

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

n° 243.046 du 26 novembre 2018

A. 226.723/XV-3919

En cause : **1. la société coopérative à responsabilité limitée
NEXUS FACTORY,**
 **2. la société privée à responsabilité limitée
URAISE5,**
 3. la société anonyme UFUND,
ayant toutes les trois élu domicile chez
M^{es} Didier GRÉGOIRE
et Ivan-Serge BROUHNS, avocats,
chaussée de la Hulpe 178
1170 Bruxelles,

contre :

la Communauté française,
représentée par son Gouvernement,
ayant élu domicile chez
M^{es} Marc UYTENDAELE
et Sébastien KAISERGRUBER, avocats,
rue de la Source 68
1060 Bruxelles.

I. Objet de la requête

Par une requête introduite par la voie électronique le 21 novembre 2018, la société coopérative à responsabilité limitée NEXUS FACTORY, la société privée à responsabilité limitée URAISE5 et la société anonyme UFUND demandent, d'une part, la suspension, selon la procédure d'extrême urgence, de la décision prise le 20 novembre 2018 par la ministre de la Culture, de l'Enfance et de l'Éducation permanente refusant une demande d'attestation fondée sur l'article 194^{ter}, § 4, 7°*bis*, CIR 92 concernant un projet de production audiovisuelle pour une série d'animation intitulée "7 nains et moi" et, d'autre part, l'annulation de cette décision.

La requête comporte également une demande de mesures provisoires d'extrême urgence.

II. Procédure

Par une ordonnance du 21 novembre 2018, l'affaire a été fixée à l'audience publique du 26 novembre 2018 à 9 heures 30.

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

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

M^{es} Pierre-Philippe HENDRICKX et Ivan-Serge BROUHNS, avocats, comparaissant pour les parties requérantes, et M^{es} Marc UYTENDAELE et Sébastien KAISERGRUBER, avocats, comparaissant pour la partie adverse, ont été entendus en leurs observations.

M. Denis DELVAX, premier auditeur au Conseil d'État, 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. Faits

1. Le 28 novembre 2014, la deuxième partie requérante signe une convention-cadre destinée à la production de l'œuvre éligible dénommée "7 nains et moi", dans le cadre du régime du *Tax Shelter* prévu à l'article 194ter du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92). Ce régime organise une exonération des revenus imposables à l'ISOC, dans les conditions et les limites qu'il détermine, à concurrence de 150 % des sommes engagées et versées en exécution d'une convention-cadre conclue avec une société résidente de production audiovisuelle, en vue de financer la production d'une œuvre audiovisuelle belge agréée.

Le régime du *Tax Shelter* a subi plusieurs modifications depuis son entrée en vigueur et c'est la loi du 17 juin 2013 portant des dispositions fiscales et financières et des dispositions relatives au développement durable qui est d'application, en l'espèce, vu la date de la convention-cadre précitée. Il s'agit dès lors du *Tax Shelter* "ancien régime".

2. Il ressort des pièces du dossier administratif que le projet audiovisuel dénommé "7 nains et moi" a été agréé en tant qu'œuvre européenne le 4 juin 2014,

qu'une attestation d'achèvement de l'œuvre a été établie, le 19 avril 2018, sur la base de l'attestation de tirages des masters numériques établie le 22 novembre 2016 par la société GENVAL LES DAMES. Les coproducteurs belges sont la s.p.r.l. UMEDIA PRODUCTION et la première partie requérante.

La requête mentionne que cette série a été financée à concurrence de 6.720.000 € par des fonds *Tax Shelter* levés par la deuxième requérante, filiale du groupe UMEDIA, et avec le soutien du fonds WALLIMAGE pour un montant de 400.000 €.

3. Les 20 et 21 mars 2018, la première partie requérante dont le groupe UMEDIA a acquis 51 % du capital, introduit un dossier auprès de la Communauté française afin d'obtenir l'attestation prévue à l'article 194ter, § 4, 7°bis, du CIR 92 ("attestation plafonds").

4. À la suite de l'examen de ce dossier, un courriel de l'administration générale de la Culture est adressé à la première requérante, le 22 mars 2018, afin qu'elle lui transmette une copie de quatre factures établies par les studios DREAMWALL et WASABI relatives aux *story boards* et qu'elle lui précise "en quoi consiste l'apport producteur de 556.689 € inscrit dans la part belge du plan de financement".

5. Le 23 mars 2018, la première requérante envoie une copie des factures demandées. Les factures du studio DREAMWALL mentionnent un total de 46 *story boards* alors que la série "7 nains et moi" ne compte que 26 épisodes.

