

Numéro du rôle : 6556
Arrêt n° 49/2018 du 26 avril 2018

A R R E T

---

*En cause* : le recours en annulation de l'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016 modifiant l'article 194<sup>ter</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de *Tax Shelter* pour la production audiovisuelle, introduit par la SA « Woestijnvis ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents A. Alen et J. Spreutels, des juges L. Lavrysen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, et, conformément à l'article 60<sup>bis</sup> de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite E. De Groot, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président émérite E. De Groot,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*

## I. *Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 6 décembre 2016 et parvenue au greffe le 8 décembre 2016, la SA « Woestijnvis », assistée et représentée par Me P. Smet et Me I. Panis, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de l'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016 modifiant l'article 194<sup>ter</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de *Tax Shelter* pour la production audiovisuelle (publiée au *Moniteur belge* du 7 juin 2016).

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- l'ASBL « Vlaamse Onafhankelijke Film & Televisie Producenten », assistée et représentée par Me A. Wirtgen, Me T. Moonen et Me P. Verhaeghe, avocats au barreau de Bruxelles;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par J. De Vleeschouwer, conseiller au SPF Finances.

La partie requérante a introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 13 décembre 2017, la Cour :

- a invité le Conseil des ministres à communiquer, au plus tard le 10 janvier 2018, à la Cour et aux parties, toute correspondance relative à la notification formelle ou informelle de la modification de l'aide d'Etat existante;

- a décidé que l'affaire était en état et qu'une audience serait tenue;

- a fixé la date de l'audience au 17 janvier 2018.

Le Conseil des ministres a déposé les pièces dans le délai précité.

A l'audience publique du 17 janvier 2018 :

- ont comparu :

. Me P. Smet et Me K. Bourgeois, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me I. Panis, pour la partie requérante;

. Me T. Moonen, qui comparaisait également *loco* Me A. Wirtgen, et Me P. Verhaeghe et Me S. Goovaerts, avocat au barreau de Bruxelles, pour l'ASBL « Vlaamse Onafhankelijke Film & Televisie Producenten »;

. le conseiller J. De Vleeschouwer, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs E. Derycke et P. Nihoul ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *En droit*

- A -

A.1. La partie requérante, la SA « Woestijnvis », demande l'annulation de l'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016 « modifiant l'article 194<sup>ter</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de *Tax Shelter* pour la production audiovisuelle ». La disposition attaquée complète l'article 194<sup>ter</sup>, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992).

### *Quant à la recevabilité*

A.2.1. La partie requérante est une société de production liée, c'est-à-dire une société de production agréée qui est liée à une entreprise de télédiffusion. Elle justifie d'un intérêt au recours en annulation qu'elle introduit, en ce que la disposition attaquée porte atteinte à sa compétitivité en tant que société de production liée, de sorte qu'elle est affectée directement et défavorablement.

A.2.2. L'ASBL « Vlaamse Onafhankelijke Film & Televisieproducenten » intervient dans la procédure en annulation et estime que le recours introduit est irrecevable, faute d'intérêt.

Selon la partie intervenante, l'éventuelle annulation de la disposition attaquée n'aurait pas pour effet de rendre la partie requérante éligible à un financement sous le régime de *Tax Shelter*. L'éventuelle annulation aurait uniquement pour effet de rétablir le régime applicable antérieurement, de sorte que resteraient privées de l'avantage fiscal du régime de *Tax Shelter* non seulement la partie requérante, mais aussi toute autre société de production liée qui peut maintenant bénéficier, sous certaines conditions, de l'avantage fiscal du régime de *Tax Shelter*.

A.2.3. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante souligne que la disposition attaquée apporte une modification en ce qui concerne les sociétés de production liées éligibles à un financement sous le régime de *Tax Shelter*. La modification attaquée instaure un avantage fiscal dont la partie requérante ne peut bénéficier.

En outre, la partie requérante renvoie à la jurisprudence de la Cour par laquelle celle-ci reconnaît que l'annulation d'un avantage peut déjà être considérée en soi comme un intérêt suffisant, étant donné qu'elle crée une nouvelle chance pour les parties intéressées de voir leur situation réglée plus favorablement par le législateur compétent.

A.2.4. La partie intervenante constate que le fait que la partie requérante ne puisse pas bénéficier des avantages du régime de *Tax Shelter* tient à la décision de cette dernière de ne pas satisfaire aux conditions fixées pour pouvoir bénéficier du régime de *Tax Shelter*. Dès l'instant où la partie requérante décidera de satisfaire aux conditions fixées par la disposition attaquée, elle pourra elle aussi bénéficier des avantages de ce régime.

La partie intervenante souligne par ailleurs que la partie requérante ne démontre en aucune manière en quoi sa situation était plus avantageuse avant l'entrée en vigueur de la disposition attaquée, étant donné qu'il lui était alors impossible de réaliser elle-même des productions en ayant recours au régime de *Tax Shelter*, alors qu'elle pourrait maintenant le faire.

*Quant au premier moyen (violation du principe d'égalité en matière fiscale)*

A.3. La partie requérante prend un premier moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que la disposition attaquée fait naître une discrimination entre une société de production liée qui réalise une production agréée destinée à être diffusée par une entreprise de télédiffusion liée et une société de production non liée qui réalise une production agréée destinée à être diffusée par cette même entreprise de télédiffusion.

