



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 72.140/3
van 30 september 2022

avis 72.140/3
du 30 septembre 2022

over

sur

een ontwerp van koninklijk
besluit 'houdende wijzigingen
aan de modaliteiten en
voorwaarden van het Tax
Shelter-stelsel ter uitvoering
van de artikelen 194^{ter} tot en
met 194^{ter}/3 van het Wetboek
van de inkomstenbelastingen
1992'

un projet d'arrêté royal 'portant
des modifications aux
modalités et conditions du
régime du Tax Shelter en
exécution des articles 194^{ter}
à 194^{ter}/3 du Code des impôts
sur les revenus 1992'

Op 2 september 2022 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit “houdende wijzigingen aan de modaliteiten en voorwaarden van het Tax Shelter-stelsel ter uitvoering van de artikelen 194^{ter} tot en met 194^{ter}/3 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 20 september 2022. De kamer was samengesteld uit Wilfried VAN VAERENBERGH, kamervoorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Lise VANDENHENDE, adjunct-auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Wilfried VAN VAERENBERGH, eerste voorzitter.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 30 september 2022.

*

Le 2 septembre 2022, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘portant des modifications aux modalités et conditions du régime du Tax Shelter en exécution des articles 194^{ter} à 194^{ter}/3 du Code des impôts sur les revenus 1992’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 20 septembre 2022. La chambre était composée de Wilfried VAN VAERENBERGH, président de chambre, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Lise VANDENHENDE, auditeur adjoint.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Wilfried VAN VAERENBERGH, premier président.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 30 septembre 2022.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het voor advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit beoogt wijzigingen aan te brengen in de regeling betreffende het Tax Shelter-stelsel. Die wijzigingen hebben voornamelijk betrekking op de erkenning, schorsing en intrekking van de in aanmerking komende productievennootschappen in de zin van artikel 194ter/3 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92), het voorzien in een digitaal portaal Tax Shelter voor het indienen van de aanvragen, en het bepalen van de procedure en de nadere regelen voor de aanvraag van een Tax Shelter-attest. Het te nemen besluit treedt in werking op de dag waarop het in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

3.1. Voor het ontwerp wordt luidens de aanhef ervan rechtsgrond gezocht in de artikelen 194ter, 194ter/1, 194ter/2 en 194ter/3 van het WIB 92. Gevraagd om aan te geven in welke bepalingen van de voornoemde artikelen de ontworpen regeling precies rechtsgrond vindt, bezorgde de gemachtigde de volgende rechtsgrondentabel:

Artikel in ontwerp	Rechtsgrond
Artikelen 1 tot en met 3	Artikel 194ter, § 1, 2° eerste lid, WIB '92 <i>jo</i> artikel 194ter/1, § 1, WIB 92 <i>jo</i> . Artikel 194ter/3, § 1
Artikel 4	Artikel 194ter, § 1, 2° vierde lid, WIB '92
Artikel 5	Artikel 194ter/2, tweede lid, WIB '92
Artikel 6	Artikel 194ter, § 7, zevende lid, WIB '92
Artikel 7	Artikel 194ter, § 10, tweede lid, WIB '92

3.2. Uit die tabel blijkt dat voor artikel 6 van het ontwerp uitsluitend rechtsgrond wordt gezocht in artikel 194ter, § 7, zevende lid, van het WIB 92. Aangezien echter het bij artikel 6 ontworpen artikel 73^{4/7bis}, tweede lid, 4°, van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 'tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992' (hierna: KB/WIB 92) nadere regels vastlegt met betrekking tot de vaststelling van de fiscale waarde van het Tax Shelter-attest, vindt die bepaling mede rechtsgrond in artikel 194ter, § 8, van het WIB 92.

VORMVEREISTEN

4.1. Luidens de aanhef van het ontwerp is met betrekking tot het ontwerp noch het advies van de inspecteur van Financiën noch het begrotingsakkoord vereist, aangezien het ontwerp “slechts voorziet in uitvoeringsbepalingen voor de erkenning, schorsing en intrekking van in aanmerking komende productievennootschappen en in bepaalde administratieve modaliteiten van het Tax Shelter-stelsel en het dus op zich geen enkele impact heeft op de begroting”.

