

CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF.

LE PRÉSIDENT DE LA XV^e CHAMBRE

A R R Ê T

n° 243.790 du 22 février 2019

A. 224.842/XV-3692

En cause : **la société anonyme UFUND**,
ayant élu domicile chez
M^{es} Pierre-Philippe HENDRICKX
et 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.

Par une demande déposée par la voie électronique le 17 juin 2018, la même société sollicite des mesures provisoires et invite le Conseil d'État à "dire pour droit que les conventions conclues entre la partie requérante et des tiers investisseurs bénéficient du régime de l'article 194^{ter} CIR92 tel qu'appliqué par l'administration avant la date d'entrée en vigueur de l'acte attaqué et ce, jusqu'à la notification de l'arrêt statuant sur le recours en annulation".

Par une requête introduite le 30 octobre 2018 sur la base de l'article 36, § 1^{er}, alinéa 3, des lois coordonnées sur le Conseil d'État, la même société demande d'ordonner que la partie adverse s'abstienne de prendre des décisions par lesquelles elle considérerait que le montant cumulé des salaires et frais généraux des

producteurs, d'une part, et les rémunérations des intermédiaires, d'autre part, ne peut pas dépasser le plafond de 18 % prévu par l'article 194^{ter}, § 1^{er}, 9°, CIR 92.

II. Procédure

Par un arrêt n° 241.672 du 30 mai 2018, le Conseil d'État a ordonné la réouverture des débats et a réservé les dépens.

Par un arrêt n° 241.840 du 20 juin 2018, le Conseil d'État a ordonné 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 et a réservé les dépens. L'arrêt a été notifié aux parties.

M. Denis DELVAX, premier auditeur au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 93 du règlement général de procédure.

Le rapport a été notifié aux parties.

Par une ordonnance du 18 janvier 2019, les parties ont été convoquées à l'audience du 22 février 2019 à 9 heures 30 et la requête fondée sur l'article 36, § 1^{er}, alinéa 3 des lois coordonnées sur le Conseil d'État leur a été notifiée.

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

M^e Ivan-Serge BROUHNS, avocat, comparaisant pour la partie requérante, et M. Fabrice GROBELNY, conseiller, comparaisant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

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

Les rétroactes ont été exposés dans l'arrêt n° 241.672 du 30 mai 2018. Il y a lieu de s'y référer.

IV. Procédure en débats succincts

L'auditeur rapporteur a rédigé son rapport sur la base de l'article 93 du règlement général de procédure. Il est ainsi d'avis que le présent recours n'a pas perdu son objet et que le deuxième moyen de la requête est fondé.

V. Maintien de l'objet du recours

Dans le cadre du recours en suspension, la partie adverse a communiqué, le 18 juin 2018, la veille de la date de l'audience au cours de laquelle a été examiné le caractère sérieux des moyens, une décision du même jour de retirer l'acte attaqué prise par Danny DELVAUX, conseiller général.

Cette décision se présente 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 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9^o, 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".

Lors de l'audience du 19 juin 2018, la partie requérante a indiqué que la décision de retrait était illégale car elle ne faisait l'objet d'aucune motivation formelle, qu'il n'était pas établi qu'elle avait été adoptée par l'autorité compétente et qu'elle reposait sur le motif – inexact selon elle – que l'acte attaqué était équivoque.

Par son arrêt n° 241.840 du 20 juin 2018, le Conseil d'État a jugé ce qui suit :

"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 a pas lieu, à ce stade de la procédure, d'en tenir compte".

Le 4 septembre 2018, l'auditeur rapporteur a adressé le courrier électronique suivant à la partie adverse, en le communiquant en copie aux conseils de la partie requérante :

"J'ai le plaisir de vous rappeler ma désignation pour instruire le recours en annulation introduit par la s.a. UFUND contre la FAQ du 25 janvier 2018 relative au régime du *tax shelter*.

Dans le cadre de la procédure en suspension, l'administration fiscale a communiqué un document du 18 juin 2018 mentionnant que la FAQ précitée était retirée. Par son arrêt n° 241.840 du 20 juin 2018, le Conseil d'État a

décidé de ne pas tenir compte de cette décision de retrait en raison des doutes que la requérante avait émis sur sa légalité.

