CONSEIL D'ÉTAT, SECTION DU CONTENTIEUX ADMINISTRATIF

LE PRÉSIDENT DE LA XV^e^ CHAMBRE SIÉGEANT EN RÉFÉRÉ

A R R Ê T

n^o^ 257.521 du 3 octobre 2023

A. 238.563/XV-5365

En cause : **1. la société anonyme UFUND**,

2. la société anonyme UMEDIA PRODUCTION,

ayant élu domicile chez
M^e^ Ivan-Serge BROUHNS, avocat,
chaussée de la Hulpe 185
1170 Bruxelles,

contre :

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

I. Objet de la requête

Par une requête introduite, par la voie électronique, le 3 mars 2023, les sociétés anonymes (SA) Ufund et Umedia Production demandent, d'une part, la suspension de l'exécution de « la réponse écrite du Vice-Premier Ministre et Ministre des finances […] à la question écrite n° 1240 du [22] novembre 2022 […] relativement au *Tax Shelter* et portant sur les éléments devant être inclus dans le plafond de 18 % prévu [à] l'article 194*ter*, § 1^er^, alinéa 1^er^, 9°, CIR 92, tel que modifié par l'article 17 de la loi du 5 juillet 2022 portant des dispositions financières diverses (*M.B,*. 15 juillet 2022, p. 56392) » et d'autre part, l'annulation du même acte.

II. Procédure

La partie adverse a déposé une note d'observations et le dossier administratif.

M^me^ Esther Rombaux, auditeur adjoint au Conseil d'État, a rédigé un rapport sur la base de l'article 12 de l'arrêté royal du 5 décembre 1991 déterminant la procédure en référé devant le Conseil d'État.

Par une ordonnance du 5 juin 2023, l'affaire a été fixée à l'audience du 27 juin 2023 et le rapport a été notifié aux parties.

Par un avis du 23 juin 2023, déposé sur la plateforme électronique du Conseil d'État, l'affaire a été remise à l'audience du 26 septembre 2023.

M. Marc Joassart, conseiller d'État, président f.f., a exposé son rapport.

M^es^ Pierre-Philippe Hendrickx et Ivan-Serge Brouhns, avocats, comparaissant pour les parties requérantes, et M. Fabrice Grobelny, conseiller, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M^me^ Esther Rombaux, auditeur adjoint, a été entendue 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. Faits

1. La première partie requérante est agréée comme « intermédiaire éligible » au sens de l'article 194*ter*, § 1^er^, 3°, du Code des impôts sur les revenus (CIR) 1992 et la seconde l'est comme « société de production éligible » au sens de l'article 194*ter*, § 1^er^, 2°, du CIR 1992.

2. Le 22 novembre 2022, le député Benoît Piedboeuf adresse la question écrite suivante, n° 1240, au vice-premier ministre et ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude :

« *Tax shelter*. - Plafond de 18 % (QO 31775C).

Dans le contexte du *tax shelter* (réduction d'impôts et intérêts) tel que récemment modifié, se pose la question de savoir si la prime payée à l'investisseur et si les frais d'assurance sont inclus dans le plafond des 18 % (article 194*ter*, § 1^er^, 9°, CIR 92).

La prime payée à l'investisseur ne devrait pas être incluse dans le plafond des 18 % qui ne comprend que les rémunérations (et "frais généraux de production") du producteur éligible et de l'intermédiaire éligible. Il en est de même pour les frais d'assurance (qui devraient être considérés comme des frais de garantie non inclus dans les 18 %).

Il me revient que la cellule *tax shelter* considère que l'on peut soutenir que la prime est bien comprise dans les 18 %. La cellule attend la clarification des services centraux et préconise la prudence dans les offres actuelles. Ceci pose un problème de sécurité juridique.

