



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 58.805/3
van 16 februari 2016

over

een voorontwerp van wet
‘houdende de vrijstelling van
inkomsten die worden
geïnvesteed in een
raamovereenkomst voor de
productie van een podium- of
theaterwerk’

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

avis 58.805/3
du 16 février 2016

sur

un avant-projet de loi ‘portant
sur l'exonération de revenus
investis dans une
convention-cadre destinée à
la production d'une œuvre
scénique ou théâtrale’

Op 14 januari 2016 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 ‘houdende de vrijstelling van inkomsten die worden geïnvesteerd in een raamovereenkomst voor de productie van een podium- of theaterwerk’.

Het voorontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 februari 2016. De kamer was samengesteld uit Jo BAERT, kamervoorzitter, Jan SMETS en Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraden, Johan PUT en Bruno PEETERS, assessoren, en Leen VERSCHRAEGHEN, toegevoegd griffier.

Het verslag is uitgebracht door Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 16 februari 2016.

*

Le 14 janvier 2016, 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 ‘portant sur l'exonération de revenus investis dans une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre scénique ou théâtrale’.

L'avant-projet a été examiné par la troisième chambre le 9 février 2016. La chambre était composée de Jo BAERT, président de chambre, Jan SMETS et Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseillers d'État, Johan PUT et Bruno PEETERS, assesseurs, et Leen VERSCHRAEGHEN, greffier assumé.

Le rapport a été présenté par Frédéric VANNESTE, auditeur.

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

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 16 février 2016.

*

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

2. Het om advies voorgelegde voorontwerp van wet strekt ertoe het *tax shelter*-stelsel voor de productie van audiovisueel werk (artikel 194^{ter} van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, hierna: WIB 92) uit te breiden tot de productie van “podium- of theaterwerk”. Daartoe wordt een artikel 194^{ter}/1 ingevoegd in het WIB 92 (artikel 3 van het ontwerp) en wordt het opschrift van de betrokken onderafdeling van het WIB 92 aangevuld (artikel 2 van het ontwerp).

VOORAFGAANDE OPMERKING

3. Om te vermijden dat de Raad van State advies moet verlenen over een niet-definitieve ontwerptekst, verdient het aanbeveling een voorontwerp van wet slechts aan de Raad van State voor te leggen nadat het alle achtereenvolgende stadia van de administratieve voorbereiding heeft doorgemaakt.

Uit de adviesaanvraag en uit de door de gemachtigde aan de auditeur verstrekte informatie blijkt dat het de bedoeling is om de tekst van het ontwerp nog verder uit te werken. Zo verklaarde de gemachtigde dat “[t]eneinde het toepassingsgebied (...) te beperken tot de kapitaalintensieve producties (...) nog [wordt] gewerkt in overleg met de sector aan een aangepaste definitie voor de term ‘podium en theaterwerk’”.

Buitendien is het ontworpen artikel 194^{ter}/1 van het WIB 92 geconcipieerd op basis van een versie van artikel 194^{ter} van het WIB 92 die nog niet bestaat en waarvoor het wetsontwerp zelfs nog niet bij de Kamer van volksvertegenwoordigers is ingediend.² Ook heeft de gemachtigde laten weten dat het samenwerkingsakkoord met de gemeenschappen, waarvan melding wordt gemaakt in de regelgevingsimpactanalyse, “nog [moet] worden opgesteld en onderhandeld met de gewesten [lees: gemeenschappen]” en dat teneinde een oplossing te vinden voor de producties van biculturele instellingen (zie opmerking 6), wordt overwogen om in dat samenwerkingsakkoord “één of meerdere bepalingen op te nemen, waarbij zou worden afgesproken dat de bevoegde federale minister een (al dan niet bindend) advies kan vragen van de administratie van het Vlaamse of de Franstalige [G]emeenschap over de erkenning van een productie van een bi-culturele instelling(...), waarbij de instelling zelf zal kunnen kiezen tussen

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

² Over de desbetreffende amendementen bij het voorontwerp van wet ‘houdende diverse bepalingen I [Tax Shelter-stelsel]’ heeft de Raad van State op 4 december 2015 advies 58.438/3 gegeven.

een toetsing door de diensten van ofwel de Vlaamse Gemeenschap ofwel de Franstalige Gemeenschap”.

Eén en ander toont aan dat de om advies voorgelegde tekst een niet-definitieve versie is. De Raad van State moet erop wijzen dat indien de voorgelegde tekst nog wijzigingen ondergaat – buiten die welke het gevolg zijn van opmerkingen in dit advies –, de gewijzigde of toegevoegde bepalingen, ter inachtneming van het voorschrift van artikel 3, § 1, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, aan de afdeling Wetgeving zullen moeten worden voorgelegd.

De Raad van State, afdeling Wetgeving, kan het ontwerp overigens niet aan een volledig onderzoek onderwerpen, vermits de wetgever zich nog niet heeft uitgesproken over de wijziging van artikel 194^{ter} van het WIB 92, zodat de draagwijdte van de ontworpen bepalingen onduidelijk is en ze ook niet getoetst kunnen worden aan dat referentieartikel, zoals het na wijziging zal luiden. Ook het ontbreken van het in het vooruitzicht gestelde samenwerkingsakkoord bemoeilijkt het onderzoek van de afdeling Wetgeving. De regering zal dus in ieder geval de herwerkte versie van het ontwerp opnieuw om advies aan de Raad van State moeten voorleggen.

