

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.
LE PRÉSIDENT DE LA XV^e CHAMBRE SIÉGEANT EN RÉFÉRÉ
A R R Ê T

n° 241.840 du 20 juin 2018

A. 224.842/XV-3692

En cause : **la société anonyme UFUND,**
 ayant élu domicile chez
 M^{es} Pierre-Philippe HENDRICKX,
 Ivan-Serge BROUHNS
 et Didier GRÉGOIRE, avocats,
 chaussée de la Hulpe 178
 1170 Bruxelles,

contre :

l'État belge, représenté par
le ministre des Finances.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite le 23 mars 2018, la société anonyme UFUND, demande, d'une part, la suspension de l'exécution du commentaire de l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9° du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime *tax shelter* pour la production audiovisuelle et à la commission des intermédiaires, qui a été publié, le 25 janvier 2018, sous la forme d'une "question fréquemment posée" sur le site internet Fisconetplus du SPF Finances et, d'autre part, l'annulation de ce commentaire.

II. Procédure devant le Conseil d'État

Un arrêt n° 241.672 du 30 mai 2018 a rouvert les débats, chargé l'auditeur de rédiger un rapport complémentaire, fixé l'affaire à l'audience publique du 19 juin 2018 à 11 heures et réservé les dépens.

M^{me} Pascale VANDERNACHT, président de chambre, a fait rapport.

M^{es} Pierre-Philippe HENDRICKX, Ivan-Serge BROUHNS et Didier GRÉGOIRE, avocats, comparaissant pour la partie requérante, et M. Fabrice GROBELNY, conseiller, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Denis DELVAX, premier auditeur, a été entendu en son avis conforme.

Il est fait application des dispositions relatives à l'emploi des langues, inscrites au titre VI, chapitre II, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973.

III. Retrait de l'acte attaqué

Par un courriel du 18 juin 2018, la partie adverse a communiqué au Conseil d'État une "décision de retrait de la FAQ du 25 janvier 2018". Cette décision de retrait est rédigée comme suit :

"La FAQ du 25 janvier 2018 relative au régime *tax shelter* pour la production audiovisuelle, attaquée au Conseil d'État dans l'affaire G/A. 224.842/XV-3692, qui visait à expliquer l'article 194ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9°, alinéa 2, CIR 92, est retirée pour le motif que son libellé équivoque peut lui conférer une autre portée que celle recherchée par le SPF Finances".

Dès lors que cette décision de retrait n'est pas définitive, étant susceptible de faire l'objet d'un recours et que la partie requérante met en doute la légalité de celle-ci, s'interrogeant notamment sur la compétence de son auteur et sur la justification exacte qui sous-tend ce retrait, il n'y pas lieu, à ce stade de la procédure, d'en tenir compte.

IV. Deuxième moyen

IV.1. Thèses des parties

Le deuxième moyen de la requête est pris de la violation des articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, du principe d'égalité et de non-discrimination et de l'excès de pouvoir.

La partie requérante indique que l'acte attaqué ajoute comme condition d'éligibilité pour la rémunération de l'intermédiaire intervenant dans la conclusion de conventions-cadre signées à partir du 14 février 2018, que cette rémunération, cumulée avec celle du producteur, n'excède pas le plafond de 18 % visé par l'article 194ter, § 1^{er}, 9°, CIR 92 et ajoute donc une condition à l'émission de l'attestation *tax shelter* visée au § 7, alinéa 1^{er}, 7°, de la même disposition. Or, elle indique que l'article 194ter, § 1^{er}, 9°, CIR 92 n'a pourtant pas été modifié et que les articles 170 et 172 de la Constitution énoncent le principe de la légalité de l'impôt. Selon elle, le *tax shelter* est un mécanisme d'application de l'impôt et l'acte attaqué modifie la

portée de l'article 194^{ter}, § 1^{er}, 9°, CIR 92 en ajoutant les rémunérations des intermédiaires dans le plafond de 18 %, ce que le texte de loi ne prévoit pas. Elle ajoute que la partie adverse fonde son interprétation sur les travaux préparatoires et qu'indépendamment du bien-fondé de la référence à la volonté du législateur, il convient de rappeler que le droit fiscal est d'application stricte et que ce n'est que si le texte n'est pas clair que l'on peut rechercher l'intention de son auteur. Elle est ainsi d'avis que l'acte attaqué modifie les conditions de l'exonération et qu'une circulaire ou une FAQ ne peut ajouter à la loi sous peine de violer le principe de légalité de l'impôt. Elle considère que l'application de l'acte attaqué créera une discrimination entre les contribuables selon que la convention-cadre a été ou non signée avant le 14 février 2018.

