

Numéros du rôle : 1251, 1254,
1255, 1256, 1257 et 1258

Arrêt n° 136/98
du 16 décembre 1998

A R R E T

En cause : les recours en annulation de l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et [de] la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions », en ce qu'il confirme les articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne », introduits par la « Société des transports flamande » et autres.

La Cour d'arbitrage,

composée des présidents L. De Grève et M. Melchior, et des juges H. Boel, L. François, J. Delruelle, R. Henneuse et M. Bossuyt, assistée du greffier L. Potoms, présidée par le président L. De Grève,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 15 décembre 1997 et parvenue au greffe le 17 décembre 1997, la « Société des transports flamande », dont le siège social est établi à 2800 Malines, Hendrik Consciencestraat 1, a introduit un recours en annulation de l'article 2, 1^o, de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et [de] la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions » (publiée au *Moniteur belge* du 19 juin 1997), en tant qu'il confirme les articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2^o et 3^o, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne ».

b. Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste les 18 et 19 décembre 1997 et parvenues au greffe les 19 et 22 décembre 1997, des recours en annulation de l'article 2, 1^o, de la loi précitée du 13 juin 1997, en tant qu'il confirme l'article 31 de l'arrêté royal précité du 20 décembre 1996, ont été introduits par :

- la Société des transports intercommunaux de Bruxelles, dont le siège est établi à 1050 Bruxelles, avenue de la Toison d'Or 15,

- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, boulevard du Régent 21-23, 1000 Bruxelles,

- le Port autonome de Liège, dont le siège est établi à 4000 Liège, quai de Maastricht 14,

- le Gouvernement wallon, rue Mazy 25-27, 5100 Namur,

- la Société régionale wallonne du transport, dont le siège est établi à 5100 Namur, avenue Gouverneur Bovesse 96, et la Société de transport en commun TEC Liège-Verviers, dont le siège est établi à 4030 Liège, rue du Bassin 119.

Ces affaires sont inscrites respectivement sous les numéros 1251 (a) et 1254 à 1258 (b) du rôle.

II. *La procédure*

Par ordonnances des 17, 19 et 22 décembre 1997, le président en exercice a désigné pour chacune des affaires les juges du siège conformément aux articles 58 et 59 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour d'arbitrage.

Les juges-rapporteurs ont estimé n'y avoir lieu de faire application dans les affaires respectives des articles 71 ou 72 de la loi organique.

Par ordonnance du 11 février 1998, la Cour a joint les affaires.

Les recours ont été notifiés conformément à l'article 76 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 13 février 1998; l'ordonnance de jonction a été notifiée par les mêmes lettres.

L'avis prescrit par l'article 74 de la loi organique a été publié au *Moniteur belge* du 6 février 1998.

Le Conseil des ministres, rue de la Loi 16, 1000 Bruxelles, a introduit un mémoire, par lettre recommandée à la poste le 31 mars 1998.

Ce mémoire a été notifié conformément à l'article 89 de la loi organique, par lettres recommandées à la poste le 24 avril 1998.

Des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la « Société des transports flamande », par lettre recommandée à la poste le 19 mai 1998;
- la Société des transports intercommunaux de Bruxelles, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998;
- le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998;
- le Port autonome de Liège, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998;
- le Gouvernement wallon, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998;
- la Société régionale wallonne du transport et la Société de transport en commun TEC Liège-Verviers, par lettre recommandée à la poste le 22 mai 1998.

Par ordonnances des 27 mai 1998 et 26 novembre 1998, la Cour a prorogé respectivement jusqu'aux 15 décembre 1998 et 15 juin 1999 le délai dans lequel l'arrêt doit être rendu.

Par ordonnance du 23 septembre 1998, la Cour a déclaré les affaires en état et fixé l'audience au 21 octobre 1998.

Cette ordonnance a été notifiée aux parties ainsi qu'à leurs avocats, par lettres recommandées à la poste le 24 septembre 1998.

A l'audience publique du 21 octobre 1998 :

- ont comparu :

. Me R. Tournicourt, avocat au barreau de Bruxelles, pour la partie requérante dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle;

. Me. E. Gillet, Me E. De Plaen et Me P. Boucquey, avocats au barreau de Bruxelles, pour les parties requérantes dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1256, 1257 et 1258 du rôle;

. B. Druart et P. Goblet, fonctionnaires au ministère des Finances, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs M. Bossuyt et R. Henneuse ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- les affaires ont été mises en délibéré.