Puis-je vous demander de me communiquer, pour ce 30 septembre, tous les documents attestant de la validité de la décision de retrait ?".

Le 5 septembre 2018, les conseils de la partie requérante ont répondu comme suit :

"Nous faisons suite à votre *email* de ce 5 septembre 2018.

La partie requérante considère qu'indépendamment de tout document qui attesterait de la compétence de l'auteur de la décision de retrait de l'acte attaqué, cette dernière est intrinsèquement illégale.

En effet, la décision de retrait telle qu'elle figure sur le site Fisconet (https://gcloudbelgium.sharepoint.com/sites/minfin-fisconet_public/fiscal-discipline/income-taxes/administrative-directives-and-comments/faq-income-taxes/5142a8e7-0013-48b4-a076-4a79d2e69023) mentionne ceci :

"FAQ relative au régime *tax shelter* pour la production audiovisuelle

La FAQ publiée le 25.01.2018 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 194^{ter}, § 1^{er}, 9^o, 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".

Or, l'une des conditions de retrait d'un acte administratif est que l'acte retiré soit entaché d'une illégalité. Partant, pour être valable, la décision de retrait d'un acte administratif doit elle-même constater et se fonder sur une illégalité de l'acte retiré. À défaut et comme c'est le cas en l'espèce, ce retrait est lui-même irrégulier et doit être écarté sur pied de l'article 159 de la Constitution.

Dès lors que l'arrêt n° 214.840 du 20 juin 2018 a jugé que la FAQ litigieuse est un acte administratif (qui) méconnaît l'article 170 de la Constitution en ajoutant une condition à l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9^o, du CIR 92, il ne peut être admis que cet acte soit retiré au motif "que son libellé équivoque peut lui conférer une autre portée que celle recherchée par le SPF Finances", dès lors que sa portée est établie et a justifié sa suspension par le Conseil d'État.

En outre, comme évoqué à l'audience du 19 juin 2018, cette décision qui ne présente aucune mention quant à l'identité et à la compétence de son auteur et a été manifestement prise pour faire obstacle à un arrêt de suspension par Votre Conseil, est elle-même illégale et doit être écartée des débats sur pied de l'article 159 de la Constitution.

Partant, il y a lieu de conclure à l'illégalité de l'acte attaqué et d'en prononcer l'annulation".

Le 6 septembre 2018, la partie adverse a répondu, à son tour, ce qui suit :

"Dans sa requête, la société requérante sollicitait "d'une part, la suspension de l'exécution du commentaire de l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9^o 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" (voir arrêt du 20 juin 2018).

La veille de l'audience du 19 juin 2018 portant sur la demande de suspension, j'ai transmis une décision de retrait prise par l'agent auteur de la FAQ publiée (voir annexes).

Il est vrai qu'à l'audience, la requérante a mis en doute la légalité de ce retrait parce qu'elle souhaitait obtenir du Conseil d'État une décision de principe sur le fond.

Pour ce qui est de la partie adverse, la FAQ a été retirée du site (le 21 juin seulement, suite à des problèmes techniques - voir échange de mails en annexe) et n'existe plus, comme le postulait la partie requérante dans sa requête.

C'est la raison pour laquelle aucune demande de poursuite de la procédure n'a été introduite par le SPF Finances dans ce dossier, suite à l'arrêt de suspension du 20 juin 2018".

À ce dernier message sont joints un organigramme des services centraux de l'administration générale de la Fiscalité ainsi qu'un échange de courriers électroniques au sein des services de la partie adverse relativement notamment à la publication de la décision de retrait du 18 juin 2018.

En application de la théorie du parallélisme des formes, il y a lieu d'admettre que la décision de retirer un acte de nature réglementaire, tel un commentaire fiscal, constitue un acte de nature réglementaire, dont la légalité peut être contestée en tout temps en application de l'article 159 de la Constitution.

Eu égard aux circonstances de la cause et à la nécessité d'assurer la sécurité juridique, la partie requérante a intérêt à contester la validité de la décision de retrait du 18 juin 2018.

Cette décision de retrait est motivée par la circonstance "que [le] libellé équivoque [de l'acte attaqué] peut lui conférer une autre portée que celle recherchée par le SPF Finances".

Ce motif ne peut, toutefois, pas valablement justifier la décision de retirer l'acte attaqué.