La partie adverse expose que la commission versée aux intermédiaires répond à une mission qui incombe normalement au producteur délégué ou au coproducteur et qu'il appartient au producteur délégué d'apprécier s'il recourt ou non à un intermédiaire éligible pour effectuer la collecte de fonds. Selon elle, dans la négative, les frais exposés pour réaliser ce travail devront entrer dans le plafond de 18 % et que, dès lors que l'intermédiaire intervient comme mandataire du producteur, il est normal que sa commission soit incluse dans le pourcentage relatif aux frais de la société de production éligible. Contrairement à ce que soutient la partie requérante, elle relève que, pour identifier les prestations effectives qui peuvent donner droit à la prise en compte des rémunérations et frais visés par le plafond de 18 %, il est impératif de connaître les activités exercées par le producteur délégué ou le coproducteur, information qui ne se trouve que dans les travaux préparatoires. Elle ajoute que d'autres opérateurs interprètent le texte différemment de la partie requérante et que l'acte attaqué ne modifie donc pas l'article 194^{ter} CIR 92. Elle en conclut que la requérante n'a pas intérêt à invoquer l'existence d'une discrimination puisque ses clients sont les seuls à bénéficier de la tolérance administrative implicitement octroyée de la sorte.

IV.2. Appréciation

L'article 194^{ter}, § 1^{er}, du CIR 92, se présente comme suit :

" Art. 194. § 1^{er}. Pour l'application du présent article, on entend par :

1° investisseur éligible:

- la société résidente; ou

- l'établissement belge d'un contribuable visé à l'article 227, 2°;

autre:

- qu'une société de production éligible telle que visée au 2°, ou qu'une société de production similaire qui n'est pas agréée; ou

- qu'une société qui est liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés à une société visée au premier tiret qui intervient dans l'œuvre éligible concernée; ou

- qu'une entreprise de télédiffusion,

qui signe une convention-cadre telle que visée au 5° dans laquelle il s'engage à verser des sommes en vue de recevoir une attestation *tax shelter* telle que visée au 10°;

2° société de production éligible: la société résidente ou l'établissement belge d'un contribuable visé à l'article 227, 2°, autre qu'une entreprise de télédiffusion ou qu'une entreprise liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés à des entreprises de télédiffusion belges ou étrangères, dont l'objet principal est le développement et la production d'œuvres audiovisuelles et qui a été agréé en tant que tel par le ministre qui a les Finances dans ses attributions suivant une procédure simplifiée dont les modalités et conditions sont déterminées par le Roi;

Pour l'application du présent article, n'est pas considérée comme entreprise liée à des entreprises de télédiffusion belges ou étrangères, l'entreprise qui est liée à des entreprises de télédiffusion belges ou étrangères, mais qui s'engage à ne pas signer de convention-cadre relative au régime de *tax Shelter* pour la production d'une œuvre éligible pour laquelle ces entreprises de télédiffusion retirent des avantages directement liés à la production ou à l'exploitation de l'œuvre éligible. Cette condition est présumée remplie si la société de production éligible s'y est engagée par écrit, tant envers l'investisseur éligible qu'envers l'autorité fédérale;

3° intermédiaire éligible:

la personne physique ou morale qui intervient dans le cadre de la négociation et de la conclusion d'une convention-cadre dans l'optique de la délivrance d'une attestation *tax shelter* moyennant une rémunération ou un avantage,

qui n'est pas elle-même une société de production éligible ou un investisseur éligible

et qui a été agréée en tant que tel par le ministre qui a les Finances dans ses attributions, suivant une procédure simplifiée dont les modalités et conditions sont déterminées par le Roi;

4° œuvre éligible:

