautés si le domicile ou le siège du demandeur se trouve à Bruxelles-Capitale. La réponse s'énonce comme suit:

« Parce que les sociétés de production et les intermédiaires, lorsqu'ils ont leur domicile ou leur siège dans la région de Bruxelles-Capitale, vont pouvoir au moment de la demande d'agrément de l'œuvre ou d'attestation de fin de réalisation de l'œuvre s'adresser à la Communauté Flamande ou à la Communauté française suivant la communauté concernée compétente. D'où, au moment d'octroyer l'agrément qui est, sauf retrait pour non-respect des lois, accordé pour une durée indéterminée, il semble logique de demander l'avis (non contraignant) des deux communautés, d'autant que comme dans la pratique ce sont bien les communautés qui agissent et pas la Cocof. Il est à remarqué que dans la directive de l'audiovisuelle, la conservation de la trace culturelle qu'est l'œuvre réalisée est demandée, ce sera la communauté concernée qui sera chargée de cette conservation »¹⁰.

Et :

« Lorsque le demandeur a son domicile ou le siège de sa société à Bruxelles, on ne peut pas a priori estimer si les demandes d'aide à la production via le régime Tax S[h]elter seront plutôt du ressort de la Communauté flamande ou de la Communauté française. On ne sait pas non plus si le demandeur est déjà connu plutôt par l'une des communautés que par l'autre. Lorsque le demandeur a son domicile ou le siège de sa société dans la Région flamande ou dans la Région Wallonne, il est plus facile de croire que ce demandeur sera plus actif dans la Communauté compétente correspondante géographiquement à l'adresse de son domicile ou du siège de sa société. Lorsque le demandeur aura obtenu son agrément, cela n'aura cependant aucune conséquence limitative sur la possibilité d'opérer dans le régime Tax Shelter sur l'ensemble du territoire belge quelle que soit la ou les communautés auxquelles l'avis non contraignant a été demandé dans le cadre de l'agrément ».

¹⁰ Le délégué a encore précisé ce qui suit : « C'est toujours sur base de la délégation donnée au Roi en ce qui concerne les conditions et modalités de l'agrément que l'avis est demandé aux communautés mais d'une façon non contraignante. Il ne faudrait pas qu'un retard dans la délivrance de l'avis donné par une communauté soit préjudiciable à l'octroi de l'agrément. Il faut vraiment garder en mémoire l'objectif de cet agrément qui est de permettre de le retirer en cas de non respect de la loi. Il est d'ailleurs remarquable que l'agrément peut être octroyé à une société de production qui n'est pas une société résidente ou un établissement belge d'un contribuable visé à l'article 227, 2°, CIR 92 au moment de la demande de cet agrément ».

Il a également été demandé au délégué sur quoi doit porter l'avis :

« L'avis à donner ici n'est qu'un avis de connaissance du demandeur et de son présumé habituel respect des lois. Les communautés connaissent particulièrement les sociétés de production ».

9.2. Le *tax shelter* belge est une exemption d'impôt qui est accordée par l'autorité fédérale et qui relève de sa compétence exclusive¹¹, même si, pour l'essentiel, il s'agit de soutenir et de stimuler des investissements dans des œuvres audio-visuelles, ce qui est une matière culturelle.

Bien que la culture relève de la compétence des communautés (article 127, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 1^o, de la Constitution ; article 4 de la loi spéciale du 8 août 1980 'de réforme institutionnelles'), leur compétence territoriale est limitée, dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale, aux institutions qui y sont établies qui, en raison de leurs activités, doivent être considérées comme appartenant exclusivement à l'une ou à l'autre communauté (article 127, § 2, de la Constitution). En ce qui concerne les productions internationales mises sur pied par des sociétés étrangères ayant un établissement situé à Bruxelles-Capitale, il n'est pas du tout évident de déterminer comment les communautés peuvent être concernées sur le plan de la répartition des compétences.

En tout cas, le critère de rattachement territorial en projet relatif à l'obligation de consulter les deux communautés n'est donc pas pertinent. En effet, la circonstance que le demandeur a son domicile ou son siège à Bruxelles-Capitale ne signifie pas nécessairement que les deux communautés sont compétentes en la matière, sans même évoquer la question plus générale de savoir si le lieu d'établissement du demandeur est effectivement le facteur de rattachement territorial adéquat.

9.3. Vu le bref délai imparti pour donner son avis, la section de législation n'a pas pu approfondir l'examen de ce point.