La procédure s'est déroulée conformément aux articles 62 et suivants de la loi organique, relatifs à l'emploi des langues devant la Cour.

III. *Les dispositions attaquées*

L'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions » est libellé comme suit :

« Sont confirmés avec effet à la date de leur entrée en vigueur :

1° Arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures fiscales et diverses, en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne. »

L'article 31 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 est libellé comme suit :

« Art. 31. L'article 222 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

' Art. 222. Les personnes morales visées à l'article 220, 2°, sont également imposables à raison :

1° des cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré et des pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu, visées respectivement à l'article 52, 3°, b, et 5°, dans la mesure où elles ne satisfont pas aux conditions prévues à l'article 59;

2° des frais visés à l'article 53, 6° à 11° et 14;

3° des dépenses visées aux articles 57 et 195, § 1er, alinéa 1er, qui ne sont pas justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif;

4° de 25 p.c. des frais et moins-values afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus visés à l'article 66, à l'exception des frais de carburant. ' »

L'article 34 du même arrêté royal dispose :

« Art. 34. L'article 226 du même Code est remplacé par la disposition suivante :

' Art. 226. L'impôt sur les frais et moins-values visés à l'article 222, 2° et 4°, ainsi que sur les dividendes visés à l'article 224, est majoré comme il est prévu à l'article 218, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés. ' »

IV. *En droit*

- A -

A.1. Les requérants formulent des moyens pris, d'une part, de la violation des règles de compétence et, d'autre part, de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec d'autres règles de droit.

Moyens pris de la violation des règles de compétence

A.2.1. Les requérants dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle allèguent, dans le premier moyen, que les dispositions attaquées violent l'article 6, § 1er, X, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, qui attribue aux régions la compétence pour le transport en commun urbain et vicinal.

Les requérants dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1257 et 1258 du rôle dénoncent, dans le second moyen, une violation de l'article 39 de la Constitution et de l'article 6, § 1er, X, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Le requérant dans l'affaire portant le numéro 1256 du rôle (le Port autonome de Liège) allègue, dans le second moyen, une violation de l'article 39 de la Constitution et de l'article 6, § 1er, X, 3°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, qui rend les régions compétentes pour les ports et leurs dépendances.

A.2.2. Aucun requérant ne conteste que le législateur fédéral est compétent pour modifier le Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R.).

Toutefois, dans l'exercice de leurs compétences respectives, les divers législateurs doivent respecter la règle de proportionnalité et ne peuvent, par l'exercice de leur compétence, porter atteinte aux politiques menées par les autres entités. Les différents législateurs fiscaux ne peuvent prendre des mesures qui ont pour effet de retirer une matière ou une compétence à une collectivité visée par la Constitution ou par la loi spéciale et n'ont pas davantage la possibilité d'adopter des mesures qui, même sans viser un objectif soustrait à leur compétence, rendraient impossible ou exagérément difficile l'exercice de la compétence par son titulaire.

A.2.3. Il est reproché au législateur fiscal fédéral d'avoir induit, par les dispositions attaquées, une augmentation de l'impôt, qui rend impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les législateurs régionaux et par les requérants, de leurs compétences en matière de transport urbain ou vicinal. L'augmentation de l'assiette imposable des sociétés de transport rend difficile le respect par ces dernières de toutes les obligations résultant des contrats de gestion conclus avec la région dont elles relèvent, contrats qui ne sont rien d'autre que la traduction contractuelle de la politique que la en commun, de sorte que leur marge de manoeuvre est sensiblement restreinte. Le même grief est formulé par le Port autonome de Liège concernant la politique portuaire.

A.2.4. La « Société des transports flamande » invoque, en ce qui concerne sa situation spécifique, le fait qu'elle opère sous la tutelle financière de la Communauté flamande et qu'elle ne fixe pas librement les tarifs (c'est-à-dire les recettes), si bien que cette charge supplémentaire substantielle est finalement répercutée sur le budget de la Communauté flamande et que l'exercice des compétences de cette dernière est rendu plus difficile.