VORMVEREISTEN

4. Overheidsfinanciering die aan de criteria van artikel 107, lid 1, van het Verdrag ‘betreffende de werking van de Europese Unie’ (VWEU) voldoet, vormt staatssteun en moet krachtens artikel 108, lid 3, van het VWEU bij de Europese Commissie worden aangemeld. De Raad kan evenwel, overeenkomstig artikel 109 van het VWEU, categorieën steun bepalen die zijn vrijgesteld van deze verplichting tot aanmelding.

Op de vraag of de Europese Commissie op de hoogte is gebracht van het voornemen tot invoering van de steunmaatregel, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Er werd ons ondertussen op informele wijze bevestigd dat de beoogde steunverlening valt binnen het toepassingsgebied van artikel 53 van Verordening EU/2014/651 (Groepsvrijstellingsverordening). Hierdoor hebben we niet de intentie om deze maatregel formeel aan te melden, maar zullen we uiteraard wel voldoen aan de verplichtingen die volgen uit artikelen 9, 11 en 12 van deze Verordening.”

Er dient echter te worden op gewezen dat niet enkel de artikelen 9 (“Publicatie en informatie”), 11 (“Verslaglegging”) en 12 (“Monitoring”) van de algemene groepsvrijstellingsverordening³ nageleefd dienen te worden, maar dat de steun ook moet voldoen aan de voorwaarden van hoofdstuk I (“Gemeenschappelijke bepalingen”) en van artikel 53 (“Steun voor cultuur en instandhouding van het erfgoed”), zoals blijkt uit de artikelen 3 en 53, lid 1, van de algemene groepsvrijstellingsverordening.

³ Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 ‘waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard’.

BEVOEGDHEID

5. Uit het ontworpen artikel 194^{ter}/1, tweede lid, van het WIB 92 volgt dat een werk in het kader van de *tax shelter* in aanmerking komt als het “door de bevoegde diensten van de betrokken gemeenschap erkend wordt als Europees podium- of theaterwerk”. In het achtste lid van het ontworpen artikel wordt dan weer bepaald dat, “[o]m overeenkomstig artikel 194^{ter}, § 7, 3°, te kunnen bevestigen dat de realisatie van het podium- of theaterwerk is voltooid, (...) de betrokken gemeenschap zich ervan [moet] vergewissen dat het werk voor het eerst in de Europese Economische Ruimte publiekelijk werd vertoond”. Daarmee worden 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 – in dit geval federale belastingverminderingen waarvoor de federale overheid exclusief bevoegd is – niet afhankelijk kan maken van de medewerking van de gemeenschappen of de gewesten.

6. Doordat in het ontworpen artikel 194^{ter}/1, tweede en achtste lid, van het WIB 92 bevoegdheden worden toegekend aan “de betrokken gemeenschap”, lijken de biculturele instellingen geen beroep te kunnen doen op de *tax shelter*.

Krachtens artikel 127, § 2, van de Grondwet zijn de Vlaamse en de Franse Gemeenschap inzake culturele aangelegenheden buiten respectievelijk het Nederlandse en het Franse taalgebied slechts bevoegd ten aanzien van de instellingen gevestigd in het tweetalige gebied Brussel-Hoofdstad die, wegens hun activiteiten, moeten worden beschouwd uitsluitend te behoren tot de ene of de andere gemeenschap. Voor instellingen die noch uitsluitend tot de ene, noch uitsluitend tot de andere gemeenschap behoren – dit zijn de biculturele instellingen –, is er derhalve geen enkele gemeenschap “betrokken” en zou de regeling niet kunnen worden toegepast. Voor die instellingen is de federale overheid bevoegd gebleven.

Op de vraag of het de bedoeling is om producties van biculturele instellingen uit te sluiten, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Het is nooit de intentie geweest van de federale regering om *a priori* de federale bi-culturele instellingen uit te sluiten. Gelet op de bevoegdheid die de grondwet aan de gemeenschappen toekent (artikel 127, § 2, GW), lijken de gemeenschappen niet bevoegd te zijn om producties van bi-culturele instellingen te beoordelen. Op basis van de residuaire bevoegdheid van de federale staat lijkt het dat het aan de federale staat is om deze bevoegdheid uit te oefenen.

Vanuit de keuze om federale bi-culturele instellingen van deze regeling niet uit te sluiten, wordt er binnen de federale regering nagedacht over mogelijke oplossingen.

In theorie zou de eenvoudigste oplossing er uit bestaan om de bevoegde federale minister de producties van deze bi-culturele instellingen te erkennen. Deze oplossing kan evenwel praktische problemen stellen, want dit zou inhouden dat deze federale minister hierrond een heel eigen beleid zou moeten ontwikkelen.

Hierdoor overwegen we in het samenwerkingsakkoord met de gemeenschappen één of meerdere bepalingen op te nemen, waarbij zou worden afgesproken dat de bevoegde federale minister een (al dan niet bindend) advies kan vragen van de administratie van het Vlaamse of de Franstalige gemeenschap over de erkenning van een productie van een bi-culturele instelling(...), waarbij de instelling zelf zal kunnen kiezen tussen een toetsing door de diensten van ofwel de Vlaamse Gemeenschap ofwel de Franstalige Gemeenschap.”