- une œuvre audiovisuelle européenne, telle qu'un film de fiction, documentaire ou d'animation, destiné à une exploitation cinématographique, un film court-métrage, à l'exception des courts-métrages publicitaires, un téléfilm de fiction longue, le cas échéant en épisodes, une série télévisuelle de fiction ou d'animation, des séries destinées aux enfants et aux jeunes, à savoir des séries de fiction à contenu éducatif, culturel et informatif pour un groupe cible d'enfants et de jeunes de 0 à 16 ans, un programme télévisuel documentaire, qui est agréée par les services compétents de la Communauté concernée comme œuvre européenne telle que définie par la directive "Télévision sans frontières" du 3 octobre 1989 (89/552/EEC), amendée par la directive 97/36/EC du 30 juin 1997 et ratifiée par la Communauté française le 4 janvier 1999, la Communauté flamande le 25 janvier 1995 et la Région de Bruxelles-Capitale le 30 mars 1995. Les productions internationales dans la catégorie film de fiction, documentaire ou d'animation destinées à une exploitation cinématographique sont éligibles à condition:

- soit de tomber dans le champ d'application de la Directive 2010/13/UE du Parlement européen et du Conseil du 10 mars 2010 visant à la coordination de certaines dispositions législatives, réglementaires et administratives des États membres relatives à la fourniture de services de médias audiovisuels (directive "Services de médias audiovisuels");

- soit de tomber dans le champ d'application d'une convention bilatérale en matière de coproduction conclue par la Belgique avec un

autre État. Par État, et cela vaut également pour la Belgique, sont visés à la fois le niveau fédéral et toutes les subdivisions administratives;

- pour laquelle les dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique visées au 7°, sont effectuées dans un délai se terminant maximum 18 mois après la date de signature de la convention-cadre pour l'obtention de l'attestation *tax shelter* pour la production de cette œuvre visée au 5°. Pour les films d'animation et pour les séries télévisuelles d'animation, ce délai de 18 mois est prolongé de six mois;

5° convention-cadre: la convention notifiée, dans le mois de sa signature, au Service public fédéral Finances par la société de production éligible(...) par laquelle un investisseur éligible s'engage, à l'égard d'une société de production éligible, à verser une somme en vue d'obtenir une attestation *tax shelter* d'une œuvre éligible;

6° dépenses de production et d'exploitation qualifiantes, dans l'Espace économique européen: les dépenses qui sont faites dans l'Espace économique européen en relation avec la production et l'exploitation d'une œuvre éligible, dans la mesure où au moins 70 p.c. de ces dépenses sont des dépenses directement liées à la production et à l'exploitation;

7° dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique: les dépenses effectuées en Belgique qui sont relatives à la production et à l'exploitation d'une œuvre éligible et qui sont constitutives de revenus professionnels imposables, dans le chef du bénéficiaire, à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents au régime ordinaire de taxation, à l'exclusion des dépenses visées à l'article 57 qui ne sont pas justifiées par la production de fiches individuelles et par un relevé récapitulatif, des frais visés à l'article 53, 9° et 10°, des dépenses ou avantages visés à l'article 53, 24°, ainsi que de tout autre frais qui n'est pas engagé aux fins de production ou d'exploitation de l'œuvre éligible.

8° dépenses directement liées à la production et à l'exploitation: les dépenses qui sont liées à la production créative et technique de l'œuvre éligible, telles que:

- les frais couvrant les droits artistiques à l'exception des frais de développement du scénario qui datent de la période précédant la convention-cadre. Cette période précédant la convention-cadre est adaptée le cas échéant conformément à l'alinéa 6;
- les salaires et autres indemnités du personnel, les indemnités des prestataires de service indépendants;
- les frais affectés au paiement des acteurs, musiciens et fonctions artistiques dans la mesure où ils contribuent à l'interprétation et la réalisation de l'œuvre éligible;
- les charges sociales liées aux salaires et frais visés aux deuxième et troisième tirets;
- les frais de décors, accessoires, costumes et attributs, qui sont portés à l'image;
- les frais de transport et de logement, limités à un montant correspondant à 25 pc des frais visés aux deuxième et troisième tirets;
- les frais affectés au matériel et autres moyens techniques;
- les frais de laboratoire et de création du master;
- les frais d'assurance directement liés à la production;
- les frais d'édition et de promotion propres à la production: création du dossier de presse, site *web* de base, montage d'une bande-annonce, ainsi que la première.
- les rémunérations payées au manager de la production, au coordinateur post-production et au producteur exécutif;

9° dépenses non directement liées à la production et à l'exploitation: notamment les dépenses suivantes:

- les dépenses qui concernent l'organisation administrative et financière et l'assistance de la production audiovisuelle;

(...)