A.2.5. La Société des transports intercommunaux de Bruxelles et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soulignent, pour leur part, les difficultés que ladite société connaît déjà, suite à l'augmentation de la dette, à la réduction de la dotation aux investissements et aux obligations contractuelles lui imposant un effort d'économie sur les frais de fonctionnement. La mesure attaquée accroîtrait les charges de la société et remettrait en région entend mener sur son territoire en matière de transport outre en cause les fondements acquis de la paix sociale. D'autres solutions pour faire face aux charges supplémentaires impliqueraient que la société ne serait pas en mesure d'assumer les missions qui lui sont confiées, mettant ainsi en péril les transports en commun à Bruxelles.

A.3.1. Selon le Conseil des ministres, il n'apparaît pas qu'en exerçant sa compétence en matière d'impôt sur les revenus, le législateur fédéral ne soit pas resté dans un rapport de proportionnalité raisonnable ou ait rendu impossible ou exagérément difficile la mise en oeuvre par les régions de leurs compétences.

La règle de la proportionnalité interdit qu'un législateur, tout en restant dans les limites de l'exercice d'une compétence propre, poursuive, de manière directe ou indirecte, des objectifs relevant des attributions d'autres législateurs, mais ne s'oppose cependant pas à ce que des mesures soient prises qui compliqueraient l'exercice par les autres législateurs des compétences qui leur sont réservées. Le conflit d'intérêt qui en résulterait éventuellement doit être résolu conformément à la procédure prévue à cet effet dans la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles.

A.3.2. Aucune des requêtes ne précise en quoi l'exercice de leurs compétences par les législateurs régionaux serait rendu impossible ou exagérément difficile. En réalité, seul est dénoncé un alourdissement des charges d'impôts, qui n'a qu'une incidence marginale sur le budget global des sociétés concernées. Il n'est pas démontré que la mesure litigieuse rendrait impossible le respect par les sociétés de transport ou par le Port autonome de Liège des obligations qui découlent des contrats de gestion. En outre, l'exercice par une région de sa compétence en matière de transport en commun urbain et de politique portuaire ne se réduit pas au contrat de gestion conclu par elle avec la société régionale de transport public.

A.4.1. Dans leur mémoire en réponse, les requérants affirment qu'une entrave excessive à l'exercice d'une compétence suffit pour qu'il y ait violation du principe de proportionnalité et qu'il ne faut pas, comme le soutient le Conseil des ministres, qu'il y ait une véritable impossibilité. En outre, lors du contrôle au regard du principe de proportionnalité, ce sont la portée réelle et l'effet de la mesure incriminée qui sont déterminants et non, comme le soutient le Conseil des ministres, l'objectif poursuivi par le législateur; le principe précité peut se trouver violé par les conséquences purement budgétaires d'une norme.

A.4.2. Les requérants contestent également l'argument selon lequel il ne saurait y avoir de violation du principe de proportionnalité, en ce qui concerne les transports en commun urbains, parce que les transports en commun publics ne se limitent pas au contrat de gestion conclu avec les sociétés régionales de transport public. Les sociétés de transport sont, pour les régions, l'instrument de loin le plus important de leur politique en matière de transport en commun urbain et vicinal. Les requérants répètent que les mesures litigieuses rendent particulièrement difficile l'exécution des contrats de gestion conclus, que la loi contredit la déclaration gouvernementale qui annonçait une politique de transport relevant avec les régions et que ce sont principalement des personnes morales relevant des régions qui sont touchées.

Moyens pris de la violation des articles 10 et 11 de la Constitution

A.5.1. Le requérant dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle allègue, dans un second moyen, une violation des articles 10, 11, 143 et 172 de la Constitution.

L'objectif poursuivi par la mesure est manifestement celui d'un accroissement des recettes de l'autorité fédérale, en vue de l'adhésion de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne.

Toutefois, il n'existe pas de justification objective et raisonnable pour la distinction qui est faite au sein de la catégorie des contribuables soumis à l'impôt des personnes morales entre, d'une part, les contribuables énumérés dans les dispositions des articles 180 et 220, 2°, du C.I.R. et, d'autre part, les autres contribuables cités à l'article 220, 1°, du C.I.R. (l'Etat, les communautés, les provinces, etc.) et à l'article 220, 3°, du C.I.R. (toutes les autres personnes morales qui ont en Belgique leur siège social ou leur siège de direction, ou qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, telles que les associations sans but lucratif, les unions professionnelles, les associations internationales, les organismes d'utilité publique, les universités, etc.).