A.4. Le Conseil des ministres et la partie intervenante soulignent que les sociétés de production liées et les sociétés de production indépendantes ne peuvent être comparées entre elles.

Selon le Conseil des ministres, le législateur n'a pas l'intention d'inclure les entreprises de télédiffusion dans la catégorie des sociétés éligibles au régime fiscal favorable de Tax Shelter, étant donné que celles-ci bénéficient déjà de suffisamment d'avantages en vertu de leurs quotas d'investissement en production européenne et indépendante. La mesure attaquée n'a jamais été conçue comme une aide aux entreprises de diffusion ou aux structures de sociétés auxquelles appartiennent aussi des entreprises de télédiffusion.

Selon la partie intervenante, une société de production liée forme un ensemble économique indissociable avec l'entreprise de télédiffusion liée, alors qu'une société de production indépendante est chaque fois exposée à un marché risqué. Les entreprises de télédiffusion et leurs sociétés satellites ne peuvent recourir au régime de Tax Shelter parce qu'elles connaissent une réalité économique différente et parce qu'elles peuvent déjà bénéficier du régime de quotas qui leur est applicable au niveau national et au niveau européen en ce qui concerne les investissements en production européenne et indépendante.

A.5.1. La partie requérante fait valoir que le régime de Tax Shelter tend à encourager la production belge des œuvres audiovisuelles et cinématographiques ainsi que la réalisation du potentiel créatif qui existe en Belgique et à créer ainsi plus d'emplois. En vue d'atteindre un plus grand professionnalisme, il faut éviter que des sociétés de production soient incitées à se retirer d'un groupe auquel appartient une entreprise de télédiffusion, simplement pour bénéficier ainsi d'un régime fiscal plus favorable.

La disposition attaquée a pour effet qu'une production ne peut être réalisée sous le régime de Tax Shelter si l'entreprise de télédiffusion à laquelle la société de production est liée pour la production audiovisuelle « retire des avantages directement liés à la production ou à l'exploitation de l'œuvre éligible ». On peut déduire des travaux préparatoires de la disposition attaquée que par la notion d'« avantages directement liés à la production », il faut entendre chaque situation dans laquelle la production est destinée à être diffusée par l'entreprise de télédiffusion liée. En réalité, selon la partie requérante, le critère d'exclusion ne tient donc pas au fait d'obtenir un « avantage » en raison de la liaison avec l'entreprise de télédiffusion, mais bien au seul fait de réaliser une production destinée à être diffusée par l'entreprise de télédiffusion liée, quel que soit le prix.

A.5.2. En outre, la partie requérante fait valoir que le critère de distinction n'est pas pertinent au regard de l'objectif de la disposition attaquée, étant donné que des productions dont les droits de diffusion sont vendus à une entreprise de télédiffusion liée encouragent aussi la production audiovisuelle et cinématographique en Belgique. Peu importe donc quelle est la société de production qui réalise cette production.

A.6. La partie intervenante estime que la thèse de la partie requérante ne saurait être suivie, étant donné que le but du législateur consiste à maintenir le caractère sélectif de l'octroi du régime de Tax Shelter, de sorte que l'origine de la production audiovisuelle a tout de même plus d'importance que ce que laisse entendre la partie requérante.

A.7. Le Conseil des ministres souligne que la disposition attaquée étend le champ d'application du Tax Shelter. Avant la modification législative attaquée, toutes les sociétés de production liées à une entreprise de télédiffusion étaient exclues de l'avantage fiscal. Désormais, de telles sociétés de production ne sont plus exclues *ipso facto*, ce qui profite également à la partie requérante. La mesure attaquée est la manière idéale d'étendre le champ d'application et de supprimer la discrimination qui existait jusque-là, tout en répondant au souhait initial du législateur d'exclure les entreprises de télédiffusion du régime de Tax Shelter.

Selon le Conseil des ministres, le critère de distinction, à savoir la réalisation d'une production agréée destinée ou non à être diffusée par l'entreprise de télédiffusion qui est liée à la société de production, est raisonnablement justifié.

A.8. Selon la partie intervenante, la distinction faite par la disposition attaquée sert un but légitime. La disposition attaquée précise que les productions réalisées par des sociétés de production liées sans être destinées à être diffusées par l'entreprise de télédiffusion liée peuvent désormais elles aussi bénéficier du régime de Tax Shelter. De cette manière, le législateur tient compte de la professionnalisation et de l'intégration du marché audiovisuel, sans étendre le régime de Tax Shelter aux entreprises de télédiffusion, auxquelles ce régime fiscal favorable n'a *a priori* jamais été censé s'adresser.

A.9.1. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante fait valoir que la thèse du Conseil des ministres et de la partie intervenante est fondée sur la même prémisse erronée, à savoir que les entreprises de télédiffusion seraient elles-mêmes les bénéficiaires du régime de Tax Shelter et que l'exclusion serait dès lors justifiée eu égard aux autres régimes de faveur auxquels elles peuvent déjà prétendre. La partie requérante reconnaît qu'en raison des régimes de quotas et des autres mesures d'aide dont bénéficient les entreprises de télédiffusion, il n'est pas contesté qu'elle est exclue en tant qu'investisseur ou société de production sous le régime de Tax Shelter. Il n'est toutefois pas équitable d'instaurer une discrimination en fonction de l'acheteur de la production, selon que la société de production liée se présente ou non comme un producteur indépendant vis-à-vis de l'entreprise de télédiffusion liée. En sa qualité d'acquéreur, l'entreprise de télédiffusion n'est ni le bénéficiaire économique, ni le bénéficiaire fiscal du régime de Tax Shelter.