Le 26 mars 2018, les services de la Communauté française informent la cellule *Tax Shelter* du SPF Finances de la situation.

Le 12 avril 2018, un courriel est adressé à la première partie requérante lui demandant la raison pour laquelle le studio DREAMWALL a facturé 46 *story boards* alors que la série ne comporte que 26 épisodes.

6. Le 4 juin 2018, la première partie requérante répond par l'envoi de nouvelles factures de DREAMWALL dont le libellé en termes de *story boards* a été effacé. Elles ne portent ni numéro de comptabilisation ni compte d'imputation, contrairement aux factures précédemment transmises.

Le même jour, un courriel est adressé à la cellule *Tax Shelter* du SPF Finances pour informer les responsables de la situation.

7. Le 6 juin 2018, un courriel est adressé à la première partie requérante lui demandant de rencontrer les responsables de la Communauté française en présence de la responsable de la cellule *Tax Shelter* afin de clarifier plusieurs choses sur le dossier, la date du 2 juillet étant proposée.

8. Le 20 juin 2018, un courriel est adressé par la cellule *Tax Shelter* pour demander des compléments d'informations (contrats de coproduction notamment) en vue de la réunion du 2 juillet 2018. Le même jour, elle adresse également une première demande de renseignements au studio DREAMWALL à propos des factures relatives aux *story boards* dont le montant total s'élève à 400.510 €.

Le 28 juin 2018, la première partie requérante envoie les compléments d'informations demandés à la cellule *Tax Shelter*.

9. Le 2 juillet 2018, se tient la réunion en présence de la première partie requérante et d'UMEDIA ainsi que d'une comptable d'UMEDIA.

10. Le lendemain, un courriel est adressé à la première partie requérante pour poser des questions supplémentaires et demander des compléments d'informations.

Le même jour, la cellule *Tax Shelter* adresse une deuxième demande de renseignements au studio DREAMWALL portant à nouveau sur les factures adressées à la première partie requérante.

11. Le 12 juillet 2018, la première partie requérante répond à la demande d'informations complémentaires et cette réponse est adressée par un courriel, le 16 juillet 2018, à la cellule *Tax Shelter*.

12. Le même jour, la cellule *Tax Shelter* reçoit, à leur demande expresse, un des administrateurs de DREAMWALL, L.P, ainsi que la directrice financière de la société, C.D.

La réponse écrite à la deuxième demande de renseignements est également transmise ce jour-là, à la cellule *Tax Shelter*. Dans cette réponse, figure un courrier signé par la directrice financière qui reconnaît que le studio DREAMWALL n'a pas travaillé sur la série "7 nains et moi" et que les factures établies concernent, en réalité, une autre série "Five & It". Ces factures portent la référence "7 nains" à la demande expresse de l'administrateur-délégué de la première partie requérante. Elles s'élèvent au total à 400.510 €. Ces dépenses

représentent au total 8 % de l'ensemble des dépenses belges réalisées sur le projet "7 nains et moi".

13. Le 13 juillet 2018, un courrier recommandé d'UMEDIA est adressé à la Communauté française pour l'informer des malversations intervenues à propos de certaines factures versées dans le dossier de demande d'attestation pour la production audiovisuelle "7 nains et moi". Il est proposé alors de "soumettre en urgence un nouveau dossier plafonds en écartant purement et simplement ces factures pour la totalité de leur montant".

14. Le 18 juillet 2018, la Communauté française informe par écrit l'administrateur-délégué de la première partie requérante qu'elle refuse la délivrance de l'attestation "plafonds" pour les motifs suivants :

"Suite à des contrôles, il s'est avéré que DREAMWALL n'avait pas travaillé sur la série "7 nains et moi" et que ces factures concernent une autre série [...].

Le coût final de production, après correction, s'établit donc à 13.181.616 euros.

Les investissements *Tax Shelter* réalisés sur la série s'élèvent à 6.720.000 euros dont 2.688.000 euros en prêt et 4.032.000 euros en capital-risque. Le plafond de 50 % est par conséquent dépassé.

Par la présente, je ne suis pas en mesure d'attester que le financement global de l'œuvre effectué en application de l'article 194ter, CIR 92, respecte les conditions et le plafond prévus à l'article 194ter, § 4, alinéa 1^{er}, 4^o CIR 92, c'est-à-dire que le total des sommes effectivement versées n'excède pas 50 % du budget global des dépenses de l'œuvre audiovisuelle belge agréée et a été effectivement affecté à l'exécution de ce budget".