En effet, il ressort de l'acte attaqué et de l'échange de correspondances intervenu entre la partie requérante et la partie adverse après sa publication, que le libellé de celui-ci correspondait au souhait de la partie adverse d'intégrer les commissions versées aux intermédiaires éligibles dans la limite maximale de 18 % des dépenses de production et d'exploitation effectuées en Belgique visée par l'article 194^{ter}, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, 9^o, alinéa 2, du CIR 92.

Il s'ensuit que la décision de retirer l'acte ici attaqué repose sur un motif inexact et est ainsi illégale, de sorte que son application doit être écartée en vertu de

l'article 159 de la Constitution. En conséquence, l'acte attaqué subsiste et le recours en annulation conserve bien son objet.

VI. Deuxième moyen

VI.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 souligne 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 194ter, § 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 "question fréquemment posée" (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 n'a pas demandé la poursuite de la procédure à la suite de l'arrêt n° 241.840 du 20 juin 2018 qui a suspendu l'exécution de l'acte attaqué et n'a donc pas déposé de mémoire en réponse.

VI.2. Appréciation

Dans son arrêt n° 241.840, précité, le Conseil d'État a jugé ce qui suit:

"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^o, 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^o, précité, comme incluant, dans les "rémunérations payées ou attribuées aux producteurs délégués, coproducteurs, producteurs associés ou autres non visés au 8^o", 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^o 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^o 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^o, 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^o 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".

Il n'y a pas lieu de se départir de cette jurisprudence de sorte que le deuxième moyen est jugé fondé.

Les conclusions du rapport peuvent ainsi être suivies sur ce point.

VII. Demande de mesures provisoires

Du fait de l'annulation de l'acte attaqué avec effet rétroactif, la sécurité juridique est rétablie et il ne se justifie plus de recourir à des mesures provisoires.

VIII. Demande de mise en œuvre de l'article 36, §1^{er}, alinéa 3, des lois coordonnées

La partie requérante sollicite qu'en cas d'annulation de l'acte attaqué, il soit ordonné à la partie adverse qu'elle s'abstienne de prendre des décisions par lesquelles elle considérerait que le montant cumulé des salaires et frais généraux des producteurs, d'une part, et des rémunérations des intermédiaires, d'autre part, ne peut pas dépasser le plafond de 18 % prévu par l'article 194^{ter}, § 1^{er}, 9° du CIR 92.

Au regard de l'article 36, § 1^{er}, alinéa 3 des lois coordonnées sur le Conseil d'État, le Conseil d'État est compétent pour enjoindre à l'administration qu'elle s'abstienne de reprendre une décision lorsque l'arrêt concluant à l'annulation de l'acte attaqué implique une telle abstention.

Au vu de l'examen du deuxième moyen et de l'absence de reconnaissance explicite d'une illégalité de l'acte attaqué par la partie adverse, une telle abstention s'impose, la partie adverse ne pouvant plus interpréter l'article 194^{ter}, § 1^{er}, 9° du CIR 92 comme elle l'a fait dans l'acte attaqué.

IX. Indemnité de procédure

Dans sa requête, la partie requérante sollicite une indemnité de procédure d'un montant de 700 euros, à la charge de la partie adverse. Il y a lieu de faire droit à sa demande.

PAR CES MOTIFS, LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1^{er}.

Le 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 est annulé.

Article 2.

Il est ordonné à la partie adverse de s'abstenir de prendre des décisions par lesquelles elle considérerait que le montant cumulé des salaires et frais généraux

des producteurs, d'une part, et les rémunérations des intermédiaires, d'autre part, ne peut dépasser le plafond de 18 % prévu par l'article 194^{ter}, § 1^{er}, 9^o, du CIR 92.

Article 3.

La demande de mesures provisoires est rejetée.

Article 4.

La partie adverse supporte les dépens, à savoir le droit de rôle de 400 euros, la contribution de 40 euros et l'indemnité de procédure d'un montant de 700 euros, accordée à la partie requérante.

Ainsi prononcé à Bruxelles, en audience publique de la XV^e chambre, le vingt-deux février deux mille dix-neuf, par :

Pascale VANDERNACHT,
Frédéric QUINTIN,

président de chambre,
greffier assumé.

Le Greffier assumé,

Le Président,

Frédéric QUINTIN.

Pascale VANDERNACHT.