Overeenkomstig artikel 17 van het koninklijk besluit van 20 mei 2022 ‘betreffende de administratieve, begrotings- en beheerscontrole’ is het advies van de inspecteur van Financiën vereist voor de ontwerpen waardoor, rechtstreeks of onrechtstreeks, de ontvangsten kunnen worden beïnvloed, of nieuwe uitgaven kunnen ontstaan.

Het valt niet uit te sluiten dat de ontworpen regeling voor de erkenning, schorsing en intrekking van in aanmerking komende productievennootschappen en de administratieve verplichtingen die daarmee verband houden een rechtstreekse of onrechtstreekse weerslag hebben op de ontvangsten of de uitgaven.

Het ontwerp dient bijgevolg alsnog voor advies aan de inspecteur van Financiën te worden voorgelegd en, zo nodig, voor akkoord aan de minister bevoegd voor begroting.

4.2. In het vijfde lid van de aanhef wordt verwezen naar het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit. Uit de bij de adviesaanvraag gevoegde stukken blijkt dat weliswaar om dat advies werd verzocht maar dat het nog niet is verkregen.

4.3. Indien de aan de Raad van State voorgelegde tekst ten gevolge van het inwinnen van de voornoemde adviezen nog wijzigingen zou ondergaan,¹ moeten 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 worden voorgelegd.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Aanhef

5. In het eerste lid van de aanhef dienen de voor het ontwerp rechtsgrond biedende bepalingen te worden gepreciseerd, op de wijze zoals door de gemachtigde is aangegeven in de rechtsgrondentabel, en dient bovendien ook te worden verwezen naar artikel 194^{ter}, § 8, van het WIB 92 (zie opmerking 3.2).

¹ Namelijk andere wijzigingen dan diegene waarvan in dit advies melding wordt gemaakt of wijzigingen die ertoe strekken tegemoet te komen aan hetgeen in dit advies wordt opgemerkt.

Artikel 3

6. In de bij artikel 3, 4°, van het ontwerp ontworpen bepaling dient in de Nederlandse tekst te worden geschreven “videospellen”.

Artikel 6

7. Artikel 6 van het ontwerp voegt een nieuw artikel 73^{4/7bis} in het KB/WIB 92 in. In het tweede lid, 1°, van dat artikel wordt bepaald dat het formulier dat moet worden ingediend om een Tax Shelter-attest te bekomen de gegevens moet bevatten die toelaten het in aanmerking komend werk te identificeren. Deze gegevens worden opgesomd in het verslag aan de Koning. Gevraagd of deze gegevens altijd vereist zijn, en of ze in het licht van de rechtszekerheid niet beter in het besluit zelf worden opgenomen, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“In het gros van de gevallen zullen de in het verslag aan de Koning vermelde gegevens vereist zijn ter identificatie van het werk. Echter kan het zijn dat bepaalde van de vermelde gegevens niet beschikbaar zijn of zouden wijzigen tijdens de controle van het in aanmerking komend werk, bijvoorbeeld een wijziging van de titel, zonder dat dit er noodzakelijk toe leidt dat het in aanmerking komend werk niet meer geïdentificeerd kan worden. Daarom werd een algemene beschrijving in het besluit opgenomen en werden de verschillende gegevens niet apart in het besluit opgenomen.”

Hiermee kan worden ingestemd.

Artikel 8

8. Overeenkomstig artikel 8 van het ontwerp treedt het te nemen besluit in werking op de dag waarop het in het Belgisch Staatsblad wordt bekendgemaakt.

Tenzij er een specifieke reden bestaat om af te wijken van de gangbare termijn van inwerkingtreding van koninklijke besluiten, namelijk tien dagen na de bekendmaking in het Belgisch Staatsblad,² dient te worden afgezien van de onmiddellijke inwerkingtreding, teneinde eenieder een redelijke termijn te geven om kennis te nemen van de nieuwe bepalingen.

Gevraagd naar de specifieke reden om af te wijken van de gangbare termijn van inwerkingtreding, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Vanuit een IT-technisch perspectief wordt er getracht om vanaf 1 november alle aanvragen via het platform te laten verlopen. Artikel 8 wenst, rekening houdende met de mogelijke duurtijd van de adviesaanvraag bij de gegevensbeschermingsautoriteit, hieraan tegemoet te komen.”

² Artikel 6, eerste lid, van de wet van 31 mei 1961 ‘betreffende het gebruik der talen in wetgevingszaken, het opmaken, bekendmaken en inwerkingtreden van wetten en verordeningen’.