15. Le 25 juillet 2018, S.G., administrateur-délégué de la première partie requérante, adresse à la Communauté française un courrier qui va dans le même sens que celui reçu d'UMEDIA. Il y reconnaît les mêmes fraudes et incrimine directement l'autre administrateur-délégué, S.P. Il propose ainsi de soumettre un dossier qui, à son estime, répond cette fois aux exigences de l'article 194ter CIR 92.

16. Le 3 août 2018, la première partie requérante dépose un nouveau dossier auprès de la Communauté française étant d'avis que 92 % des dépenses pour la série "7 nains et moi" sont bien des dépenses belges éligibles et réclame, sur cette base, un nouvel examen en vue de l'obtention de l'attestation "plafonds".

Il est répondu le jour même, par un courriel, à l'administrateur-délégué de la première partie requérante, que le dossier est à l'analyse au centre d'Expertise juridique de la Communauté française et au cabinet de la Ministre, M^{me} Alda GREOLI, et que, dans l'intervalle et jusqu'à la réception des conclusions et décision

de la ministre à ce sujet, il n'est pas possible de redéposer un dossier corrigé pour cette série.

17. Le 31 août 2018, la cellule *Tax Shelter* du SPF Finances refuse le dépôt du dossier "attestation fiscale" pour la série "7 nains et moi" au motif que l'attestation "plafonds" n'a pas encore été obtenue.

18. Le 3 septembre 2018, la Communauté française dépose plainte avec constitution de partie civile contre la première partie requérante, contre S.P. et contre X du chef de faux et usage de faux au sens des articles 193 et suivants du Code pénal, de tentative d'escroquerie au sens des articles 51 et 196 et suivants du Code pénal et de toute autre infraction qu'il plaira au juge d'instruction de retenir. Ce dossier est actuellement à l'instruction.

Le 24 septembre 2018, le SPF Finances dépose, à son tour, plainte entre les mains du Procureur du Roi de Bruxelles contre la première partie requérante, et contre la s.p.r.l. UMEDIA PRODUCTION, contre S.P., contre S.G., contre la s.p.r.l. NADRICATS, N.K., contre la s.p.r.l. OKEYN, et contre G.W.

19. Entre la fin du mois d'août et le mois de novembre 2018, le groupe UMEDIA et la première partie requérante adressent à la Communauté française des courriels et des courriers concernant la délivrance de l'attestation "plafonds", lui rappelant que le délai de 4 ans visé à l'article 194^{ter}, § 4, 7°, CIR 92 pour l'attestation délivrée par l'administration fiscale, expire le 28 novembre 2018 et la mettant en demeure de réagir au plus tard pour le 19 octobre 2018.

20. Le 23 octobre 2018, la ministre de la Culture, de l'Enfance et de l'Éducation permanente de la Communauté française interroge le ministre des Finances en ces termes :

"[...]

En vertu de la réglementation en la matière, une décision doit être prise pour le 24 novembre au plus tard.

Compte tenu des différents éléments ici évoqués et du rôle joué par le SPF Finances, il me serait précieux de savoir, si à votre, connaissance, il existe des précédents qui permettent, en pareilles circonstances, de délivrer l'attestation à la suite d'une deuxième présentation du dossier.

À cette fin, je vous serais reconnaissante de m'indiquer ce que vos services entendent par l'affirmation suivante : "Par conséquent aucun investisseur ne recevra l'attestation prévue à l'article 194^{ter}, § 4, alinéa 1^{er}, 7°, CIR 92. L'exonération fiscale définitive est perdue".

Ensuite, je souhaiterais connaître votre position sur une éventuelle surséance à statuer dans l'attente des développements de la procédure

répressive. Et également sur l'application en la matière du principe *fraus omnia corrumpit*.

Enfin, puis-je me permettre de vous demander de réserver l'urgence aux réponses à apporter à la présente ?

S'il est certain que la Communauté française est souveraine dans l'exercice des compétences qu'elle tire de l'article 194ter, § 4, alinéa 1^{er}, 7°, CIR 92, il me paraît important, avant de prendre ma décision qui devrait intervenir idéalement dans la première quinzaine du mois de novembre, de connaître la position qui est la vôtre afin de permettre, le cas échéant, une prise de position cohérente des différentes autorités publiques intervenant dans ce processus.

[...]"