A.5.2. Les personnes morales énumérées à l'article 180 du C.I.R. qui assurent en outre un service d'intérêt public, à savoir l'organisation du transport public, sont dès lors traitées de manière inégale par rapport à d'autres personnes morales qui poursuivent, elles, des intérêts purement privés, sans être pour autant des sociétés à but lucratif (par exemple, un intérêt collectif), et qui sont par conséquent également soumises à l'impôt des personnes morales, sans toutefois être soumises à l'impôt sur leurs dépenses non admises.

A.5.3. L'inégalité susmentionnée se trouve encore renforcée par le fait que l'article 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 oblige les personnes morales énumérées à l'article 180 du C.I.R. à payer anticipativement, au cours de la période imposable, la partie de l'impôt correspondant aux dépenses non admises, en vue d'éviter une majoration de l'impôt.

Ces personnes morales sont donc déjà contraintes, durant l'année d'exploitation, de soustraire des moyens financiers importants à l'exploitation des transports en commun. On trouve ici également l'inégalité injustifiée au sein de la catégorie des contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales, qui a été décrite plus haut.

A.6.1. Les requérants dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1256, 1257 et 1258 du rôle allèguent, dans le premier moyen, que les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution lus conjointement ou non avec l'article 172 de celle-ci.

Dans la première branche du moyen, il est reproché aux dispositions en cause d'établir une identité de traitement pour des contribuables qui se trouvent dans des situations différentes.

En principe, toutes les dépenses d'une société ont nécessairement un caractère professionnel, dans la mesure où une société est une personne morale créée en vue de l'exercice d'une activité lucrative.

Il existe cependant un certain nombre de dépenses qui, en vertu du Code des impôts sur les revenus, ne peuvent être déduites au titre de frais professionnels et qui entrent donc dans l'assiette imposable du contribuable. Ces dépenses sont appelées « dépenses non admises ».

L'assiette imposable d'une société est constituée par les bénéfices générés par cette société au cours de la période imposable, majorés des dépenses non admises. Si la société est en perte à concurrence des dépenses non admises au moins, l'assiette imposable sera nulle et la société ne devra normalement payer aucun impôt au titre de l'impôt sur le revenu. Dans cette hypothèse, les dépenses non admises, qui sont en principe intégrées à la base imposable de la société, n'auront aucune incidence sur l'impôt.

La mesure attaquée applique le système de la taxation des dépenses non admises, en vigueur pour les sociétés, aux personnes visées à l'article 180 du C.I.R., qui ne sont en principe pas soumises à l'impôt des sociétés.

Dans le système de l'impôt des sociétés, l'impôt est dû sur les bénéfices nets réalisés par une société. Ces bénéfices nets sont constitués de l'ensemble des revenus diminués des coûts. S'agissant de ces coûts, une distinction est faite, par la loi, entre les dépenses qui peuvent être déduites au titre de frais professionnels et celles dont la déduction n'est pas admissible. Le concept des dépenses non admises se comprend donc dans le régime de l'impôt des sociétés.

Pour les personnes soumises à l'impôt des personnes morales, le système est radicalement différent, en ce que l'impôt est dû indépendamment de l'idée de bénéfice. Le Code des impôts sur les revenus fixe au contraire un certain nombre de postes pour lesquels l'impôt est dû. Etant donné que l'impôt des personnes morales n'est pas calculé sur les bénéfices du contribuable, le concept de frais déductibles des revenus bruts ne se conçoit pas. Pas plus que les frais professionnels, les dépenses non admises ne se conçoivent dans un régime où la base imposable n'est pas constituée par le revenu net du contribuable.

Le traitement identique que la mesure attaquée applique à des personnes placées dans des situations différentes a donc une conséquence inacceptable et discriminatoire. Les contribuables soumis à l'impôt des sociétés ne sont pas imposés sur les dépenses non admises s'ils ne génèrent aucun bénéfice ou s'ils sont en déficit. En revanche, les contribuables visés à l'article 180 du C.I.R., parmi lesquels les requérants, seront débiteurs de l'impôt, quels que soient leurs résultats, dans la mesure où le système des dépenses non admises s'applique indépendamment de l'idée de bénéfice.