Par ailleurs, la partie requérante insiste sur le fait que, conformément à l'article 11 du Code des sociétés, la « liaison » n'implique pas *ipso facto* la dépendance et que certaines sociétés de production liées négocient effectivement avec l'entreprise de télédiffusion qui leur est liée pour fixer un prix conforme au marché en ce qui concerne les droits de diffusion. La partie requérante estime qu'il n'est pas équitable qu'un lien très indirect d'actionnaire suffise à lui seul pour répondre au critère de « liaison », au sens de l'article 11 du Code des sociétés. Puisque la disposition attaquée ne permet pas de démontrer que la société de production est « indépendante » de l'entreprise de télédiffusion liée, cette disposition porte une atteinte injustifiée au principe d'égalité.

A.9.2. Selon la partie intervenante, la thèse de la partie requérante selon laquelle même un lien d'actionnaire très indirect donnerait lieu à une « liaison » interdite ne saurait être suivie. En effet, il n'est question d'une société de production liée que lorsqu'il y a contrôle, sous quelque forme que ce soit, dans un sens ou dans l'autre.

A.10. La partie intervenante attire l'attention de la partie requérante sur le fait que les sociétés de production liées, comme la partie requérante, sont libres de réaliser des productions qui ne sont pas destinées à être diffusées par une entreprise de télédiffusion du même groupe. Si les sociétés de production liées choisissent de ne réaliser des productions que pour l'entreprise de télédiffusion qui leur est liée, le régime fiscal moins favorable qui leur est applicable découle non pas de la disposition attaquée en soi, mais de leurs propres choix commerciaux.

#### *Quant au second moyen (aide d'Etat illégale)*

A.11. La partie requérante prend un second moyen de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 107, paragraphe 1, et 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), par l'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016, en ce que la disposition attaquée constitue la mise à exécution d'une aide d'Etat qui n'a pas été préalablement notifiée à la Commission européenne et est dès lors illégale.

L'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne contient une obligation de notification et de suspension qui trouve à s'appliquer tant à l'instauration d'une nouvelle aide d'Etat qu'à la modification d'une aide d'Etat existante et donc déjà autorisée. Etant donné que la disposition attaquée modifie une forme d'aide d'Etat autorisée antérieurement par la Commission européenne, en ce sens qu'elle supprime l'exclusion sous certaines conditions des sociétés de production liées et prévoit de ce fait une extension du champ d'application du régime de Tax Shelter, la notification formelle de cette modification est requise.

Les éventuels contacts informels entre le Gouvernement belge et la Commission européenne ne changent rien à l'obligation conventionnelle de notification et, selon la partie requérante, on peut sérieusement douter que toutes les informations pertinentes aient été communiquées à la Commission européenne.

A.12.1. Le Conseil des ministres reconnaît l'existence de contacts informels avec la Commission européenne et affirme que la Direction générale Concurrence de la Commission européenne a elle-même confirmé qu'il n'était pas nécessaire de demander un nouvel avis de manière formelle, étant donné que le projet « ne modifie ni la nature, ni la portée de l'actuel régime de Tax Shelter ». Les modifications apportées au régime de Tax Shelter existant sont d'ordre purement technique, de sorte qu'aucune notification formelle n'est requise. Et, même si une telle notification avait été requise, il n'est pas encore établi qu'il aurait aussi nécessairement été conclu à l'illégalité, étant donné que la Commission européenne peut encore donner son autorisation *a posteriori*.

A.12.2. Tout comme le Conseil des ministres, la partie intervenante estime qu'aucune notification au sens de l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne n'est requise, étant donné qu'il ne s'agit pas d'une aide d'Etat nouvelle, mais d'une modification d'une aide d'Etat existante. Une notification n'est requise que si la modification donne lieu à une forme nouvelle d'aide d'Etat. Si la modification ne consiste qu'en une adaptation purement formelle ou administrative et concerne un régime d'aides existant, l'obligation de notification ne joue pas. La partie intervenante renvoie à cet égard à l'article 4 du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission européenne et à la confirmation, donnée par la Commission européenne, qu'il s'agit, en l'espèce, d'une exception prévue à l'article 4 du règlement (CE) n° 794/2004.

Même s'il ne s'agissait pas d'une adaptation purement formelle ou administrative, il n'est encore nullement certain, selon la partie intervenante, que la disposition attaquée constitue aussi réellement une aide d'Etat. Avant qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'Etat, celle-ci doit satisfaire à cinq conditions cumulatives : (1) la mesure doit octroyer des ressources à une ou plusieurs entreprises, (2) la mesure doit donner lieu à un avantage économique, (3) la mesure doit être sélective, (4) la mesure doit fausser (ou menacer de fausser) la concurrence et (5) la mesure doit être susceptible d'affecter les échanges entre Etats membres. La partie requérante a omis de démontrer que ces cinq conditions sont remplies.

Même s'il s'agissait d'une forme nouvelle d'aide d'Etat, il ne serait pas encore établi que la disposition attaquée doit aussi effectivement être annulée. La partie intervenante suggère à la Cour de poser deux questions préjudicielles à la Cour de justice de l'Union européenne, au sujet d'une éventuelle qualification de la disposition attaquée d'« aide d'Etat ».