Het uitsluiten van producties van de biculturele instellingen zou in strijd zijn met het grondwettelijk gewaarborgde gelijkheids- en niet-discriminatiebeginsel, dat evenzeer in belastingzaken geldt (zie de artikelen 10, 11 en 172, eerste lid, van de Grondwet). Er zal dus in elk geval een oplossing gevonden moeten worden voor deze instellingen, zodat de regeling ook voor hen kan gelden.

De bevoegdheid inzake de erkenning als Europees podium- of theaterwerk van door die instellingen opgezette producties zou aan de Koning kunnen worden overgelaten, die desgewenst de federale minister bevoegd voor de biculturele instellingen ermee zou kunnen belasten.

Een andere mogelijkheid zou erin kunnen bestaan de vaststelling of het gaat om een Europees podium- of theaterwerk, zonder meer over te laten aan de federale belastingadministratie. Het gaat immers geenszins om het op cultureel vlak waarderen van het werk, maar louter om het toetsen van de wettelijke voorwaarden om als Europees podium- of theaterwerk te worden erkend, die zijn opgenomen in artikel 194*ter*/1, tweede en achtste lid, van het WIB 92. Er zou dus kunnen worden bepaald dat de belastingplichtige het bewijs dient te leveren van het vervuld zijn van die voorwaarden, dat dan vervolgens onderworpen wordt aan de fiscale controle door de belastingadministratie. Bijkomend voordeel is dat in dat geval de gemeenschappen niet betrokken hoeven te worden.⁴

De optie voorgesteld door de gemachtigde om bij samenwerkingsakkoord de erkenning van een productie van een biculturele instelling als Europees podium- of theaterwerk afhankelijk te maken van een al dan niet bindend advies van één van beide gemeenschappen aan de bevoegde federale minister of waarbij de biculturele instellingen zelf mogen kiezen door welke van beide gemeenschappen zij erkend worden, moet worden afgewezen. Bij samenwerkingsakkoord kan de federale overheid immers geen eigen bevoegdheden overdragen aan de gemeenschappen; het is bovendien onduidelijk welke van hun bevoegdheden de gemeenschappen in dit geval zouden inbrengen.⁵ Om een dergelijke regeling tot stand te brengen is een wet aangenomen bij bijzondere meerderheid vereist.

⁴ Zodat er ook geen samenwerkingsakkoord gesloten dient te worden, daargelaten de vraag of deze aangelegenheid wel door middel van een samenwerkingsakkoord geregeld zou kunnen worden (zie verder).

⁵ In advies 45.804/AV van 13 januari 2009 over een voorontwerp van ordonnantie ‘houdende instemming met het Samenwerkingsakkoord tussen het Vlaamse Gewest, het Waalse Gewest en het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, met betrekking tot de implementatie van de bedrijfstoelageregeling, gedaan te Brussel op ... 2008’, merkte de algemene vergadering van de afdeling Wetgeving van de Raad van State het volgende op (opmerking 2.2.2, van het advies): “Krachtens artikel 92*bis*, § 1, eerste lid, van de bijzondere wet van 8 augustus 1980 kunnen de federale Staat, de gemeenschappen en de gewesten samenwerkingsakkoorden sluiten die onder meer betrekking hebben op de

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 3

7. De *tax shelter* wordt verruimd tot de in aanmerking komende productievennootschappen die als voornaamste doel de ontwikkeling en de productie van podium- of theaterwerken hebben. Luidens het tweede lid van het ontworpen artikel 194^{ter}/1 van het WIB 92 wordt onder “in aanmerking komend werk” verstaan “een podium- of theaterwerk, al dan niet nieuw, zoals theaterstukken, musicals, balletten, opera’s, muzikale recitals, circussen, straattheater en totaalspektakels”.

Het gebruik van het woord “zoals” wijst op een niet-beperkende opsomming. De gegeven voorbeelden verduidelijken de notie “podium- of theaterwerk” enigszins, maar volstaan niet om precies te begrijpen wat onder die notie dient te worden verstaan. Gelet op het legaliteitsbeginsel inzake belastingen⁶ staat het aan de wetgever zelf om daaromtrent klaarheid te scheppen. Daarover ondervraagd, heeft de gemachtigde de volgende toelichting verstrekt:

“Teneinde het toepassingsgebied van deze maatregel te beperken tot de kapitaalsintensieve producties die effectief baat hebben bij deze maatregel en effectief relatief veel moeite hebben om risicokapitaal aan te trekken wordt er nog gewerkt in overleg met de sector aan een aangepaste definitie voor de term ‘podium en theaterwerk’.

Teneinde misbruiken en oneigenlijk gebruik van deze maatregel tegen te gaan, zullen enkel podium- en theaterwerken in aanmerking komen die het podium als een scène gebruiken en die het podium dus niet enkel gebruiken als een presentatieplek. Klassieke en popmuziekconcerten, muzikale recitals, voordrachten en lezingen zullen dus niet in aanmerking komen.