Par un courrier du même jour, la ministre de la Culture fait savoir au groupe UMEDIA ce qui suit :

"La présente fait suite au courrier adressé à la Communauté française, le 3 août dernier, ainsi qu'aux différentes démarches et courriers, notamment des 4 et 12 octobre derniers, émanant de responsables de vos sociétés et destinés à mon cabinet ou à mon administration.

Vous n'ignorez pas que, dans le cadre du projet audiovisuel dénommé "7 nains et moi", une fraude grossière a été commise, ce qui a impliqué non seulement la mise en œuvre de procédures répressives, mais également le refus d'octroyer l'attestation fondée sur l'article 194ter, § 4, alinéa 1^{er}, 7° CIR 92.

Aujourd'hui, il est demandé à la Communauté française de délivrer cette attestation sur la base d'une nouvelle présentation du dossier.

Cette demande est à l'étude par mon administration, étant entendu que celle-ci doit faire preuve d'une circonspection particulière, compte tenu des antécédents ici évoqués.

Par ailleurs, se pose la question de savoir si, dans une telle situation – la commission d'une fraude grave, caractérisée et reconnue –, il est loisible à la Communauté française de délivrer néanmoins l'attestation en cause et s'il ne convient pas de faire application du principe général de droit *fraus omnia corrumpit*.

Afin de me prononcer sur cette question en toute connaissance de cause et avant l'issue du délai réglementaire, et tenant compte du rôle joué par le SPF Finances en la matière, j'ai interrogé, sous le bénéfice de l'urgence, mon homologue des Finances sur la position qui est la sienne. Ceci se justifie d'autant plus que, selon des informations émanant de son département, il est possible qu'à l'estime de celui-ci, il soit impossible de présenter une deuxième fois un dossier pour lequel l'attestation a été refusée.

La position du Ministre des Finances constitue un élément essentiel qui mérite d'être connu au moment de statuer.

Enfin, il est extrêmement léger de la part de NEXUS FACTORY sprl et de Monsieur G. de mettre en demeure mon administration de statuer pour le 19 octobre alors même que le retard connu par ce dossier s'explique exclusivement par les comportements frauduleux qui ont été adoptés.

Quoi qu'il en soit, je vous ferai part de ma position au plus tard avant l'échéance fixée par la loi. [...]"

21. Le 26 octobre 2018, les conseils des sociétés requérantes adressent au conseil de la Communauté française une nouvelle mise en demeure pour que l'attestation "plafonds" leur soit délivrée pour le 7 novembre 2018 au plus tard, faute de quoi une action en référé serait mise en œuvre auprès du Président du Tribunal de première instance.

22. Par une note du 5 novembre 2018, l'administration de la Communauté française conclut que le dossier n'est pas complet et que des questions subsistent. Ainsi notamment, elle constate que sont encore manquants le coût détaillé ventilé par pays (FR/BE/Total) et le récapitulatif des dépenses belges, et, après avoir constaté que "les fonds propres producteur belge inscrits au plan de financement ont diminué de 349.874 €", elle se pose la question de savoir "comment cette diminution se traduit-elle dans les faits ?" et si "les factures frauduleuses avaient été effectivement payées et/ou annulées par notes de crédit ?".

23. Le 20 novembre 2018, la ministre de la Culture adresse aux sociétés requérantes le courrier suivant:

"Je reviens à mon courrier du 23 octobre dernier, ainsi qu'aux courriers officiels de vos conseils des 26 octobre et 16 novembre derniers.

Le 23 octobre, je vous informais que j'interpellais le ministre fédéral des Finances sur la suite qu'il entendait réserver au dossier qui vous concerne.

Force est de constater qu'à ce jour, aucune suite n'a été réservée à cette demande.

À ce propos, vous relèverez que la série "7 nains [et moi]" relève de la loi du 17 juin 2013 qui ne prévoit pas de chronologie dans le dépôt des dossiers en vue de l'obtention finale. Votre cliente aurait donc très bien pu déposer ce dossier auprès de la cellule TS du SPF Finances. En cas de réponse favorable de celle-ci, le dossier se présenterait aujourd'hui sous un angle différent.

Dans son courrier du 26 octobre 2018, votre conseil a indiqué au conseil de la Communauté française, à titre officiel, qu'à défaut de délivrance de l'attestation au plus tard le 7 novembre 2018, une action en référé serait introduite.

Cette interpellation appelle de ma part la réaction suivante.

Tout d'abord, la législation applicable en la matière ne prévoit pas la possibilité de réintroduire un dossier à la suite du refus d'une attestation fondée sur l'article 194ter CIR 92. Or, cette attestation a été refusée par décision du 18 juillet 2018. La demande formulée le 3 août 2018 a donc un objet identique à celle qui a fait l'objet d'un refus le 18 juillet 2018.