A.12.3. En ce qui concerne les contacts informels, la partie intervenante suit la thèse défendue par le Conseil des ministres et estime elle aussi qu'il est d'usage que la Commission européenne soit d'abord avertie de manière informelle lors d'une phase dite de « pré-notification », avant qu'il soit éventuellement procédé à la notification formelle. Ces contacts informels relèvent d'une pratique courante de la Commission européenne et, bien qu'ils ne soient pas contraignants, ne sauraient être ignorés.

A.13. Dans son mémoire en réponse, la partie requérante constate que la disposition attaquée ne concerne pas une adaptation de nature purement formelle ou administrative, de sorte qu'aucun droit ne peut non plus être puisé dans ces contacts informels, en raison du caractère incomplet des informations fournies à la Commission européenne. Les informations communiquées à la Commission européenne n'étaient en effet pas de nature à faire remarquer le problème de discrimination et de distorsion de concurrence. La notion d'« avantage » figurant dans la disposition attaquée ne renvoie en effet pas à une « transaction non conforme au marché », comme c'est le cas dans le CIR 1992, mais « vise le cas où une production serait diffusée par une entreprise de télédiffusion liée, même si un prix conforme au marché était payé pour la production ». Les informations données n'étaient donc pas suffisantes pour déduire la notion d'« avantage » de la disposition attaquée.

En outre, selon la partie requérante, on peut se demander si la Commission européenne était au courant de la sélectivité supplémentaire instaurée par la disposition attaquée : les avantages du régime de Tax Shelter ne s'appliquent en effet pas à toutes les sociétés de production liées mais uniquement à celles qui n'ont pas conclu de convention-cadre sous le régime de Tax Shelter pour la production d'une œuvre éligible dont cette entreprise de télédiffusion retirerait des avantages directement liés à la production ou à l'exploitation de l'œuvre éligible. La sélectivité découle du fait que la disposition attaquée crée une nouvelle distinction entre les sociétés de production liées, de sorte que la disposition attaquée peut être qualifiée d'aide d'Etat, qui est en outre devenue plus sélective.

De surcroît, la partie requérante souligne que, parce qu'un engagement informel de la Commission européenne n'a pas de force obligatoire, la Cour est obligée d'examiner si la disposition attaquée contient une éventuelle violation de l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

- B -

*Quant à la disposition attaquée et à son contexte*

B.1.1. La partie requérante, la SA « Woestijnvis », demande l'annulation de l'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016 « modifiant l'article 194<sup>ter</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de *Tax Shelter* pour la production audiovisuelle ».

L'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016 dispose :

« A l'article 194<sup>ter</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992, remplacé par la loi du 12 mai 2014, les modifications suivantes sont apportées :

[...]

3° le paragraphe 1er, alinéa 1er, 2°, est complété par un alinéa rédigé comme suit :

‘ 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; ’ ».

B.1.2. L'article 194<sup>ter</sup>, § 1er, alinéa 1er, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : « CIR 1992 »), dispose :

« 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 ».

Ces sociétés de production sont donc désormais considérées comme des sociétés de production pouvant faire l'objet d'investissements conformément aux principes du régime de Tax Shelter.

B.2.1. Le régime de Tax Shelter a été inséré par l'article 128 de la loi-programme du 2 août 2002 dans le titre III (« Impôt des sociétés »), chapitre II (« Assiette de l'impôt »), section III (« Revenus exonérés ») du CIR 1992, dans une sous-section IV (« Entreprises investissant dans une convention-cadre destinée à la production audiovisuelle »).

Selon les travaux préparatoires, le but poursuivi par l'instauration du régime de Tax Shelter était « l'encouragement à la production belge des œuvres audiovisuelles et cinématographiques ainsi que la réalisation du potentiel créatif qui existe en Belgique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2001-2002, DOC 50-1823/001, p. 57) :

« [L]'activité de production d'œuvres audiovisuelles et cinématographiques est un secteur qu'il est important de développer car il est créateur d'emplois. Le développement du secteur de la réalisation audiovisuelle et cinématographique peut donc concrètement entraîner des répercussions positives directes en termes de création d'emplois dans différents secteurs d'activités » (*ibid.*).

Le régime de Tax Shelter est un système exonérant fiscalement les bénéficiaires d'entreprises investissant dans la production d'une œuvre audiovisuelle par le biais d'une convention-cadre conclue avec une société de production agréée (*ibid.*).



B.2.2. A la demande des sociétés de production, il a d'abord été décidé de n'octroyer cette exonération d'impôt qu'aux sociétés résidentes qui ne sont ni des entreprises de télédiffusion ni des sociétés liées à une entreprise de télédiffusion. La raison de cette décision tenait au fait que « les télédiffuseurs [participaient] déjà largement au financement de la production d'œuvres audiovisuelles en vertu de leurs quotas nationaux et européens d'investissement en production européenne et indépendante » (*Doc. parl.*, Chambre, 2003-2004, DOC 51-0730/001, p. 5).