De uitsluiting van deze maatregel voor kunst- of cultuurwerken die het podium niet als een scène gebruiken is te verantwoorden doordat de voorbereiding van dergelijke producties door de band genomen aanzienlijk minder kosten genereren dan de producties die door deze maatregel worden beoogd. Om dit verschil te duiden kan er bijvoorbeeld gewezen worden op het verschil in investeringskost tussen een concertante uitvoering van een opera en een scenische uitvoering ervan. Waar bij de concertante uitvoering de kosten veelal beperkt blijven tot de infrastructuur en de loonkost van de muzikanten en de zangers, moet er in het geval van een scenische uitvoering ook budget worden voorzien

gezamenlijke oprichting en het gezamenlijk beheer van gemeenschappelijke diensten en instellingen, op het gezamenlijk uitoefenen van eigen bevoegdheden, of op de gemeenschappelijke ontwikkeling van initiatieven. Samenwerkingsakkoorden zijn bedoeld als een aanvulling op het beginsel van de exclusieve bevoegdheden van de Staat, de gemeenschappen en de gewesten, en geenszins als een afwijking van dat beginsel^(...). Er wordt mee beoogd een oplossing te bieden voor de moeilijkheid die erin bestaat om, in een stelsel van exclusieve bevoegdheden, gezamenlijk een beleid uit te werken^(...). Essentieel is evenwel dat bevoegdheden samen worden uitgeoefend, wat een inbreng van elke bij het samenwerkingsakkoord of onderdeel ervan betrokken partij veronderstelt. Het sluiten van een samenwerkingsakkoord mag er daarentegen niet toe leiden dat de federale Staat, een gemeenschap of een gewest zich ontdoet van de uitoefening van een bevoegdheid die hen door de Grondwet of door een bijzondere wet is toegewezen. Een samenwerkingsakkoord mag met andere woorden geen uitwisseling, afstand of teruggave van bevoegdheden inhouden^(...).”

⁶ Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de categorieën belastingplichtigen, de grondslag van de belasting, de aanslagvoet of het tarief, en de eventuele vrijstellingen en verminderingen. Daaruit volgt dat elke delegatie die betrekking heeft op het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting, in beginsel ongrondwettig is.

voor de regie, het decor, techniek en eventuele rekwisieten waarbij ook de repetitiekost aanzienlijk groter zal zijn.

Het onderscheid wordt dus verantwoord door de wens van de regering om het toepassingsgebied van deze maatregel te beperken tot de kapitaalsintensieve producties die omwille van de hoog oplopende productiekosten en het risico dat hierbij gepaard gaat, moeite hebben om voldoende kapitaal aan te trekken. Voor andere kunst of cultuurwerken kan het ook verantwoord zijn dat zij op één of andere wijze door de overheid worden ondersteund. In dit stadium lijkt een taks shelter, dat tot doel heeft om risicokapitaal aan te trekken hiervoor evenwel niet het juiste middel te zijn.”

Aangezien de gemachtigde verklaarde dat de notie “podium- of theaterwerk” nog moet worden aangepast, onthoudt de Raad van State, afdeling Wetgeving, zich van een nader onderzoek ervan (zie evenwel opmerking 3). Wel kan nog worden aangestipt dat de uitleg van de gemachtigde dat “muzikale recitals”⁷ niet in aanmerking komen, niet strookt met de tekst van het ontwerp, waarin er expliciet melding van die categorie wordt gemaakt.

8. In het ontworpen artikel 194^{ter}/1, zesde lid, van het WIB 92 wordt bepaald dat het grensbedrag (50% van de belastbare gereserveerde winst) en het maximum (750.000 euro) van toepassing zijn “op het totaal van de vrijstellingen als bedoeld in de artikelen 194^{ter} en 194^{ter}/1”. Dit is te verduidelijken, vermits niet duidelijk is hoe dit concreet toegepast zal moeten worden.

9. In het zevende lid van het ontworpen artikel 194^{ter}/1 van het WIB 92 dienen de woorden “verstaan onder in aanmerking komend werk” in de Nederlandse tekst te worden geschrapt.

Artikel 4

10. In artikel 4 van het ontwerp wordt bepaald dat de artikelen 2 en 3 “van toepassing [zijn] op de vanaf de eerste dag van de maand na publicatie (lees: bekendmaking) (...) in het Belgisch Staatsblad gedane uitgaven met betrekking tot de raamovereenkomsten die ondertekend worden vanaf de eerste dag van de maand na publicatie van deze wet in het Belgisch Staatsblad”. In die bepaling wordt de inwerkingtreding van de nieuwe regels vermengd met het bepalen van een overgangsregel.

Een bepaling die de inwerkingtreding van een regelgevende tekst vaststelt, geeft aan vanaf welke datum deze tekst verbindend wordt, dit wil zeggen rechtsgevolgen kan hebben die aan de rechtsonderhorigen kunnen worden tegengeworpen: vanaf deze datum kunnen de rechtsgevolgen die voortvloeien uit de bepalingen van de tekst verbonden worden aan de rechtsfeiten die onder het toepassingsgebied ervan vallen.⁸ In dit geval is de beoogde datum van inwerkingtreding de eerste dag van de maand na de bekendmaking van de wet. Een dergelijke

⁷ Volgens van Dale is een recital “(muziek) uitvoering van een geheel programma door een solist”, zodat de omschrijving “muzikale recitals” een pleonasme is.