Autrement dit, la Communauté française, dans cette dernière décision, a épuisé la compétence qu'elle tire de l'article 194ter, § 4, 7bis CIR 92 et les sociétés demanderesse ne disposent d'aucun droit à l'examen d'une seconde demande présentée sur la base d'un dossier rectifié.

Les développements qui suivent sont donc exposés à titre subsidiaire et sans aucune reconnaissance préjudiciable.

Vous n'ignorez pas que, à la suite du comportement frauduleux qui a été adopté et reconnu dans nombre d'écrits de la part des responsables de vos sociétés, des plaintes ont été déposées.

L'une, émanant de la Communauté française, à l'instruction chez le juge Michel CLAISE, est dirigée contre NEXUS FACTORY, S.P. et contre X du chef de faux et usage de faux au sens des articles 193 et suivants du Code pénal, de tentative d'escroquerie au sens des articles 51 et 196 et suivants du Code pénal et de toute autre infraction qu'il plaira au juge d'instruction de retenir.

L'autre émanant du SPF Finances a été déposée entre les mains du Procureur du Roi contre NEXUS FACTORY SCRL, UMEDIA Production SPRL, S.P., S.G., la SPRL NADRICATS et la SPRL OKEYN.

Mes services ne peuvent avoir la garantie, à ce stade de l'instruction de ces plaintes, qu'il n'existe pas d'autres éléments frauduleux dans le dossier. L'affirmation figurant dans le courrier de votre conseil du 26 octobre dernier selon laquelle la nouvelle demande est exempte de toute fraude ne pourra être vérifiée qu'à l'issue des procédures répressives.

S'il n'existe pas en tant que tel de principe selon lequel "le pénal tient l'administratif en l'état", il existe un principe général de bonne administration et de minutie qui impose à l'administration "normalement soucieuse d'agir et, en particulier, d'exercer son pouvoir d'appréciation, comme le ferait une bonne administration normalement diligente, raisonnable et en veillant au respect de l'intérêt général et de la légalité" (P. GOFFAUX, Dictionnaire de droit administratif, Bruylant, 2^e éd., 2015, "Bonne administration").

Seule l'issue de la procédure répressive, ou à tout le moins une prise de position univoque du SPF Finances, aurait permis à la Communauté française de statuer, avec tous ses apaisements, en parfaite connaissance de cause.

Par ailleurs, il y a lieu de faire application du principe *fraus omnia corrumpit*.

En effet, en l'espèce, Monsieur S.P., et toute autre personne non encore identifiée ayant éventuellement participé à l'infraction, a (ont) commis l'infraction en sa (leur) qualité d'organe(s) de la société NEXUS.

C'est donc bien l'auteur de la demande d'attestation qui est à l'origine du fait délictueux et qui fait l'objet de procédures répressives.

Or ce principe trouve à s'appliquer à tout qui "sciemment tenté de faire croire aux autres à l'existence d'un fait qui n'existe pas, ou au contraire de cacher aux autres un fait existant" (CE n° 193.048 du 16 mars 2012), et partant, en l'espèce, à la personne juridique qui a produit de fausses factures.

Ce principe fonde donc également un refus de réexamen gracieux du dossier.

Enfin, en vertu des dispositions applicables au présent dossier, l'intervention de la Communauté française ne doit pas intervenir avant celle du SPF Finances.

Force est de constater qu'il n'y a guère d'intérêt à solliciter la Communauté française alors même que le SPF Finances a relevé que : "Par conséquent aucun investisseur ne recevra l'attestation prévue à l'article 194^{ter}, § 4, alinéa 1^{er}, 7°, CIR 92. L'exonération fiscale définitive est perdue" et que, bien qu'ayant été interpellé à ce propos, le ministre des Finances n'a pas apporté le moindre démenti à cette affirmation.

En conséquence, il n'appartient pas à la Communauté française de prendre une nouvelle décision, en lieu et place de celle prise le 18 juillet dernier.

À titre plus surabondant encore, mes services ont constaté que le dossier “corrigé” n’est pas complet et que sont manquants, le coût détaillé ventilé par pays (FR/BE/Total) et le récapitulatif des dépenses belges.

De même, vous ne pouvez pas vous prévaloir du précédent *Hot Potato*. D’une part, dans ce dossier, aucune plainte pénale n’avait été déposée. D’autre part, il n’y avait pas eu de lettre préalable de refus d’établissement de l’attestation finale. Cette attestation a finalement été établie, dans ce cas, en tenant compte des redressements opérés lors du contrôle par le SPF Finances. Ces situations ne sont donc en rien comparables.