- les frais financiers et les commissions payés dans le cadre du recrutement d'entreprises concluant une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre éligible;

- les frais inhérents au financement de l'œuvre éligible ou des sommes versées sur base d'une convention-cadre telle que visée au 5°, y compris les frais d'assistance juridique, les frais d'avocats, les frais de garantie, les frais administratifs, les commissions et les frais de représentation;

[...]

- les factures qui émanent de l'investisseur éligible, à l'exception des factures d'entreprises de services techniques audiovisuels lorsque les biens ou services facturés sont directement liés à la production et dans la mesure où le montant de ces factures correspond au prix qui aurait été payé si les sociétés intervenantes étaient totalement indépendantes l'une de l'autre;

- les frais de distribution qui sont à charge de la société de production.

Lorsqu'elles sont relatives à des prestations effectives, les rémunérations payées ou attribuées aux producteurs délégués, coproducteurs, producteurs associés ou autres non visés au 8°, ainsi que les frais généraux et commissions de production au profit du producteur, dans la mesure où ces rémunérations, frais et commissions ne dépassent pas 18 p.c. des dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique, sont aussi considérés comme des dépenses non directement liées à la production et à l'exploitation de l'œuvre éligible;

10° attestation *tax shelter* : une attestation fiscale, ou une part de cette attestation fiscale, délivrée par le Service public fédéral Finances, [...] sur demande de la société de production éligible, [...] selon les modalités et conditions telles que prévues au § 7 et qui peuvent être complétées par le Roi, sur base de la convention-cadre telle que visée au 5° et des dépenses faites pour la réalisation de la production et l'exploitation d'une œuvre éligible telle que définie au 4°. [...] L'attestation *tax shelter* est conservée par l'investisseur éligible. [...]

[...]

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, 7°, lorsque la dépense constitue, pour le bénéficiaire, la rémunération de prestations de services et lorsque le bénéficiaire fait appel à un ou plusieurs sous-traitants pour la réalisation de ces prestations de services, cette dépense n'est considérée comme une dépense effectuée en Belgique que si la rémunération des prestations de services du ou des sous-traitants n'excède pas 10 pc de la dépense. Cette condition est présumée remplie si le bénéficiaire s'y est engagé par écrit, tant envers la société de production qu'envers l'autorité fédérale.

Pour le calcul du pourcentage prévu à l'alinéa 2, il n'est pas tenu compte des rémunérations des sous-traitants qui auraient pu être considérées comme des dépenses effectuées en Belgique si ces sous-traitants avaient contracté directement avec la société de production.

Au moins 70 p.c. des dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique sont des dépenses directement liées à la production et à l'exploitation.

Les dépenses effectuées dans les six mois qui précèdent la signature de la convention-cadre de l'œuvre éligible, qui sont en relation avec la production et l'exploitation de cette œuvre éligible et qui répondent à toutes les autres conditions visées au présent article, sont admises comme dépenses éligibles pour autant que la Communauté concernée ait reconnu auparavant l'œuvre conformément au § 7, alinéa 1^{er}, 3°, premier tiret, et que la société de production éligible puisse justifier les raisons qui ont rendu nécessaire que ces

dépenses soient effectuées antérieurement à ladite signature et non postérieurement.
[...]"

La partie adverse, se prévalant de l'intention du législateur lors de l'adoption de la loi du 25 mai 2016 modifiant l'article 194^{ter} du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de *Tax Shelter* pour la production audiovisuelle, indique que les activités liées à la recherche de financement doivent être accomplies par le producteur et, lorsqu'elles le sont par une autre personne, elles doivent être soumises aux mêmes restrictions que celles applicables aux rémunérations payables au producteur. À son estime, il ressort clairement des travaux parlementaires de la loi précitée que ce sont les sociétés de production qui assument notamment la gestion financière de l'œuvre audiovisuelle mais elles peuvent recourir à un intermédiaire éligible qui reçoit alors un mandat de leur part. Elle propose en conséquence d'interpréter l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9°, précité, comme incluant, dans les "rémunérations payées ou attribuées aux producteurs délégués, coproducteurs, producteurs associés ou autres non visés au 8°", les "commissions payées dans le cadre du recrutement d'entreprises concluant une convention-cadre".

Cette interprétation ne peut cependant être suivie.