⁸ *Beginnelsen van de wetgevingstechniek – Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten* (hierna: *Handleiding*), Raad van State, 2008, nr. 146, te raadplegen op de internetsite van de Raad van State (www.raadvst-consetat.be).

regeling van inwerkingtreding heeft evenwel het nadeel dat, indien de bekendmaking op het einde van de maand gebeurt, de bestemmingen ervan zelfs niet over de normale termijn van tien dagen zullen beschikken om zich aan de regeling aan te passen. Dit nadeel kan worden verholpen door te bepalen dat de wet in werking treedt op de eerste dag van de maand na afloop van een termijn van tien dagen te rekenen van de dag volgend op de bekendmaking ervan in het *Belgisch Staatsblad*.⁹

Een overgangsbepaling is een bepaling die de overgang van een oude naar een nieuwe regeling mogelijk maakt en heeft dus slechts een in de tijd beperkte reden van bestaan.¹⁰ In dit geval is het de bedoeling het nieuwe belastingvoordeel slechts toe te kennen voor de vanaf de datum van inwerkingtreding gedane uitgaven met betrekking tot raamovereenkomsten die vanaf die datum worden ondertekend. Dat betekent dat het belastingvoordeel niet geldt voor uitgaven gedaan voor de datum van inwerkingtreding en evenmin voor vanaf de datum van inwerkingtreding gedane uitgaven met betrekking tot raamovereenkomsten die voor die datum zijn ondertekend.

Gelet daarop verdient het aanbeveling om artikel 4 van het ontwerp te stellen als volgt:

“Deze wet heeft uitwerking met ingang van 1 januari 2016.”

Vóór dat artikel waarbij de inwerkingtreding wordt geregeld, dient dan een nieuw artikel met de overgangsbepalingen te worden ingevoegd. Daarin zou kunnen worden bepaald dat artikel 194^{ter}/1 van het WIB 92 niet van toepassing is voor uitgaven gedaan voor de inwerkingtreding van deze wet en evenmin voor na de inwerkingtreding ervan gedane uitgaven met betrekking tot raamovereenkomsten ondertekend voor de inwerkingtreding van deze wet.

*

⁹ Handleiding, formule F 4-5-1-1 (eerste voorbeeld).

¹⁰ Handleiding, nr. 143.

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique¹ et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DE L'AVANT-PROJET

2. L'avant-projet de loi soumis pour avis vise à étendre le régime de *tax shelter* pour la production audiovisuelle (article 194^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : CIR 92) à la production d'une « œuvre scénique ou théâtrale ». Pour ce faire, il insère un article 194^{ter}/1 dans le CIR 92 (article 3 du projet) et complète l'intitulé de la sous-section concernée du CIR 92 (article 2 du projet).

OBSERVATION PRÉLIMINAIRE

3. Afin d'éviter que le Conseil d'État ne doive donner un avis sur un projet de texte qui n'est pas définitif, il est recommandé de ne soumettre un avant-projet de loi au Conseil d'État qu'après qu'il a franchi les différentes étapes de la préparation administrative.

Il ressort de la demande d'avis, ainsi que des informations fournies par le délégué à l'auditeur que l'intention est de développer davantage le texte du projet. Le délégué a ainsi déclaré qu'afin de restreindre le champ d'application aux productions impliquant d'importants capitaux, l'adaptation de la définition des termes 'œuvre scénique et théâtrale' est encore à l'examen en concertation avec le secteur.

De surcroît, l'article 194^{ter}/1, en projet, du CIR 92 a été conçu sur la base d'une version encore inexistante de l'article 194^{ter} du CIR 92, dont le projet de loi n'a même pas encore été déposé à la Chambre des représentants.² Le délégué a également fait savoir que l'accord de coopération conclu avec les communautés, dont il est fait mention dans l'analyse d'impact de la réglementation, doit encore être rédigé et négocié avec les « régions » [lire : les communautés] et qu'afin de trouver une solution pour les productions d'institutions biculturelles (voir l'observation 6), il est envisagé d'inclure dans cet accord de coopération une ou plusieurs dispositions dans lesquelles il serait convenu de permettre au ministre fédéral compétent de demander un avis (contraignant ou non) à l'administration de la Communauté française ou de la Communauté flamande concernant l'agrément d'une production d'une institution biculturelle, cette dernière pouvant elle-même choisir d'être contrôlée par les services de la Communauté française ou ceux de la Communauté flamande.

¹ S'agissant d'un avant-projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

² Les amendements concernés de l'avant-projet de loi 'portant des dispositions diverses I [régime Tax Shelter]' ont fait l'objet de l'avis du Conseil d'État n° 58.438/3, donné le 4 décembre 2015.

Ce qui précède démontre que le texte soumis pour avis est une version non définitive. Le Conseil d'État se doit d'observer que si le texte à l'examen devait encore subir des modifications - hormis celles qui résultent des observations du présent avis - il y aurait lieu de soumettre encore les dispositions modifiées ou ajoutées à la section de législation, en conformité avec la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

Le Conseil d'État, section de législation, ne peut d'ailleurs pas consacrer un examen complet à ce projet puisque le législateur ne s'est pas encore prononcé sur la modification de l'article 194^{ter} du CIR 92, de sorte que la portée des dispositions en projet n'est pas claire et que ces dernières ne peuvent pas non plus être contrôlées au regard de cet article de référence, tel qu'il s'énoncera après modification. L'absence de l'accord de coopération envisagé complique également l'examen de la section de législation. Le gouvernement devra donc en tout cas soumettre une nouvelle fois la version remaniée du projet à l'avis du Conseil d'État.

FORMALITÉS

4. Un financement public qui satisfait aux critères de l'article 107, paragraphe 1, du Traité 'sur le fonctionnement de l'Union européenne' (TFUE) constitue une aide d'État et doit être notifié à la Commission européenne en vertu de l'article 108, paragraphe 3, du TFUE. Conformément à l'article 109 du TFUE, le Conseil peut toutefois déterminer des catégories d'aides qui sont dispensées de cette obligation de notification.