A.6.2. Il est soutenu dans la seconde branche du moyen que les dispositions attaquées violent les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination en ce qu'elles traitent différemment deux catégories comparables de personnes, étant donné que l'élargissement de l'assiette imposable aux dépenses non admises ne concerne que les personnes visées à l'article 220, 2°, et non celles visées à l'article 220, 1° et 3°.

D'abord, la différence de traitement ne repose pas sur un critère objectif. En effet, en matière fiscale, le principe d'égalité n'est respecté que si la catégorie de destinataires est définie de manière générale et abstraite et non lorsque, comme en l'espèce, les contribuables sont cités nommément dans le Code des impôts sur les revenus.

La différence de traitement n'est pas davantage justifiée. D'une part, l'objectif poursuivi par le législateur en adoptant les mesures critiquées, à savoir l'adhésion de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, est trop général et permet, en soi, de justifier toutes les discriminations. D'autre part, cet objectif ne permet pas de justifier le fait que la mesure contestée n'est pas appliquée aux personnes visées à l'article 220, 1° et 3°, du C.I.R. En particulier, aucune justification n'est donnée pour l'exclusion des associations sans but lucratif qui étaient également visées dans le projet original mais qui, par la suite, sous la pression du secteur, ont été épargnées.

Enfin, la différence de traitement n'est pas adéquate, étant donné que la mesure attaquée ne permet pas d'atteindre les objectifs poursuivis par le législateur fédéral. La réduction du déficit public par une pression fiscale accrue sur les personnes morales de droit public telles que les sociétés de transport public se soldera, en termes budgétaires, par une opération blanche et ne permettra donc pas d'atteindre l'objectif qui consistait à diminuer le déficit public.

A.7.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres répond en premier lieu aux moyens formulés dans les requêtes inscrites sous les numéros 1254, 1255, 1256, 1257 et 1258 du rôle.

A l'encontre de la première branche du moyen, le Conseil des ministres affirme que, d'une manière générale, la prémisse du raisonnement des requérants est fautive, étant donné que les cotisations en cause ne portent pas sur des dépenses non admises mais sur des sommes non justifiées ou considérées comme non déductibles pour tous les contribuables.

Selon le Conseil des ministres, les sociétés et les personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R. se trouvent bien dans des situations comparables. Bien que l'article 180 du C.I.R. exclue les personnes morales susvisées de l'impôt des sociétés, il s'agit effectivement de personnes morales qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif au sens de l'article 2, § 2, 1° et 2°, du C.I.R.

En fait, la mesure litigieuse rétablit l'égalité en replaçant fiscalement sur le même pied toutes les personnes morales ayant des activités similaires, étant donné que pour les deux catégories, certaines dépenses sont comprises dans la base imposable et imposées suivant le même tarif.

A.7.2. S'agissant de la seconde branche du moyen, le Conseil des ministres conteste la thèse des requérants selon laquelle les trois catégories de contribuables visées à l'article 220 du C.I.R. devraient nécessairement être traitées de manière égale pour la simple raison qu'elles sont soumises à l'impôt des personnes morales.

L'article 220 du C.I.R. contient trois catégories de personnes morales présentant des caractéristiques propres et qui, sur la base des articles 221 à 223 du même Code, connaissent des assiettes imposables différentes.

Entre les personnes morales visées à l'article 220, 1° et 3°, d'une part, et celles visées à l'article 220, 2°, d'autre part, il existe un critère de distinction objectif, en ce que seule la dernière catégorie se livre à des opérations de caractère lucratif. Si les personnes morales visées à l'article 220, 3°, se livraient à des opérations de caractère lucratif, elles seraient soumises à l'impôt des sociétés; en revanche, les personnes morales visées à l'article 220, 1°, ne peuvent jamais, par définition, poursuivre un but lucratif.

La différence de traitement litigieuse est donc adéquate et suffisamment justifiée.

A.7.3. En réponse au deuxième moyen formulé dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle, le Conseil des ministres renvoie à l'argumentation développée plus haut.

A.8.1. Le requérant dans l'affaire portant le numéro 1251 du rôle affirme, dans son mémoire en réponse, que, contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, les contribuables visés à l'article 220, 1°, 2° et 3°, du C.I.R. sont bel et bien comparables.