L'article 194<sup>ter</sup> du CIR 1992 a toutefois été modifié par l'article 2 de la loi du 17 mai 2004 « modifiant l'article 194<sup>ter</sup> du Code des impôts sur les revenus 1992 relatif au régime de tax shelter pour la production audiovisuelle », afin de « supprimer dans le texte l'exclusion [en tant qu'investisseurs] des sociétés liées aux télédiffuseurs » (*ibid.*). Cette exclusion des sociétés liées à des entreprises de télédiffusion avait en effet eu pour conséquence d'exclure automatiquement du régime de Tax Shelter une partie importante des investisseurs.

B.2.3. Même si les sociétés de production liées aux télédiffuseurs pouvaient être prises en considération en tant qu'investisseurs à la suite de la modification législative précitée du 17 mai 2004, elles sont toutefois restées exclues en tant que sociétés de production éligibles pour l'investissement, de sorte qu'elles ne pouvaient pas bénéficier d'un financement dans le cadre du régime de Tax Shelter.

L'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016 met fin à cette exclusion :

« Dans l'évolution du secteur de l'audiovisuel vers un plus grand professionnalisme (ce qui est certainement encouragé par le régime de Tax Shelter), des sociétés de production sont amenées à intégrer un groupe dans lequel peuvent également se trouver des entreprises de télédiffusion belges ou étrangères. Maintenir cette exclusion irait donc à l'encontre de cette évolution et inciterait ces sociétés de production à se retirer de ces groupes. Il est dès lors proposé [...] d'admettre comme éligibles les sociétés de productions qui s'engagent à ne pas signer de convention-cadre relative au régime de Tax Shelter pour la production d'une œuvre éligible pour laquelle les entreprises de télédiffusion auxquelles elles seraient liées obtiennent des avantages directement liés à la production ou à l'exploitation de l'œuvre éligible » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1737/001, pp. 5-6).

Par conséquent, les « sociétés de production qui sont liées à une société de télédiffusion sont uniquement exclues de la mesure si la société de télédiffusion bénéficie directement d'avantages issus de la production fournie par la société de production » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1737/004, pp. 3-4).

L'article 194<sup>ter</sup>, précité, du CIR 1992 s'applique à toutes les conventions-cadres signées à partir du 1er juillet 2016.

### *Quant à l'intérêt*

B.3. La partie intervenante conteste la recevabilité du recours, faute d'intérêt. Etant donné que la partie requérante ne pouvait pas prétendre non plus à une application du régime de Tax Shelter avant l'entrée en vigueur de la disposition législative attaquée, elle ne pourrait retirer aucun avantage d'une éventuelle annulation.

B.4.1. La partie requérante est une société de production agréée, au sens du régime de Tax Shelter, qui pourrait être éligible pour des investissements par le biais d'une convention-cadre pour la production audiovisuelle. Elle fait également partie d'un groupe de sociétés auquel appartient aussi une entreprise de télédiffusion, de sorte qu'elle doit être qualifiée de « société de production liée ».

Avant la modification législative attaquée, les sociétés de production liées étaient toujours exclues de la possibilité de bénéficier d'un financement dans le cadre du régime de Tax Shelter.

La disposition attaquée fait désormais naître un avantage fiscal pour les investisseurs qui souhaitent investir dans des sociétés de production liées qui réalisent des productions pour une entreprise de télédiffusion avec laquelle elles ne sont pas liées au sens de l'article 11 du Code des sociétés. La partie requérante estime dès lors être affectée directement et défavorablement par la disposition attaquée, en ce que celle-ci aurait une influence négative sur sa compétitivité.

B.4.2. La partie requérante est une société de production liée qui est exclue de l'application du régime de Tax Shelter si elle réalise une production pour une entreprise de télédiffusion avec laquelle elle est liée au sens de l'article 11 du Code des sociétés.

Il n'est pas requis qu'une éventuelle annulation lui procure un avantage immédiat. La circonstance que la partie requérante a une chance de voir sa situation réglée de manière plus avantageuse du fait de l'annulation de la disposition attaquée suffit pour justifier son intérêt à l'annulation de cette disposition.

B.4.3. Le recours est dès lors recevable.

*Quant au premier moyen*

B.5. La partie requérante prend un premier moyen de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution par l'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016, en ce que celui-ci ferait naître une différence de traitement en matière fiscale entre les sociétés de production, selon que les œuvres audiovisuelles créées par celles-ci sont diffusées par une entreprise de télédiffusion qui leur est liée ou par une entreprise de télédiffusion qui ne leur est pas liée, la société de production étant considérée comme une société de production liée dans la première situation et comme une société de production non liée dans la seconde. La différence de traitement, fondée sur la liaison ou non avec une entreprise de télédiffusion, ne serait pas raisonnablement justifiée eu égard au but poursuivi par le législateur et aux effets visés par la mesure.

B.6.1. Le Conseil des ministres et la partie intervenante font valoir que, dans ces situations différentes, les statuts juridiques des sociétés de production liées ne sont pas comparables.

B.6.2. Une société de production qui est « liée » à une entreprise de télédiffusion, au sens de l'article 11 du Code des sociétés, constitue avec celle-ci un ensemble indissociable sur le plan économique et connaît une réalité économique différente de celle que connaît une société de production indépendante.

Les raisons qui ont poussé le législateur à prévoir que le régime de Tax Shelter ne peut s'appliquer à des investissements réalisés au profit d'entreprises de télédiffusion et des sociétés de production qui leur sont liées découlent du fait que ces sociétés connaissent des réalités économiques différentes et que les règles du droit de l'Union européenne relatives aux aides d'Etat sont différentes.