À la question de savoir si la Commission européenne a été informée de l'intention d'instaurer un régime d'aide, le délégué a répondu ce qui suit :

« Er werd ons ondertussen op informele wijze bevestigd dat de beoogde steunverlening valt binnen het toepassingsgebied van artikel 53 van Verordening EU/2014/651 (Groepsvrijstellingsverordening). Hierdoor hebben we niet de intentie om deze maatregel formeel aan te melden, maar zullen we uiteraard wel voldoen aan de verplichtingen die volgen uit artikelen 9, 11 en 12 van deze Verordening ».

Il convient toutefois de souligner que ce ne sont pas seulement les articles 9 (« Publication et information »), 11 (« Communication des informations et rapports ») et 12 (« Contrôle ») du règlement général d'exemption par catégorie³ qui doivent être respectés, mais que les aides doivent également satisfaire aux conditions du chapitre I (« Dispositions communes ») et de l'article 53 (« Aides en faveur de la culture et de la conservation du patrimoine »), ainsi qu'il ressort des articles 3 et 53, paragraphe 1, du règlement général d'exemption par catégorie.

COMPÉTENCE

5. Il découle de l'article 194^{ter}/1, alinéa 2, en projet du CIR 92 qu'une œuvre entre en considération dans le cadre du *tax shelter* si elle est « agréée par les services compétents de la

³ Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 'déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du Traité'.

communauté concernée comme œuvre scénique ou théâtrale européenne ». L'alinéa 8 de l'article en projet prévoit quant à lui « [p]our pouvoir attester, conformément à l'article 194^{ter}, § 7, 3°, que la réalisation de l'œuvre scénique ou théâtrale est achevée, la communauté concernée doit s'assurer qu'elle a été représentée en public pour la première fois dans l'Espace économique européen ». Ce faisant, le texte en projet impose 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 – dans ce cas des réductions d'impôts fédérales pour lesquelles l'autorité fédérale est exclusivement compétente – à la coopération des communautés ou des régions.

6. Étant donné que l'article 194^{ter}/1, alinéas 2 et 8, en projet, du CIR 92 confère des pouvoirs à « la communauté concernée », les institutions biculturelles ne peuvent manifestement pas recourir au *tax shelter*.

En vertu de l'article 127, § 2, de la Constitution, la Communauté française et la Communauté flamande ne sont compétentes en matières culturelles, respectivement en dehors de la région de langue française et en dehors de la région de langue néerlandaise, qu'à l'égard des institutions établies dans la région bilingue de Bruxelles-Capitale qui, en raison de leurs activités, doivent être considérées comme appartenant exclusivement à l'une ou à l'autre communauté. Pour les institutions qui n'appartiennent pas exclusivement à l'une ou à l'autre des communautés – à savoir les institutions biculturelles – aucune communauté n'est donc « concernée » et le régime ne pourra donc pas s'appliquer. Ces institutions sont toujours du ressort de l'autorité fédérale.

À la question de savoir si l'intention est d'exclure les productions des institutions biculturelles, le délégué a répondu en ces termes :

« Het is nooit de intentie geweest van de federale regering om *a priori* de federale bi-culturele instellingen uit te sluiten. Gelet op de bevoegdheid die de grondwet aan de gemeenschappen toekent (artikel 127, § 2, GW), lijken de gemeenschappen niet bevoegd te zijn om producties van bi-culturele instellingen te beoordelen. Op basis van de residuaire bevoegdheid van de federale staat lijkt het dat het aan de federale staat is om deze bevoegdheid uit te oefenen.

Vanuit de keuze om federale bi-culturele instellingen van deze regeling niet uit te sluiten, wordt er binnen de federale regering nagedacht over mogelijke oplossingen.

In theorie zou de eenvoudigste oplossing er uit bestaan om de bevoegde federale minister de producties van deze bi-culturele instellingen te erkennen. Deze oplossing kan evenwel praktische problemen stellen, want dit zou inhouden dat deze federale minister hierrond een heel eigen beleid zou moeten ontwikkelen.

Hierdoor overwegen we in het samenwerkingsakkoord met de gemeenschappen één of meerdere bepalingen op te nemen, waarbij zou worden afgesproken dat de

bevoegde federale minister een (al dan niet bindend) advies kan vragen van de administratie van het Vlaamse of de Franstalige gemeenschap over de erkenning van een productie van een bi-culturele instelling(...), waarbij de instelling zelf zal kunnen kiezen tussen een toetsing door de diensten van ofwel de Vlaamse Gemeenschap ofwel de Franstalige Gemeenschap ».

Exclure les productions des institutions biculturelles serait contraire au principe d'égalité et de non-discrimination garanti par la Constitution, qui s'applique également en matière fiscale (voir les articles 10, 11 et 172, alinéa 1^{er}, de la Constitution). En tout état de cause, il faudra donc trouver pour ces institutions une solution qui permette de leur appliquer également ce régime.

Le pouvoir d'agréer des productions réalisées par ces institutions en tant qu'œuvre scénique ou théâtrale européenne pourrait être confié au Roi, qui pourrait, s'il le souhaite, déléguer ce pouvoir au ministre fédéral qui a les institutions biculturelles dans ses attributions.