Des arguments d'ordre juridique et économique plaident en faveur de la non-inclusion de la prime investisseur dans les 18 % :
- la prime investisseur fait partie de l'alinéa 1er du 194*ter*, § 1er, 9°, CIR 92, "les frais inhérents au financement de l'œuvre éligible ou des sommes versées sur base d'une convention-cadre telle que visée au 5°" qui n'est donc pas visée dans les 18 % (ces derniers [sont] visés à l'alinéa 2°) ;
- l'exposé des motifs précise que les montants payés aux producteurs et intermédiaires sont visés pour les 18 %. La prime est payée à l'investisseur, donc non concernée. Idem pour les quittances payées aux assurances ;
- cette inclusion n'a jamais été discutée dans les propositions du secteur sur les 18 % pour cadrer l'indirect et dans les discussions au Parlement ;
- cela ne laisserait que 3 % de commission d'intermédiation éligible avec un salaire producteur à 10 % ;
- cela éroderait fortement la compétitivité des producteurs belges sur le marché européen, et empêcherait donc de nombreux projets de se produire en Belgique, avec impact majeur sur le secteur audiovisuel, et les emplois des différents acteurs (comédiens, prestataires, techniciens, etc.) *a fortiori* avec l'inflation et la hausse générale des taux.

Je crains que l'initiative de la cellule *tax shelter* d'interroger les services centraux ne prenne du temps et cause des difficultés sur le terrain.

Pouvez-vous confirmer que la prime payée à l'investisseur et les frais d'assurance ne sont pas inclus dans le plafond des 18 % ? ».

3. Le 21 décembre 2022, le vice-premier ministre et ministre des Finances, chargé de la Coordination de la lutte contre la fraude répond à la question n° 1240 comme il suit :

« Le plafond de 18 % couvre, entre autres, les frais financiers conformes au marché payés dans le cadre du recrutement d'entreprises concluant une convention-cadre destinée à la production d'une œuvre éligible.

En ce qui concerne la raison d'être de l'article 194*ter*, § 6, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), on peut se référer aux auditions qui ont eu lieu en vue de la réforme du régime *tax shelter* en 2014. Il s'agit d'une rétribution supplémentaire autorisée, limitée, facultative, qui peut être accordée à l'investisseur. Cette rétribution supplémentaire est incluse dans le plafond de 18 % auquel vous faites référence.

Pour ce qui concerne les frais d'assurance qui ne sont pas directement liés à la production, il convient de s'assurer que ceux-ci ne constituent pas des frais généraux mais de réels frais de garantie visés à l'article 194*ter*, § 1er, alinéa 1er, 9°, 2ème tiret, CIR 92, qui, à ce titre, n'interviennent pas dans le plafond de 18 % susvisé.

Enfin, il convient de signaler que l'article 194*ter*, § 1er, alinéa 1er, 9°, alinéa 3, CIR 92, fixe une limite. Le fait que les rémunérations et frais en cause dépassent ce plafond, n'induit en aucun cas une remise en cause totale de l'application du régime *tax shelter* pour l'œuvre en question ».

Cette réponse a été publiée dans le *Bulletin des questions et des réponses écrites* du 6 janvier 2023, disponible sur le site de la Chambre des représentants.

Il s'agit de l'acte attaqué.

IV. Note d'audience

Par un dépôt sur la plateforme électronique du Conseil d'État le 23 juin 2023, les conseils des parties requérantes ont fait parvenir un document intitulé « note d'audience ».

Une telle note n'est pas prévue par l'arrêté royal du 5 décembre 1991 déterminant la procédure en référé devant le Conseil d'État et ne requiert donc pas de réponse formelle. La communication de cette note par écrit avant l'audience doit se comprendre comme un geste de courtoisie envers les autres parties et le Conseil d'État. Elle n'est pas prise en considération comme pièce de procédure mais uniquement à titre informatif.