B.6.3. Il ne faut toutefois pas confondre différence et non-comparabilité. Les réalités économiques différentes qui sont propres à une société de production liée et à une société de production non liée peuvent certes constituer un critère dans l'appréciation du caractère raisonnable et proportionné de la différence de traitement, mais elles ne sauraient suffire pour conclure à leur non-comparabilité.

Des réalités économiques différentes n'excluent pas que la société de production liée et la société de production non liée entrent en concurrence et puissent donc être comparées l'une à l'autre en ce qui concerne la possibilité de bénéficier du régime de Tax Shelter.

B.7. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172 de la Constitution est une application particulière de ce principe en matière fiscale.

Le principe d'égalité en matière fiscale n'interdit pas au législateur d'octroyer un avantage fiscal à certains contribuables, pour autant que la différence de traitement ainsi créée puisse se justifier raisonnablement.

B.8. L'article 194<sup>ter</sup> du CIR 1992 fait partie des dispositions qui concernent les revenus exonérés à l'impôt des sociétés. Il appartient au législateur de fixer les exonérations portant sur les revenus imposables. Il dispose en la matière d'une marge d'appréciation étendue. Il appartient en outre au législateur d'apprécier si un régime d'immunisation fiscale instauré par lui doit être modifié ou non et, ce faisant, de déterminer pour quelle période, dans quelles conditions et selon quelles modalités cette modification est applicable.

Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. Lorsqu'une différence de traitement apparaît à l'occasion de ces choix, en l'espèce s'agissant plus précisément des modalités relatives à une exonération des revenus imposables, la Cour se doit toutefois d'examiner si cette différence repose sur une justification raisonnable.

B.9. Comme il est dit en B.2.3, l'article 194<sup>ter</sup>, § 1er, alinéa 1er, 2°, du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par l'article 2, 3°, attaqué, de la loi du 26 mai 2016, prévoit une extension du champ d'application du régime de Tax Shelter aux sociétés de production liées qui s'engagent à ne pas signer de convention-cadre relative au régime de Tax Shelter pour la production d'une œuvre éligible pour laquelle l'entreprise de télédiffusion avec laquelle elles sont liées retire des avantages directement liés à la production ou à l'exploitation de l'œuvre éligible. Les productions qui sont destinées à être diffusées ou exploitées par une entreprise de télédiffusion qui est liée, au sens de l'article 11 du Code des sociétés, à la société de production, restent exclues du système de Tax Shelter :

« Si [les sociétés de télédiffusion appartenant au même groupe que la société de production] n'ont aucun lien avec la maison de production ou la production concernée, il n'aurait pas été équitable de maintenir une interdiction d'éligibilité au régime du Tax Shelter dans le chef de la maison de production » (*Doc. parl.*, Chambre, 2015-2016, DOC 54-1737/004, p. 8).

B.10. Cette différence de traitement repose sur un critère objectif et plus précisément sur le fait que la production audiovisuelle est réalisée par la société de production pour une entreprise de télédiffusion à laquelle elle est liée ou pour une autre entreprise de télédiffusion.

B.11.1. Il ressort des travaux préparatoires cités en B.2.2 que l'exclusion des sociétés de production liées est fondée sur le fait que les entreprises de télédiffusion auxquelles elles sont liées sont déjà financées dans une large mesure en vertu des quotas nationaux et européens d'investissement en production européenne et indépendante.

En outre, il y a lieu de constater que les sociétés de production liées et les sociétés de production non liées connaissent des réalités économiques différentes, de sorte que seules les

sociétés de production de la seconde catégorie sont soumises aux règles économiques de l'offre et de la demande.

B.11.2. Le critère de distinction utilisé est pertinent au regard de l'objectif poursuivi par le législateur. En permettant tout de même aux sociétés de production intégrées dans un groupe de sociétés de bénéficiaire, sous certaines conditions, du régime de Tax Shelter, le législateur a étendu au maximum la catégorie des sociétés de production qui peuvent avoir recours au Tax Shelter pour financer leurs productions, sans toutefois permettre aux télédiffuseurs, qui reçoivent déjà suffisamment d'autres aides, de bénéficier du même régime.

B.11.3. L'exonération de certains bénéficiaires d'entreprises de l'impôt des sociétés ne constitue pas la règle, mais l'exception. L'intention du législateur est d'étendre la catégorie des sociétés de production liées pouvant lever des fonds en ayant recours au Tax Shelter lorsqu'elles réalisent une production qui n'est pas destinée à une entreprise de télédiffusion du même groupe de sociétés.

Les sociétés de production liées sont en effet libres de réaliser des productions qui ne sont pas destinées aux entreprises de télédiffusion de leur propre groupe de sociétés; dans ce cas, elles ont aussi la possibilité d'attirer des investissements au moyen du Tax Shelter.

Enfin, il n'est pas porté une atteinte disproportionnée aux droits des sociétés de production concernées, étant donné que l'avantage qui leur est offert ou non résulte du choix qu'elles font. Le législateur a raisonnablement pu estimer que les sociétés de production qui choisissent de réaliser des productions pour les entreprises de télédiffusion qui leur sont liées acceptent les avantages et les inconvénients ainsi que les effets juridiques de leur choix.

B.12. Le premier moyen n'est pas fondé.