Une autre possibilité pourrait simplement consister à laisser le soin à l'administration fiscale fédérale d'établir s'il s'agit d'une œuvre scénique ou théâtrale européenne. En effet, il ne s'agit nullement d'apprécier la valeur culturelle de l'œuvre, mais tout simplement de vérifier si les conditions légales d'un agrément comme œuvre scénique ou théâtrale européenne, prévues à l'article 194^{ter}/1, alinéas 2 et 8, du CIR 92 sont réunies. Il pourrait être précisé que le contribuable doit en apporter la preuve, celle-ci faisant ensuite l'objet d'un contrôle par l'administration fiscale. Le fait qu'il n'est pas nécessaire dans ce cas d'y associer les communautés présente un avantage supplémentaire ⁴.

Il convient d'écarter l'option proposée par le délégué, visant à subordonner, par le biais d'un accord de coopération, l'agrément d'une production d'une institution biculturelle en qualité d'œuvre scénique ou théâtrale européenne à un avis, contraignant ou non, donné par l'une des deux communautés au ministre fédéral compétent, ou prévoyant que les institutions biculturelles peuvent elles-mêmes choisir par quelle communauté elles seront agréées. En effet, l'autorité fédérale ne peut pas transférer des compétences propres aux communautés par le biais d'un accord de coopération; il n'apparaît en outre pas clairement quelles compétences parmi celles qui leur sont propres, les communautés pourraient faire valoir dans ce cas ⁵. L'élaboration d'un tel régime requiert une loi adoptée à la majorité spéciale.

⁴ De sorte qu'il n'y a pas lieu non plus de conclure un accord de coopération, indépendamment de la question de savoir si cette matière pourrait effectivement être réglée au moyen d'un tel accord (voir plus loin).

⁵ Dans son avis 45.804/AG du 13 janvier 2009 sur un avant-projet d'ordonnance 'portant assentiment à l'Accord de coopération entre la Région flamande, la Région wallonne et la Région de Bruxelles-Capitale, relatif à la mise en place du régime de paiement unique, fait à Bruxelles le ... 2008', l'assemblée générale de la section de législation du Conseil d'État a formulé l'observation suivante (observation 2.2.2, de l'avis) :

« L'article 92^{bis}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de la loi spéciale du 8 août 1980, permet à l'État, aux Communautés et aux Régions de conclure des accords de coopération qui portent notamment sur la création et la gestion conjointes de services et institutions communs, sur l'exercice conjoint de compétences propres, ou sur le développement d'initiatives en commun.

Des accords de coopération ont vocation à compléter le principe de la répartition exclusive des compétences à l'État, aux Communautés et aux Régions, et nullement à y déroger (...). Ils permettent notamment de résoudre la difficulté, inhérente à un système de compétences exclusives, de mener une politique commune (...). Il est cependant essentiel

EXAMEN DU TEXTE

Article 3

7. Le *tax shelter* est étendu aux sociétés de production éligibles dont l'objet principal est le développement et la production d'œuvres scéniques ou théâtrales. Selon l'alinéa 2 de l'article 194^{ter}/1, en projet, du CIR 92, par « œuvre éligible » on entend « une œuvre scénique ou théâtrale, originale ou non, telles que pièces de théâtre, comédies musicales, ballets, opéras, récitals de musique, cirques, spectacles de rues et spectacles totaux ».

L'utilisation des mots « telles que » indique une énumération non exhaustive. Si les exemples donnés précisent quelque peu la notion d'« œuvre scénique ou théâtrale », ils ne suffisent pas pour en saisir la portée exacte. Eu égard au principe de légalité en matière fiscale ⁶, il incombe au législateur lui-même de la préciser. Interrogé à ce propos, le délégué a donné l'explication suivante :

« Teneinde het toepassingsgebied van deze maatregel te beperken tot de kapitaalsintensieve producties die effectief baat hebben bij deze maatregel en effectief relatief veel moeite hebben om risicokapitaal aan te trekken wordt er nog gewerkt in overleg met de sector aan een aangepaste definitie voor de term 'podium en theaterwerk'.

Teneinde misbruiken en oneigenlijk gebruik van deze maatregel tegen te gaan, zullen enkel podium- en theaterwerken in aanmerking komen die het podium als een scène gebruiken en die het podium dus niet enkel gebruiken als een presentatieplek. Klassieke en popmuziekconcerten, muzikale recitals, voordrachten en lezingen zullen dus niet in aanmerking komen.

De uitsluiting van deze maatregel voor kunst- of cultuurwerken die het podium niet als een scène gebruiken is te verantwoorden doordat de voorbereiding van dergelijke producties door de band genomen aanzienlijk minder kosten genereren dan de producties die door deze maatregel worden beoogd. Om dit verschil te duiden kan er bijvoorbeeld gewezen worden op het verschil in investeringskost tussen een concertante uitvoering van een opera en een scenische uitvoering ervan. Waar bij de concertante uitvoering de kosten veelal beperkt blijven tot de infrastructuur en de loonkost van de muzikanten en de zangers, moet er in het geval van een scenische uitvoering ook budget worden voorzien voor de regie, het decor, techniek en eventuele rekwisieten waarbij ook de repetitiekost aanzienlijk groter zal zijn.