V. Recevabilité

V.1. Thèses des parties

En ce qui concerne la recevabilité *ratione materiae*, les parties requérantes soutiennent que l'acte attaqué constitue une manifestation unilatérale de la volonté de la partie adverse d'interpréter la loi fiscale, qui n'est prévue par aucun texte à valeur légale ou réglementaire, et n'a pas fait l'objet d'une publication au *Moniteur belge*. Elles estiment néanmoins que cet acte modifie l'ordonnancement juridique et singulièrement leur situation. Elles considèrent que dans la mesure où il ne constitue manifestement, sur le plan formel, ni un acte individuel, ni un acte réglementaire, l'acte attaqué doit être examiné au regard de la nomenclature des circulaires administratives. Elles soulignent que certaines circulaires prétendument interprétatives ou indicatives peuvent changer la portée d'une norme légale et de ce fait, présenter les caractéristiques d'une circulaire règlementaire, dont l'illégalité résulte de l'incompétence de l'auteur de la circulaire à émettre une circulaire règlementaire ou du fait qu'elle modifie illégalement une norme supérieure. Selon elles, tel est bien le cas de l'acte attaqué qui ajoute dans l'ordre juridique une nouvelle règle d'application générale en modifiant la portée l'article 194*ter*, § 1er, 9°, CIR 92 en ajoutant la prime payée à l'investisseur dans le plafond de 18 %, ce que le texte de loi ne prévoit pas. Elles ajoutent que l'auteur de l'acte attaqué – le ministre des Finances – a la volonté de rendre ces règles obligatoires et dispose du

pouvoir, par le biais de son autorité sur l'administration fiscale, de les rendre contraignantes à leur égard. Elles font valoir que l'effectivité de ces règles est matérialisée par le fait que les réponses aux questions parlementaires en matière fiscale, publiées sur le site de la Chambre des Représentants, traduisent en pratique la manière dont l'administration appliquera effectivement la loi fiscale. Elles relèvent que l'administration a reproduit la question parlementaire et la réponse du ministre sur le site « *Fisconetplus* » du SPF Finances. Elles allèguent que la problématique a été « initiée » par la cellule *Tax Shelter* elle-même et qu'il est par conséquent certain que ladite cellule suivra à la lettre l'interprétation donnée par le ministre dans l'acte attaqué. Elles en déduisent que l'acte attaqué a un effet identique à un règlement et est de ce fait annulable car contraire à une norme supérieure, en l'occurrence l'article 194*ter*, § 1er, 9°, CIR 92 dans sa version actuellement en vigueur et issue de la loi du 5 juillet 2022. Elles rappellent qu'en matière fiscale, la jurisprudence du Conseil d'État confirme qu'une circulaire qui ajoute des conditions nouvelles à la loi, en modifie la portée et produit des effets de droit causant grief constitue un acte susceptible de recours. Elles se réfèrent à cet égard notamment à l'arrêt n° 241.672 du 30 mai 2018.

Dans sa note d'observations, la partie adverse conteste la recevabilité *ratione materiae* du recours. Elle estime que l'acte attaqué ne constitue pas une circulaire mais « la réponse apportée par le ministre des Finances à une question parlementaire posée dans le cadre du nécessaire contrôle opéré par le pouvoir législatif sur le pouvoir exécutif ». Selon elle, cette réponse « reflète […] l'interprétation [que le ministre] a d'une disposition législative - interprétation avec laquelle on peut ne pas être d'accord », et « constitue une simple communication qui ne modifie en rien l'ordre juridique existant et n'a nullement vocation à lier l'administration chargée d'assurer la correcte application de cette disposition légale ».

V.2. Appréciation

Seul un acte susceptible d'être annulé en vertu de l'article 14, §§ 1er et 3, des lois coordonnées sur le Conseil d'État peut être suspendu en application de l'article 17 des mêmes lois. L'acte administratif, dont le Conseil d'État peut connaître, est celui qui modifie l'ordonnancement juridique de manière certaine.

Conformément à l'article 101, alinéa 1er, de la Constitution, les ministres sont responsables devant la Chambre des représentants et, en application de l'article 66, cette dernière détermine, par son règlement, le mode suivant lequel elle exerce ses attributions.

Les articles 122 et 123 du règlement de la Chambre des représentants disposent ce qui suit :

« Art. 122. Les questions doivent être précises, succinctes et se limiter aux termes indispensables à leur compréhension, sans commentaires.

Sont notamment irrecevables :
a) les questions relatives à des cas d'intérêt particulier ou à des cas personnels ;
b) les questions tendant à obtenir exclusivement des renseignements d'ordre statistique ;
c) les questions qui constituent des demandes de documentation ;
d) les questions qui ont pour unique objet de recueillir des consultations d'ordre juridique ;
e) les questions dont l'objet est le même que celui d'une demande d'interpellation ou d'un projet de loi ou d'une proposition déposés antérieurement.