À supposer par extraordinaire que le présent courrier soit considéré comme un acte administratif pouvant faire l’objet de la censure du Conseil d’État, un recours en annulation éventuellement assorti d’une demande en suspension ou d’une demande en suspension en extrême urgence peut être adressée au Conseil d’État, rue de la Science, 33, à 1040 Bruxelles, dans les soixante jours de la notification de la présente.

[...].

Il s’agit de l’acte attaqué.

24. Postérieurement à l’adoption de l’acte attaqué, le ministre des Finances a répondu aux questions posées par la ministre de la Culture, dans son courrier du 23 octobre 2018. À son estime, le SPF Finances et la Communauté française ne seraient pas liés par la décision répressive et ne seraient nullement tenus de surseoir à la prise de décision dans le cadre du processus du *Tax Shelter*. Ainsi, le courrier souligne que “par conséquent, il paraît inopportun d’invoquer la nécessité de connaître les développements de la procédure répressive afin de s’abstenir de prendre une décision définitive dans ce dossier”.

IV. Compétence du Conseil d’État

IV.1. Thèses des parties

Selon les parties requérantes, la compétence du Conseil d’État s’apprécie par le biais de l’examen de l’objet véritable du recours, supposé permettre de déterminer qui, du Conseil d’État ou des cours et tribunaux, est compétent pour connaître d’une demande ayant pour objet l’annulation, la suspension et toute autre mesure relative à un acte administratif.

Elles soulignent que, dans certains cas, les jurisprudences du Conseil d’État et de la Cour de cassation ne sont pas indiscutablement fixées, notamment lorsqu’il s’agit, comme en l’espèce, d’apprécier cette compétence dans le cas de demandes d’attestations nécessaires à l’obtention d’exonérations fiscales, au regard de l’existence possible d’un droit subjectif dans le chef du requérant qui constituerait – ou non – l’objet réel du recours.

Se référant à un arrêt n° 88.228 du 26 juin 2000, elles considèrent que le Conseil d'État est bien compétent en l'espèce. Dans cet arrêt, le Conseil d'État a jugé ce qui suit:

" Considérant que l'objet du présent recours, dirigé contre un acte de la Région wallonne, est l'annulation de la décision par laquelle le Gouvernement wallon refuse de délivrer une attestation confirmant que les conditions requises sont remplies; que, dans le chef des requérants, cette action n'est substituée à aucune action tendant à faire valoir un droit subjectif dont ils seraient titulaires à l'égard de la Région; que la circonstance que l'attestation dont ils critiquent le refus doit leur permettre de faire valoir devant l'administration fiscale - qui relève de l'État fédéral -, et le cas échéant devant les tribunaux de l'ordre judiciaire, un droit subjectif politique à un taux de taxation réduit, n'emporte pas que le recours introduit devant le Conseil d'État contre l'acte de la Région serait substitué à une action judiciaire; qu'il apparaît que, dans la procédure complexe mise en place par l'article 60bis, la décision de la Région est indépendante, détachable en quelque sorte de celle sur le bénéfice du taux de taxation réduit, et qu'elle émane d'un autre pouvoir public; que le Conseil d'État est compétent".

Elles ajoutent que l'existence d'un droit subjectif s'apprécie également au regard de la nature discrétionnaire ou liée de la compétence de la partie adverse pour connaître de la demande dont résulte l'acte attaqué. Selon la doctrine et la jurisprudence, elles rappellent que l'existence d'un droit subjectif est conditionnée par la réunion de deux éléments :

- une règle de droit attribuant directement à l'administré le pouvoir d'exiger de l'autorité un certain comportement et
- un intérêt propre et individualisé dans le chef de celui qui exige l'exécution de cette obligation.