Gelet op dit antwoord rijst de vraag hoe de overgang van het indienen van een aanvraag via een e-mailadres naar het indienen van een aanvraag via het elektronisch portaal precies zal verlopen. De gemachtigde verklaarde dienaangaande het volgende:

“Het portaal Tax Shelter op MyMinfin wordt vandaag door een groot aantal erkende productievennootschappen reeds gehanteerd. Het is de bedoeling om vanaf 1 november echter alle aanvragen via het platform te laten gebeuren en geen aanvragen via het e-mailadres meer toe te laten. Uiteraard doet dit geen afbreuk aan reeds ingediende aanvragen.”

Die reden volstaat echter niet om de afwijkende regeling van inwerkingtreding te kunnen verantwoorden. Bovendien bevat het ontwerp niet enkel bepalingen met betrekking tot het elektronisch platform. Voor die andere bepalingen wordt in het geheel geen verantwoording gegeven. De conclusie is dan ook dat voor het gehele ontwerp dient te worden afgezien van de onmiddellijke inwerkingtreding ervan, bijvoorbeeld door artikel 8 uit het ontwerp weg te laten.

*

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

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet d'apporter des modifications au régime du Tax Shelter. Ces modifications concernent principalement l'agrément, la suspension et la révocation des sociétés de production éligibles au sens de l'article 194ter/3 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92), la mise en place d'un portail numérique Tax Shelter pour l'introduction des demandes et la fixation de la procédure ainsi que des modalités de la demande d'une attestation Tax Shelter. L'arrêté envisagé entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

3.1. Selon son préambule, le fondement juridique du projet est recherché dans les articles 194ter, 194ter/1, 194ter/2 et 194ter/3 du CIR 92. Invité à indiquer quelles dispositions des articles précités procurent précisément un fondement juridique au régime en projet, le délégué a fourni le tableau des fondements juridiques suivant :

Artikel in ontwerp	Rechtsgrond
Artikelen 1 tot en met 3	Artikel 194ter, § 1, 2°, eerste lid, WIB '92 <i>jo</i> artikel 194ter/1, § 1, WIB 92 <i>jo</i> . artikel 194ter/3, § 1
Artikel 4	Artikel 194ter, § 1, 2°, vierde lid, WIB '92
Artikel 5	Artikel 194ter/2, tweede lid, WIB '92
Artikel 6	Artikel 194ter, § 7, zevende lid, WIB '92
Artikel 7	Artikel 194ter, § 10, tweede lid, WIB '92

3.2. Il ressort de ce tableau que le fondement juridique de l'article 6 du projet est recherché exclusivement dans l'article 194ter, § 7, alinéa 7, du CIR 92. Toutefois, dès lors que l'article 73^{4/7bis}, alinéa 2, 4°, de l'arrêté royal du 27 août 1993 'd'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992' (ci-après : AR/CIR 92), en projet à l'article 6, fixe des modalités relatives à la détermination de la valeur fiscale de l'attestation Tax Shelter, cette disposition trouve également un fondement juridique dans l'article 194ter, § 8, du CIR 92.

FORMALITÉS

4.1. Selon le préambule du projet, celui-ci ne requiert ni l'avis de l'inspecteur des Finances ni l'accord budgétaire, étant donné qu'il « ne vise qu'à prévoir des dispositions d'exécution pour l'agrément, la suspension et la révocation des sociétés de production éligibles et certaines modalités administratives du régime du Tax Shelter et n'a donc, en soi, aucun impact budgétaire ».

Conformément à l'article 17 de l'arrêté royal du 20 mai 2022 'relatif au contrôle administratif, budgétaire et de gestion', l'avis de l'inspecteur des Finances est requis pour les projets qui sont directement ou indirectement de nature à influencer les recettes ou à entraîner des dépenses nouvelles.

Il n'est pas exclu que le régime en projet pour l'agrément, la suspension et la révocation des sociétés de production éligibles et les obligations administratives y afférentes aient une incidence financière directe ou indirecte sur les recettes ou les dépenses.

Il s'ensuit que le projet doit encore être soumis pour avis à l'inspecteur des Finances et, le cas échéant, pour accord au ministre qui a le budget dans ses attributions.