10. L'article 73^{4/3}, alinéa 2, dernière phrase, en projet, de l'AR/CIR 92 dispose qu'à défaut de « notification de la décision d'agrément » dans les 30 jours calendrier qui suivent l'accusé de réception de la demande et la confirmation du caractère complet du dossier¹², l'agrément est considéré comme accordé « jusqu'à réception de cette notification ». Prise à la lettre, cette disposition signifie que si, à l'expiration des trente jours civils, une réponse positive n'est pas apportée à une demande, le demandeur concerné peut considérer qu'il est agréé. Cette hypothèse est rencontrée même si une réponse négative est donnée dans le délai fixé, ce qui n'est certainement pas l'intention.

Il est ainsi recouru au procédé de la décision tacite.

¹¹ L'article 170, § 1^{er}, de la Constitution habilite le législateur fédéral à prendre des mesures fiscales concernant les matières imposables qu'il détermine, sans égard aux compétences matérielles des communautés et des régions (sauf les cas établis par ou en vertu de la Constitution ou par une loi spéciale et sous réserve du respect du principe de proportionnalité propre à tout exercice de compétence) (C.C., 17 avril 2008, n° 68/2008, B.6.4).

¹² Aucun délai n'est prévu pour l'accusé de réception ou la confirmation du caractère complet du dossier. Dans un souci de sécurité juridique, il serait préférable d'en prévoir un.

Même si ce procédé ne peut pas être totalement écarté lorsque la décision tacite est à l'avantage de l'intéressé, il faut néanmoins noter qu'il présente aussi un certain nombre d'inconvénients. Ainsi, tout d'abord, un tel procédé ne contribue pas à la sécurité juridique, ne fût-ce qu'en raison de l'absence d'une décision écrite, ce qui pourrait donner lieu à des problèmes quant à l'administration de la preuve, et parce qu'en principe une décision tacite ne doit pas être notifiée ni publiée dans les mêmes formes que les décisions expresses, avec toutes les conséquences qui en découlent en termes d'accessibilité et de contestation de telles décisions tacites. Plus particulièrement, le procédé de la décision tacite risque de ce fait d'impliquer davantage une violation des intérêts de tiers, lesquels sont susceptibles d'être affectés d'une manière certes implicite, mais non moins importante. Par ailleurs, le procédé de la décision tacite est susceptible de se heurter à l'intérêt général dans la mesure où un tel procédé peut emporter que certaines décisions soient prises de manière implicite sans préparation minutieuse ni mise en balance de tous les intérêts en présence. Enfin, ces décisions sont évidemment dépourvues de motivation formelle, ce qui rend éventuellement malaisé le contrôle de leur légalité.

Article 73^{4/4} en projet

11. L'article 73^{4/4}, alinéa 2, en projet, de l'AR/CIR 92 vise « l'article 2, §§ 1^{er} et 2 » et « l'article 2, § 3 », alors qu'il s'avère que l'intention est de viser les nouvelles dispositions pertinentes de l'AR/CIR 92, qui font l'objet de l'article 1^{er} de l'arrêté en projet. Ces références devront être corrigées.

Cette observation s'applique également à d'autres dispositions du projet.

Article 73^{4/5} en projet

12. L'article 73^{4/5}, § 1^{er}, alinéa 2, en projet, de l'AR/CIR 92 dispose que lorsqu'il est constaté qu'une société de production ou un intermédiaire éligible ne respecte pas la législation relative au *tax shelter*, la conclusion d'une nouvelle convention-cadre peut être interdite et l'agrément peut être suspendu au cours du délai accordé pour corriger la situation. On n'aperçoit pas bien la différence entre les deux mesures, qui semblent en effet être liées: si l'agrément est suspendu, il n'est pas possible de conclure une nouvelle convention-cadre. La sécurité juridique commande que ce point du dispositif soit précisé.

13. L'article 73^{4/5}, § 3, en projet, de l'AR/CIR 92 dispose qu'à la suite d'un retrait de l'agrément, une nouvelle demande d'agrément ne peut être introduite qu'après un délai d'attente de 24 mois. Ce faisant, cette disposition impose une sanction, ce qui dépasse le cadre du règlement d'une procédure d'agrément. Dès lors, la loi ne procure pas de fondement juridique à cet effet.

14. L'article 73^{4/5}, § 3, dernier alinéa, dernière phrase, en projet, de l'AR/CIR 92 recourt également au procédé de la décision de refus implicite. Pour les motifs déjà exposés au point 10 ci-dessus, un tel procédé doit être déconseillé. En tout cas, si l'on estime néanmoins devoir recourir au procédé de la décision implicite, la question se pose de savoir s'il ne vaudrait pas mieux prévoir une décision tacite positive plutôt qu'une décision tacite de rejet.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Greet VERBERCKMOES

Jo BAERT