Les contribuables visés à l'article 220, 2° et 3°, sont comparables du fait qu'ils exercent une activité particulière, en quoi ils se démarquent de la manière dont les contribuables soumis à l'impôt des sociétés exercent leurs activités. De même, les contribuables visés à l'article 220, 1° et 2°, sont comparables en ce qu'ils peuvent assurer des services publics similaires.

A.8.2. En ce qui concerne la différence de traitement, le requérant critique le fait que seule une catégorie limitée de contribuables est touchée. L'exercice d'une activité lucrative ne peut pas non plus constituer un critère raisonnable pour l'élargissement de l'assiette imposable et pour instaurer l'obligation de versements anticipés, étant donné que l'exercice d'une activité lucrative ne correspond pas nécessairement aux recettes effectivement réalisées. Compte tenu des contraintes qui pèsent sur le fonctionnement des sociétés de transport public, on ne saurait pas davantage prétendre qu'elles soient plus lucratives que les autres contribuables soumis à l'impôt des personnes morales.

A.8.3. Les mesures attaquées ont également pour conséquence que les sociétés de transport public, qui exercent un service public et sur le fonctionnement desquelles pèsent toutes sortes de contraintes, sont traitées de façon plus défavorable sur le plan fiscal que certaines associations visées à l'article 220, 3°, qui défendent des intérêts purement privés et déterminent tout à fait librement la manière dont elles exercent leurs activités. Les dispositions attaquées conduisent également à ce que les contribuables visés à l'article 220, 2°, du C.I.R. sont imposés plus lourdement que lorsqu'un service public similaire est assuré directement par une des autorités publiques visées à l'article 220, 1°, du C.I.R. Enfin, le requérant répète que les moyens utilisés ne sont en tout état de cause pas proportionnés à l'objectif poursuivi par le législateur.

A.9.1. Dans leur mémoire en réponse, les requérants dans les affaires portant les numéros 1254 et suivants du rôle déclarent que leur critique porte de manière générale sur le fait que les dispositions litigieuses ont pour conséquence que les dépenses non admises constituent une assiette imposable, indépendamment de toute forme de revenus.

A.9.2. Concernant la première branche du premier moyen, les requérants rappellent l'argumentation contenue dans leur requête, dans laquelle ils soutiennent que les dispositions litigieuses, en tant qu'elles appliquent à des personnes morales telles que les requérants un système spécifique à l'impôt des sociétés, traitent à tort de façon égale des contribuables qui se trouvent dans des situations différentes.

A.9.3. Pour ce qui concerne la seconde branche du moyen, les requérants considèrent que la thèse du Conseil des ministres repose sur une confusion des notions de « but lucratif » et de « exploitation ou opération de caractère lucratif ». En outre, certaines personnes morales visées à l'article 220, 3^o, se trouvent dans une situation comparable à celle des requérants, précisément parce qu'elles se livrent à une activité lucrative sans poursuivre pour autant un but lucratif, mais la mesure attaquée ne leur est cependant pas applicable. Il n'existe pas de justification objective pour cette différence.

A.10.1. Les requérants dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1257 et 1258 du rôle allèguent, dans le troisième moyen, que les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution combinés avec l'article 143 de la Constitution et avec le principe de la loyauté fédérale.

Le principe de la loyauté fédérale, consacré par l'article 143 de la Constitution, doit s'interpréter comme l'obligation pour l'Etat, les communautés et les régions de respecter le principe de proportionnalité dans l'exercice de leurs compétences respectives.

La méconnaissance de cette obligation par un législateur entraîne une différence de traitement injustifiée entre les personnes qui se voient appliquer une norme qui n'est pas conforme au principe de la loyauté fédérale et celles qui sont soumises à des normes conformes à ce même principe.

A.10.2. En l'espèce, l'élargissement de l'assiette imposable des sociétés régionales de transport en commun et des autres requérants est contraire à la loyauté fédérale en ce que la compétence régionale en matière de transport public est ainsi rendue impossible et en ce que cet élargissement va à l'encontre de la déclaration du Gouvernement fédéral qui annonçait des mesures coordonnées en vue de maîtriser la problématique des déplacements et ce, en concertation avec les régions et dans le respect des compétences de ces dernières.