À l'inverse, elles indiquent que les autorités disposent d'un pouvoir discrétionnaire "lorsque, appelées à prendre une décision concernant des circonstances de fait déterminées, elles ont une certaine faculté d'appréciation : entre plusieurs solutions juridiquement fondées, elles peuvent opter pour celle qui leur semble la plus adéquate". Au regard des jurisprudences du Conseil d'État et de la Cour de cassation, elles précisent que "la circonstance que l'autorité administrative doit interpréter les critères qui guident son action ou qu'elle est amenée à opérer une qualification juridique ne signifie pas qu'elle exerce de la sorte un pouvoir discrétionnaire". Dans un litige qui portait sur l'octroi de subventions, les parties requérantes font valoir que le Conseil d'État a déjà jugé que "les conditions d'octroi des subventions et les règles de calcul étaient objectivement et précisément déterminées dans les dispositions légales, de manière telle que l'autorité administrative ne disposait d'aucun pouvoir d'appréciation" et que "s'il y a des

divergences d'interprétation quant à la méthode de calcul à suivre, cela ne signifie pas pour autant que l'autorité disposait d'un pouvoir d'appréciation [...]; qu'au contraire, la méthode suivie doit nécessairement être la même dans tous les cas, et n'est pas susceptible d'évoluer au cas par cas, selon les circonstances de la cause".

En l'espèce, elles estiment que l'article 194^{ter}, § 4, 7^obis, CIR 92 ne prévoit aucune procédure spécifique ni aucun délai (hormis le délai maximal de 4 ans) pour la notification de l'attestation par la Fédération Wallonie-Bruxelles et que la compétence réservée à celle-ci vise spécifiquement la vérification que "l'œuvre est achevée et que le financement global de l'œuvre effectué en application du présent article respecte les conditions et plafonds prévus au 4^o", lequel exige que "le total des sommes effectivement versées en exécution de la convention-cadre en exonération des bénéfices conformément au § 2, par l'ensemble des sociétés résidentes ou des établissements belges de contribuables visés à l'article 227, 2^o, qui ont conclu cette convention, n'excède pas 50 % du budget global des dépenses de l'œuvre éligible et a été effectivement affecté à l'exécution de ce budget".

Selon elles, une telle compétence peut s'analyser *a priori* comme une compétence liée dans la mesure où la Communauté française doit limiter son examen au respect des conditions et plafonds prévus par l'article 194^{ter}, § 4, 4^o, CIR 92, et "ne procède pas, ce faisant, à un choix d'opportunité entre plusieurs décisions possibles qui toutes seraient légales". À leur estime, il n'appartient pas à la Communauté française, dans un tel contexte, de substituer ou d'ajouter d'autres motifs que ceux prévus par le législateur.

Or, elles soutiennent qu'en l'espèce, la partie adverse invoque à l'appui de sa décision de refus (à titre subsidiaire) des motifs d'opportunité non prévus par l'article 194^{ter} CIR 92, ce qui suppose qu'elle conçoit, en son chef, une compétence discrétionnaire, et non une compétence uniquement liée à la vérification des conditions visées par cette disposition. De ce point de vue, elles affirment qu'il n'existe pas dans leur chef un droit subjectif à l'obtention de l'attestation "plafonds", ce qui fonde la compétence du Conseil d'État pour connaître de la présente requête.

Eu égard à la nature d'ordre public de cette question, elles s'en remettent à la sagesse du Conseil d'État.

Dans sa note d'observations, si la partie adverse admet que sa compétence est liée au regard de l'article 194^{ter}, § 4, 7^obis, CIR 92, elle indique qu'elle est cependant tenue de vérifier que les conditions et plafonds prévus par le 4^o de cette même disposition sont respectés de façon régulière, ce qu'elle a fait dans la décision adoptée le 18 juillet 2018 en constatant le dépôt de fausses factures dans le

dossier de demande des sociétés requérantes, lesquelles n'ont pas contesté ou attaqué cette décision. Elle en déduit que celles-ci sont d'accord pour constater sa compétence quant à la vérification de la régularité des dossiers qui lui sont transmis. Elle relève qu'il faut dès lors admettre que la première demande d'attestation a été refusée à bon escient dès lors qu'elle était entachée de faux et que, pour ce qui concerne la seconde demande "rectifiée", elle peut être présumée irrégulière jusqu'à preuve du contraire. Elle fait valoir que, dès lors que la première demande est frauduleuse, il lui incombe de vérifier que le dossier rectifié ne comporte plus de fausses factures et conclut que le dossier est toujours à l'instruction pénale et qu'en tout état de cause, le dossier est incomplet comme cela ressort des constats de l'administration.

Elle en conclut qu'elle dispose bien d'une certaine compétence discrétionnaire, fût-elle minime, dans l'appréciation de la régularité des dossiers de demande qui lui sont soumis, que l'article 194^{ter} CIR 92 ne prévoit rien à ce sujet et qu'il y a lieu de considérer que le présent contentieux relève ainsi de la compétence du Conseil d'État.