*Quant au second moyen*

B.13. La partie requérante prend un second moyen de la violation, par l'article 2, 3°, de la loi du 26 mai 2016, des articles 10 et 11 de la Constitution, combinés avec les articles 107, paragraphe 1, et 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, en ce que la disposition attaquée constitue la mise à exécution d'une aide d'Etat qui n'a pas fait l'objet d'une notification préalable à la Commission européenne et qui devrait donc être considérée comme illégale.

B.14. Les articles 107, paragraphe 1, et 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne disposent :

« Art. 107. 1. Sauf dérogations prévues par les traités, sont incompatibles avec le marché intérieur, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres, les aides accordées par les Etats ou au moyen de ressources d'Etat sous quelque forme que ce soit, qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions ».

« Art. 108. 3. La Commission est informée, en temps utile pour présenter ses observations, des projets tendant à instituer ou à modifier des aides. Si elle estime qu'un projet n'est pas compatible avec le marché intérieur, aux termes de l'article 107, elle ouvre sans délai la procédure prévue au paragraphe précédent. L'Etat membre intéressé ne peut mettre à exécution les mesures projetées avant que cette procédure ait abouti à une décision finale ».

B.15.1. Les articles 107 et 108, précités, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne exposent les règles qui doivent être suivies lors de l'octroi d'aides d'Etat. Le respect de ces règles garantit qu'aucune mesure ne fausse ou ne menace de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions. Dans son examen de la compatibilité de la disposition attaquée avec les articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour peut dès lors être amenée à examiner s'il est porté atteinte de manière discriminatoire à cette garantie.

Dès lors que le second moyen porte sur le défaut de notification de la disposition attaquée à la Commission européenne en violation de l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, la Cour doit examiner si la modification du régime de Tax Shelter doit être qualifiée de « modification d'une aide d'Etat existante » (article 1, c), du

règlement (UE) 2015/1589 du 13 juillet 2015 du Conseil portant modalités d'application de l'article 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne) et, dans l'affirmative, si cette modification devait être notifiée à la Commission avant d'être mise à exécution.

B.15.2. L'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne prohibe, en principe, les aides d'Etat accordées aux entreprises, qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises ou certaines productions, dans la mesure où elles affectent les échanges entre Etats membres.

B.15.3. Pour qu'une mesure puisse être qualifiée d'aide d'Etat, quatre conditions cumulatives doivent être remplies. Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'Etat ou au moyen de ressources d'Etat. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre Etats membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage sélectif à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence (CJUE, 4 juin 2015, C-15/14, *MOL Magyar Loaj – és Gázipari Nyrt.*, point 47).

A cet égard, selon une jurisprudence constante de la Cour de justice, « la notion d'aide est plus générale que celle de subvention, étant donné qu'elle comprend non seulement des prestations positives, telles que les subventions elles-mêmes, mais également des interventions [d'Etat] qui, sous des formes diverses, allègent les charges qui normalement grèvent le budget d'une entreprise et qui, par là, sans être des subventions au sens strict du mot, sont de même nature et ont des effets identiques » (CJUE, 18 mai 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, point 15; 4 juin 2015, C-5/14, *Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH c. Hauptzollamt Osnabrück*, point 71).

B.15.4. L'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne institue un contrôle préventif sur les projets d'aides nouvelles. Selon la Cour de justice de l'Union européenne, « la prévention ainsi organisée vise à ce que seules des aides compatibles soient mises à exécution. Afin de réaliser cet objectif, la mise en œuvre d'un projet d'aide est différée jusqu'à ce que le doute sur sa compatibilité soit levé par la décision finale de la Commission » (CJUE, 18 mai 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, point 40).



B.15.5. Tandis que l'appréciation de la compatibilité de mesures d'aide avec le marché intérieur relève de la compétence exclusive de la Commission européenne, agissant sous le contrôle du Tribunal et de la Cour de justice de l'Union européenne, les juridictions nationales veillent à la sauvegarde, jusqu'à la décision finale de la Commission, des droits des justiciables dans l'hypothèse où l'obligation, inscrite à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, d'effectuer une notification préalable à la Commission européenne n'a pas été respectée (CJUE, 18 mai 2017, C-150/16, *Fondul Proprietatea SA*, point 42; 26 octobre 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE (DEI)*, point 97).

« 98. A cette fin, les juridictions nationales peuvent être saisies de litiges les obligeant à interpréter et à appliquer la notion d' 'aide d'Etat ', visée à l'article 107, paragraphe 1, TFUE, en particulier en vue de déterminer si une mesure instaurée sans tenir compte de la procédure de contrôle préalable prévue à l'article 108, paragraphe 3, TFUE devrait ou non y être soumise [...]

99. Si les juridictions nationales parviennent au constat que la mesure concernée aurait effectivement dû être notifiée à la Commission, elles doivent vérifier si l'Etat membre concerné s'est conformé à cette obligation et, si tel n'est pas le cas, déclarer cette mesure illégale » (CJUE, 26 octobre 2016, C-590/14 P, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE (DEI)*)

B.15.6. Partant, il appartient à la Cour d'examiner si la disposition législative attaquée constitue ou non une aide d'Etat au sens de l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne.

B.16.1. Le régime de Tax Shelter est une mesure d'aide existante, à savoir un régime d'aides qui a déjà été autorisé par la Commission européenne et qui fait l'objet d'une modification législative, de sorte qu'une modification est apportée au régime de Tax Shelter.