Tout d'abord, l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3° donne une définition de l'intermédiaire éligible de laquelle il ressort notamment qu'il ne peut être une société de production éligible et qu'il doit être agréé en tant que tel par le ministre des Finances. Cette disposition fait donc une nette distinction entre l'intermédiaire éligible et la société de production éligible visée au 2° du même article et n'indique pas que l'intermédiaire éligible doit nécessairement intervenir dans le cadre d'un mandat qui lui serait donné par la société de production. Comme le reconnaît elle-même la partie adverse dans ses écrits de procédure, ce sont les travaux préparatoires et non la loi du 25 mai 2016 elle-même qui donnent une explication du rôle et des activités qu'exerce habituellement un producteur délégué ou un coproducteur et qui indiquent dans quel type de relation juridique doivent se trouver les intermédiaires éligibles.

Ensuite, il ressort du texte même de l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9°, précité, que le législateur a fait une distinction, parmi les dépenses non directement liées à la production et à l'exploitation, entre, d'une part, les frais financiers et les commissions payés dans le cadre du recrutement d'entreprises concluant une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre éligible et, d'autre part, les rémunérations payées ou attribuées aux producteurs délégués, coproducteurs, producteurs associés ou autres non visés au point 8° de la même disposition ainsi que les frais généraux et les commissions de production au profit du producteur. Si cette

dernière catégorie de dépenses est constitutive de dépenses non directement liées à la production encore faut-il qu'elle soit limitée à 18 % des dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique. Ce qui n'est pas le cas des dépenses qui concernent les intermédiaires éligibles visées à l'alinéa 1^{er}.

En outre, alors que l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9°, avant sa modification par la loi du 26 mai 2016, précitée, mentionnait "les frais généraux et les commissions de production au profit du producteur" et "les frais et les commissions payées dans le cadre du recrutement d'entreprises concluant une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre audiovisuelle" parmi les frais constituant des dépenses non directement liées à la production (dans le seul alinéa composant ce point 9°), la nouvelle mouture de cette disposition a laissé subsister "les frais et les commissions payées dans le cadre du recrutement d'entreprises concluant une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre audiovisuelle" dans le premier alinéa du point 9° et a inscrit "les frais généraux et commissions de production au profit du producteur" dans un second alinéa, nouveau, de ce point 9°.

Il convient ainsi d'en déduire que le législateur a entendu distinguer les frais généraux et les commissions de production des frais et des commissions payés dans le cadre du recrutement d'entreprises.

Enfin, si la lecture des travaux préparatoires de la loi du 26 mai 2016, précitée, permet de constater que l'intention du législateur a été de limiter les risques d'abus dans l'imputation de certains frais parmi les dépenses directement ou non directement liées à la production et l'exploitation, elle ne permet nullement de conclure que le législateur a eu pour intention de procéder à l'inclusion, parmi les dépenses visées à l'alinéa 2 de l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9°, de celles visées à l'alinéa 1^{er} de cette disposition.

Le fait que l'intermédiaire éligible reçoive un mandat du producteur pour accomplir certaines missions n'implique pas davantage que le législateur a entendu assimiler leurs rémunérations ou les limiter à un plafond commun.

En prévoyant que les commissions payées aux intermédiaires éligibles sont visées par le plafond des 18 % des dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique, l'acte attaqué ajoute bien une condition à l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9°, du CIR 92, et méconnaît l'article 170 de la Constitution.

Il s'ensuit que le deuxième moyen est jugé sérieux, à ce stade de la procédure et que l'acte attaqué, qui ajoute une condition à la réglementation applicable, constitue bien un acte attaquant devant le Conseil d'État.

Les conditions requises par l'article 17, § 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, pour que celui-ci puisse ordonner la suspension de l'exécution de l'acte attaqué, sont réunies.

**PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :**

Article 1^{er}.

Est ordonnée la suspension de l'exécution du commentaire de l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9° du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime *tax shelter* pour la production audiovisuelle et à la commission des intermédiaires, qui a été publié, le 25 janvier 2018, sous la forme d'une "question fréquemment posée" sur le site internet Fisconetplus du SPF Finances.

Article 2.

Les dépens, en ce compris l'indemnité de procédure, sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre siégeant en référé, le vingt juin deux mille dix-huit, par :

Pascale VANDERNACHT,
Frédéric QUINTIN,

président de chambre,
greffier assumé.

Le Greffier assumé,

Le Président,

Frédéric QUINTIN.

Pascale VANDERNACHT.