4.2. Le cinquième alinéa du préambule vise l'avis de l'Autorité de protection des données. Il ressort des pièces jointes à la demande d'avis que cet avis a certes été sollicité, mais n'a pas encore été obtenu.

4.3. Si l'obtention des avis susmentionnés devait encore donner lieu à des modifications du texte soumis au Conseil d'État¹, les dispositions modifiées ou ajoutées devraient être soumises à la section de législation, conformément à la prescription de l'article 3, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État.

EXAMEN DU TEXTE

Préambule

5. Le premier alinéa du préambule doit préciser les dispositions procurant un fondement juridique au projet, dans le sens indiqué par le délégué dans le tableau des fondements juridiques, et doit en outre viser l'article 194^{ter}, § 8, du CIR 92 (voir l'observation 3.2).

¹ À savoir d'autres modifications que celles dont fait état le présent avis ou que celles visant à répondre aux observations formulées dans le présent avis.

Article 3

6. Dans la disposition en projet à l'article 3, 4°, du projet, on écrira dans le texte néerlandais « videospellen ».

Article 6

7. L'article 6 du projet insère dans l'AR/CIR 92 un nouvel article 73^{4/7bis}. L'alinéa 2,1°, de cet article dispose que le formulaire à introduire pour obtenir une attestation Tax Shelter doit contenir les données qui permettent d'identifier l'œuvre éligible. Ces données sont énumérées dans le rapport au Roi. À la question de savoir si ces données sont toujours requises et si, au regard de la sécurité juridique, il ne vaudrait pas mieux les intégrer dans l'arrêté lui-même, le délégué a répondu ce qui suit :

« In het gros van de gevallen zullen de in het verslag aan de Koning vermelde gegevens vereist zijn ter identificatie van het werk. Echter kan het zijn dat bepaalde van de vermelde gegevens niet beschikbaar zijn of zouden wijzigen tijdens de controle van het in aanmerking komend werk, bijvoorbeeld een wijziging van de titel, zonder dat dit er noodzakelijk toe leidt dat het in aanmerking komend werk niet meer geïdentificeerd kan worden. Daarom werd een algemene beschrijving in het besluit opgenomen en werden de verschillende gegevens niet apart in het besluit opgenomen ».

On peut se rallier à ce point de vue.

Article 8

8. Conformément à l'article 8 du projet, l'arrêté envisagé entre en vigueur le jour de sa publication au Moniteur belge.

À moins d'une raison spécifique justifiant une dérogation au délai usuel d'entrée en vigueur des arrêtés royaux, à savoir dix jours après la publication au Moniteur belge ², il faut renoncer à l'entrée en vigueur immédiate, et ce afin d'accorder à chacun un délai raisonnable pour prendre connaissance des nouvelles dispositions.

Invité à préciser la raison spécifique justifiant une dérogation au délai usuel d'entrée en vigueur, le délégué a répondu ce qui suit :

« Vanuit een IT-technisch perspectief wordt er getracht om vanaf 1 november alle aanvragen via het platform te laten verlopen. Artikel 8 wenst, rekening houdende met de mogelijke duurtijd van de adviesaanvraag bij de gegevensbeschermingsautoriteit, hieraan tegemoet te komen ».

² Article 6, alinéa 1^{er}, de la loi du 31 mai 1961 'relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires'.

Compte tenu de cette réponse, la question se pose de savoir comment se déroulera précisément le passage de l'introduction d'une demande via une adresse électronique à l'introduction d'une demande via le portail électronique. À ce propos, le délégué a déclaré ce qui suit :

« Het portaal Tax Shelter op MyMinfin wordt vandaag door een groot aantal erkende productievennootschappen reeds gehanteerd. Het is de bedoeling om vanaf 1 november echter alle aanvragen via het platform te laten gebeuren en geen aanvragen via het e-mailadres meer toe te laten. Uiteraard doet dit geen afbreuk aan reeds ingediende aanvragen ».

Ce motif ne suffit toutefois pas pour pouvoir justifier le régime dérogatoire d'entrée en vigueur. En outre, le projet ne contient pas que des dispositions relatives à la plateforme électronique. Une justification n'est aucunement fournie pour ces autres dispositions. En conclusion, il faut renoncer à l'entrée en vigueur immédiate pour l'ensemble du projet, par exemple en omettant l'article 8 du projet.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE EERSTE VOORZITTER - LE PREMIER
PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Wilfried VAN VAERENBERGH