En vertu de l'article 108, paragraphe 3, *juncto* l'article 2 du règlement (UE) 2015/1589, tout projet d'octroi d'une aide nouvelle est notifié en temps utile à la Commission par l'Etat membre concerné, sachant que par « aide nouvelle », il faut entendre « toute aide [...] qui n'est pas une aide existante, y compris toute modification d'une aide existante » (article 1, c), du règlement (UE) 2015/1589). Par conséquent, les modifications apportées aux mesures d'aide existantes sont en principe aussi soumises à un contrôle préventif, afin que seules les aides compatibles soient mises à exécution (CJUE, 19 juillet 2016, C-526/14, *Tadej Kotnik e.a.*, point 36).

Toutefois, l'article 4, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 « concernant la mise en œuvre du règlement (UE) 2015/1589 du Conseil portant modalités d'application de l'article 108 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne » dispose qu'« aux fins de l'article 1er, [sous] c), du règlement (CE) n° 659/1999, on entend par 'modification d'une aide existante' tout changement autre que les modifications de caractère purement formel ou administratif qui ne sont pas de nature à influencer l'évaluation de la compatibilité de la mesure d'aide avec le marché commun » (CJUE, C-590/14 P, 26 octobre 2016, *Dimosia Epicheirisi Ilektrismou AE (DEI)*, point 47). Partant, si la modification porte sur une adaptation d'ordre purement formel ou administratif, aucune notification à la Commission européenne n'est requise.

B.16.2. Etant donné que la disposition attaquée modifie le régime de Tax Shelter, en ce sens que les sociétés de production liées peuvent désormais elles aussi bénéficier des avantages du régime de Tax Shelter, il y a lieu d'examiner si cette modification doit être considérée comme une « modification d'une aide existante », auquel cas la modification législative attaquée devait effectivement être notifiée préalablement à la Commission européenne et autorisée par celle-ci.

Constitue en effet une aide illégale, une modification d'une aide d'Etat existante, au sens de l'article 107, paragraphe 1, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, mise à exécution en méconnaissance des obligations découlant de l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, c'est-à-dire octroyée sans avoir été notifiée préalablement à la Commission européenne ou, lorsqu'elle a été notifiée, octroyée avant que la Commission européenne se soit prononcée dans les délais requis (voy., notamment, CJCE, 5 octobre 2006, C-368/04, *Transalpine Ölleitung in Österreich GmbH*, point 40 ; Tribunal, 1er juillet 2010, T-62/08, *ThyssenKrupp Acciai Speciali Terni SpA c. Commission*, point 231).

B.16.3. Par ordonnance du 13 décembre 2017, la Cour a décidé que l'affaire était en état mais elle a également invité le Conseil des ministres à communiquer, dans un mémoire complémentaire à introduire le 10 janvier 2018 au plus tard et à communiquer aux autres parties dans le même délai, toute la correspondance relative à la notification formelle ou informelle de la modification de l'aide d'Etat existante.

Le Conseil des ministres a introduit dans le délai imposé un mémoire complémentaire au greffe, expliquant que la Commission européenne avait confirmé de manière informelle, par courriel, au Conseil des ministres que la disposition attaquée concernait une adaptation « d'une nature purement technique » qui ne changeait pas l'appréciation de la Commission européenne sur la compatibilité du régime de Tax Shelter.

B.16.4. La circonstance que la Commission européenne a fait cette communication par un courrier électronique du 9 décembre 2015 ne porte pas atteinte aux conclusions qui peuvent en être tirées. En effet, conformément au Code de bonnes pratiques de la Commission européenne pour la conduite des procédures de contrôle des aides d'Etat, la Commission européenne est d'abord avertie de manière informelle lors d'une phase de pré-notification, avant notification formelle pour décision.

En outre, à la question de savoir si la disposition attaquée avait fait l'objet d'une notification à la Commission européenne conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne, soulevée par la section de législation du Conseil d'Etat (avis n° 58.438/3 du 4 décembre 2015), le délégué du Gouvernement a répondu ce qui suit :

« Un premier contact avait été pris avec la Commission européenne et il paraissait que nos adaptations ne devaient pas remettre en cause leur accord. Nous avons ensuite transmis le projet, d'une façon informelle, qu'ils sont en train d'examiner et à ce jour, ils nous ont dit de ne pas notifier formellement. Si l'examen se déroule comme prévu, nous devons seulement notifier le projet une fois celui-ci adopté par la Chambre, pour simple information. Si par contre, certains points soulevaient le moindre problème, nous notifierions directement alors et officiellement à la Commission européenne » (*Doc. parl., Chambre, 2015-2016, DOC 54-1737/001, pp. 35-36*).

B.16.5. En l'espèce, compte tenu du fait que la Commission européenne a déjà confirmé par un courrier électronique du 9 décembre 2015 que la modification législative consiste en une adaptation d'ordre purement technique, il résulte de l'article 108, paragraphe 3, *juncto* l'article 4, paragraphe 1, du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission du 21 avril 2004 qu'aucune notification n'est nécessaire et que, par conséquent, la modification du régime de Tax Shelter constitue une mesure d'aide légale.

B.17. Le second moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 26 avril 2018.

Le greffier,

Le président,

F. Meerschaut

E. De Groot