Il ne peut être déposé de motion à la suite de la réponse à une question

Art. 123. Le membre qui désire poser une question au gouvernement en remet le texte au président de la Chambre. Le président le transmet au ministre concerné.

La réponse est renvoyée au président dans un délai de vingt jours ouvrables.

Le président garde la réponse à la disposition exclusive du membre pendant un délai de dix jours ouvrables.

Après l'expiration du délai visé à l'alinéa 3, la question et la réponse sont insérées dans le Bulletin des Questions et Réponses qui, lorsque la Chambre tient séance, paraît une fois par semaine.

Si la réponse ne parvient pas au président dans le délai prévu à l'alinéa 2, la question est publiée et, à la demande du membre, aussitôt renvoyée à la commission permanente compétente et traitée comme une question orale conformément aux dispositions visées à l'article 127, n^{os} 4 à 11. Il est fait mention du renvoi à la commission permanente compétente dans le Bulletin des Questions et Réponses.

Pour les questions qui sont posées durant la période allant du lendemain du jour où la Chambre s'est réunie pour la dernière fois avant les vacances parlementaires au 31 août, le délai de réponse ne court qu'à partir du premier lundi de septembre.

Les réponses des ministres aux questions écrites ne font l'objet d'aucune réplique ni discussion ».

Il résulte de ces dispositions que la réponse du ministre est destinée au parlementaire qui l'a posée, lequel peut, si cette réponse lui paraît révéler une interprétation incorrecte d'une disposition législative, déposer le cas échéant une proposition de loi interprétative, afin de conférer, par voie d'autorité, à cette disposition le sens que, dès son adoption, le législateur a voulu lui donner et qu'elle pouvait raisonnablement recevoir, conformément à l'article 84 de la Constitution.

La réponse d'un ministre à une question parlementaire n'est que l'expression d'un point de vue et elle ne produit par elle-même aucun effet juridique. La circonstance qu'après avoir été communiquée au parlementaire concerné, cette réponse est par la suite publiée au Bulletin des Questions et Réponses, et que l'administration peut également y faire référence sur un site internet, n'a pas pour effet de modifier sa nature et de la transformer en une circulaire susceptible de faire l'objet d'un recours devant le Conseil d'État.

Pour qu'une circulaire puisse faire l'objet d'un recours en annulation, trois critères cumulatifs doivent être réunis :

- elle doit contenir des règles nouvelles et pas seulement informer son destinataire ou lui proposer une interprétation non contraignante de règles en vigueur ;
- elle doit rendre ces nouvelles règles obligatoires et être rédigée à cet effet en termes impératifs ;
- son auteur doit disposer du pouvoir d'imposer sa volonté au destinataire de son texte et de le sanctionner, le cas échéant.

La réponse à une question parlementaire peut seulement informer son destinataire, à savoir le parlementaire, ou lui proposer une interprétation non contraignante de règles en vigueur et le ministre ne dispose pas du pouvoir d'imposer sa volonté à ce parlementaire ni, *a fortiori*, de celui de la sanctionner. Dans le cadre des attributions qui lui sont reconnues par la Constitution et la loi, le Conseil d'État ne peut s'immiscer dans les relations entre le Parlement et le Gouvernement en annulant ou en suspendant la réponse apportée par ce ministre au parlementaire concerné.

L'acte attaqué n'étant pas un « acte susceptible d'être annulé en vertu de l'article 14, §§ 1er et 3, des lois coordonnées sur le Conseil d'État », l'exception d'irrecevabilité *ratione materiae* soulevée par la partie adverse est fondée.

La demande de suspension est irrecevable.

PAR CES MOTIFS,
LE CONSEIL D'ÉTAT DÉCIDE :

Article 1er.

La demande de suspension est rejetée.

Article 2.

Les dépens sont réservés.

Ainsi prononcé à Bruxelles le 3 octobre 2023, par la XV^e^ chambre du Conseil d'État siégeant en référé, composée de :

Marc Joassart,	conseiller d'État, président f.f.,
Caroline Hugé,	greffier.

Le Greffier,	Le Président,
Caroline Hugé	Marc Joassart