Het onderscheid wordt dus verantwoord door de wens van de regering om het toepassingsgebied van deze maatregel te beperken tot de kapitaalsintensieve producties die omwille van de hoog oplopende productiekosten en het risico dat hierbij gepaard gaat, moeite hebben om voldoende kapitaal aan te trekken. Voor andere kunst of cultuurwerken

que les compétences soient exercées conjointement, ce qui suppose une participation de chacune des parties concernées par l'accord de coopération ou de leurs composantes.

En revanche, la conclusion d'un accord de coopération ne peut conduire à ce que l'État fédéral, une Communauté ou une Région se dépouille de l'exercice d'une compétence qui lui a été attribuée par la Constitution ou par une loi spéciale. En d'autres mots, un accord de coopération ne peut entraîner un échange, un abandon ou une restitution de compétence (...) ».

⁶ Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que les catégories de contribuables, l'assiette de l'impôt, le taux d'imposition ou le tarif, ainsi que les exemptions ou réductions éventuelles. Il s'ensuit que toute délégation relative à la détermination d'un des éléments essentiels de l'impôt est en principe inconstitutionnelle.

kan het ook verantwoord zijn dat zij op één of andere wijze door de overheid worden ondersteund. In dit stadium lijkt een taks shelter, dat tot doel heeft om risicokapitaal aan te trekken hiervoor evenwel niet het juiste middel te zijn ».

Le délégué ayant déclaré que la notion d'« œuvre scénique ou théâtrale » doit encore être adaptée, le Conseil d'État, section de législation, s'abstient d'en poursuivre l'examen (voir cependant l'observation 3). On peut certes encore relever que l'explication fournie par le délégué, selon laquelle les « récitals de musique »⁷ ne sont pas éligibles, ne se concilie pas avec le texte du projet qui fait explicitement mention de cette catégorie.

8. L'article 194ter/1, alinéa 6, en projet, du CIR 92 dispose que le montant limite (50 % des bénéfices réservés imposables) et le plafond (750.000 euros) sont applicables « au total des exonérations visées aux articles 194ter et 194ter/1 ». Ce point doit être précisé puisqu'il n'apparaît pas clairement de quelle manière il devra s'appliquer concrètement.

9. À l'alinéa 7 de l'article 194ter/1, en projet, du CIR 92, il y a lieu de supprimer dans le texte néerlandais les mots « verstaan onder in aanmerking komend werk ».

Article 4

10. L'article 4 du projet dispose que les articles 2 et 3 « sont applicables aux dépenses qui sont réalisées à partir du 1^{er} jour du mois qui suit la publication au Moniteur belge et qui sont relatives aux conventions-cadres signées à partir du 1^{er} jour du mois qui suit la publication au Moniteur belge ». Cette disposition confond l'entrée en vigueur des nouvelles règles et la fixation d'une règle transitoire.

Une disposition fixant l'entrée en vigueur d'un acte détermine la date à partir de laquelle celui-ci est obligatoire, c'est-à-dire susceptible de produire des effets juridiques à l'égard des sujets de droit : à partir de cette date, les conséquences juridiques qui résultent des dispositions de l'acte peuvent commencer à être attachées aux faits qui entrent dans son champ d'application⁸. En l'occurrence, la date d'entrée en vigueur envisagée est le premier jour du mois qui suit la publication de la loi. Pareil régime d'entrée en vigueur présente toutefois l'inconvénient que si sa publication intervient à la fin du mois, ses destinataires ne disposeront même pas du délai usuel de dix jours pour s'adapter à la réglementation. Il peut être remédié à cet inconvénient en prévoyant que la loi entre en vigueur le premier jour du mois qui suit l'expiration d'un délai de dix jours prenant cours le jour après sa publication au *Moniteur belge*⁹.

Une disposition transitoire est une disposition destinée à permettre le passage du régime ancien au régime nouveau et n'a donc qu'une justification limitée dans le temps¹⁰. Dans

⁷ Selon *Le Grand Robert*, un récital est une « séance musicale au cours de laquelle un seul artiste se fait entendre », de sorte que parler de « récitals de musique » est un pléonasme.

⁸ *Principes de technique législative – Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires* (ci-après : *Guide*), Conseil d'État, 2008, n° 146, à consulter sur le site Internet du Conseil d'État (www.raadvst-consetat.be).

⁹ *Guide*, formule F 4-5-1-1 (premier exemple).

¹⁰ *Guide*, n° 143.

le cas présent, il s'agit d'accorder le nouvel avantage fiscal pour les dépenses réalisées à partir de la date d'entrée en vigueur qui concernent les conventions-cadres signées à partir de cette date. Cela signifie que l'avantage fiscal ne s'applique pas aux dépenses réalisées avant la date d'entrée en vigueur ni aux dépenses qui sont réalisées à partir de la date d'entrée en vigueur qui concernent des conventions-cadres signées avant cette date.

Eu égard à ce qui précède, il est recommandé de rédiger l'article 4 du projet comme suit :

« La présente loi produit ses effets le 1^{er} janvier 2016 ».

Cet article qui règle l'entrée en vigueur sera alors précédé d'un nouvel article contenant les dispositions transitoires. Ce nouvel article pourrait prévoir que l'article 194^{ter}/1 du CIR 92 ne s'applique pas aux dépenses réalisées avant l'entrée en vigueur de cette loi, ni à celles réalisées après son entrée en vigueur qui concernent des conventions-cadres signées avant cette date.

LE GREFFIER - DE GRIFFIER

LE PRÉSIDENT - DE VOORZITTER

Leen VERSCHRAEGHEN

Jo BAERT