IV.2. Appréciation

L'acte attaqué intervient dans le cadre de l'article 194^{ter} CIR 92 qui organise le régime légal du *Tax Shelter*. L'exonération fiscale qui découle de ce régime n'est accordée et maintenue que si plusieurs conditions limitativement énumérées sont remplies, dont la délivrance par la communauté concernée d'une attestation qui certifie que l'œuvre agréée est achevée et que le financement global de celle-ci respecte les conditions et les plafonds prévus au § 4, 4° de l'article 194^{ter} CIR 92.

L'article 194^{ter}, §4, 7^{bis}°, CIR 92 précise ce qui suit :

"7°^{bis} la société qui revendique le maintien de l'exonération remet un document par lequel la Communauté concernée atteste, au plus tard dans les quatre ans de la conclusion de la convention-cadre, que la réalisation de cette œuvre est achevée et que le financement global de l'œuvre effectué en application du présent article respecte les conditions et plafonds prévus au 4°".

L'article 194^{ter}, § 4, 4°, CIR 92 est ainsi rédigé :

"4° le total des sommes effectivement versées en exécution de la convention-cadre en exonération des bénéfices conformément au § 2, par l'ensemble des sociétés résidentes ou des établissements belges de contribuables visés à l'article 227, 2°, qui ont conclu cette convention, n'excède pas 50 pct du budget global des dépenses de l'œuvre éligible et a été effectivement affecté à l'exécution de ce budget".

Au regard de cette disposition, la Communauté française est ainsi compétente pour décider, au plus tard dans les 4 ans de la conclusion de la convention-cadre, si l'œuvre qui fait l'objet du régime du *Tax Shelter* est achevée et si le financement de cette œuvre répond aux conditions et aux plafonds visés au 4°, précité, qui y sont strictement définis. La Communauté française ne peut, au regard de cette disposition, prendre en compte d'autres critères; il lui revient de constater uniquement si ces conditions sont remplies ou non et de délivrer ou pas, selon le cas, l'attestation "plafonds". Si la seconde condition doit amener la Communauté française à analyser les factures produites par les sociétés concernées, dont la régularité de celles-ci ainsi que la réalité des chiffres qu'elles avancent pour démontrer le respect des plafonds précisés au 4°, précité, cela n'a cependant pas pour conséquence que cette disposition lui confère une marge d'appréciation propre. Il s'ensuit que soit les conditions précitées sont remplies et la communauté concernée doit délivrer l'attestation, soit elles ne le sont pas et la communauté doit refuser l'attestation, peu importe les raisons qui conduisent à ce constat. En outre, l'attestation délivrée par la communauté est une des conditions visées à l'article 194ter, §4, CIR 92 et porte sur le respect d'autres conditions elles-mêmes énoncées dans cette disposition pour que l'exonération puisse être accordée et maintenue de sorte qu'elle n'est pas dissociable du processus d'exonération ainsi mis en place.

Par ailleurs, il ne fait aucun doute que l'acte attaqué est intervenu à la suite d'une demande formulée par les sociétés requérantes et introduite sur la base de l'article 194ter CIR 92 afin de pouvoir bénéficier d'une exonération d'impôt dans le cadre du régime du *Tax Shelter*. L'objet du litige est ainsi directement en lien avec un avantage fiscal auquel les sociétés requérantes ont droit si elles répondent aux conditions énumérées limitativement par l'article 194ter, précité. Dans ce contexte, il y a lieu de constater l'incompétence du Conseil d'État dès lors qu'en vertu de l'article 569, 32°, du Code judiciaire, il revient au tribunal de première instance de connaître des contestations relatives à l'application d'une loi d'impôt.

Il s'ensuit qu'à ce stade de la procédure et dans le bref délai qui lui a été donné pour statuer, le Conseil d'État décide qu'il n'est pas compétent pour connaître du présent recours. La demande de mesures provisoires est, en conséquence, rejetée.

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

Article 1^{er}.

La demande de suspension d'extrême urgence, ainsi que les mesures provisoires, sont rejetées.

Article 2.

L'exécution immédiate du présent arrêt est ordonnée.

Article 3.

Conformément à l'article 3, § 1^{er}, alinéa 2, de l'arrêté royal du 5 décembre 1991 déterminant la procédure en référé devant le Conseil d'État, le présent arrêt sera notifié par télécopieur à la partie n'ayant pas fait le choix de la procédure électronique.

Article 4.

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-six novembre deux mille dix-huit, par :

Pascale VANDERNACHT,
Frédéric QUINTIN,

président de chambre,
greffier assumé.

Le Greffier assumé,

Le Président,

Frédéric QUINTIN.

Pascale VANDERNACHT.