A.11.1. Selon le Conseil des ministres, le moyen n'est pas fondé. La loyauté fédérale n'est pas en soi une norme dont le respect puisse être contrôlé par la Cour, et elle ne peut être invoquée qu'en combinaison avec des règles de compétence ou avec les articles 10 et 11 de la Constitution. En l'espèce, le Conseil des ministres considère que l'examen des autres moyens fait apparaître qu'aucune des règles précitées n'a été violée.

A.11.2. L'article 143 de la Constitution n'octroie aucune garantie au citoyen. Ce n'est que lorsque la violation du principe de la loyauté fédérale conduirait à des mesures fiscales discriminatoires que ces dernières pourraient être contestées par les citoyens. Comme indiqué plus haut, ce n'est pas le cas. Enfin, seules les sociétés de transport et non les régions seraient en droit d'invoquer le principe constitutionnel précité.

A.12. Dans leur mémoire en réponse, les requérants indiquent que le troisième moyen doit être considéré, contrairement à ce que fait le Conseil des ministres, comme un moyen autonome, indépendant des autres moyens. Pour le surplus, ils rappellent l'argumentation développée dans la requête, soulignant principalement que le fait qu'un législateur ne respecte pas l'obligation qui lui incombe en vertu de l'article 143 de la Constitution implique *ipso facto* une violation des articles 10 et 11 de la Constitution.

A.13.1. Le quatrième moyen dans les affaires portant les numéros 1254, 1255, 1257 et 1258 du rôle et le troisième moyen dans l'affaire portant le numéro 1256 du rôle dénoncent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution et de l'article 143 de la Constitution consacrant le principe de la loyauté fédérale, en ce que la mesure incriminée, bien qu'elle soit applicable à toutes les personnes morales visées à l'article 180 du C.I.R., touche principalement les personnes morales qui emploient beaucoup de personnel. Cette discrimination est encore renforcée du fait que les mesures attaquées touchent avant tout les personnes morales qui dépendent des régions et dans une bien moindre mesure celles qui relèvent de l'autorité fédérale.

Il n'existe aucune justification objective et raisonnable pour le traitement défavorable réservé aux organismes relevant des régions.

A.13.2. Selon le Conseil des ministres, il faudrait apprécier l'impact global des mesures litigieuses sur toutes les personnes morales visées pour pouvoir déterminer, chiffres à l'appui, s'il existe une discrimination. Les requérants ne démontrent toutefois pas cette différence. Pour le surplus, le moyen ne se distingue pas des objections formulées dans le premier moyen.

A.14. Dans leur mémoire en réponse, les requérants répètent que les dispositions litigieuses sont particulièrement défavorables pour les personnes morales qui, comme les parties requérantes, occupent beaucoup de personnel, à cause du volume important des avantages sociaux qui sont désormais imposés.

Ils avancent également des chiffres pour démontrer que parmi les personnes morales touchées, celles qui relèvent des régions emploient considérablement plus de personnel que celles qui dépendent de l'autorité fédérale.

- B -

B.1.1. Les recours tendent à l'annulation des articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne » et confirmé par l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997, et de la disposition législative nommée en dernier lieu en tant qu'elle confirme les dispositions précitées de l'arrêté royal du 20 décembre 1996.

B.1.2. L'article 31 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 dispose que l'article 222 du Code des impôts sur les revenus (ci-après : C.I.R.) est remplacé par la disposition suivante :

« Les personnes morales visées à l'article 220, 2°, sont également imposables à raison :

1° des cotisations patronales d'assurance complémentaire contre la vieillesse et le décès prématuré et des pensions, rentes et autres allocations en tenant lieu, visées respectivement à l'article 52, 3°, b, et 5°, dans la mesure où elles ne satisfont pas aux conditions prévues à l'article 59;

2° des frais visés à l'article 53, 6° à 11° et 14°;

3° des dépenses visées aux articles 57 et 195, § 1er, alinéa 1er, qui ne sont pas justifiées par des fiches individuelles et un relevé récapitulatif;

4° de 25 p.c. des frais et moins-values afférents à l'utilisation des voitures, voitures mixtes et minibus visés à l'article 66, à l'exception des frais de carburant. »

L'article 34 de l'arrêté royal précité énonce que l'article 226 du C.I.R. est remplacé par la disposition suivante :

« L'impôt sur les frais et moins-values visés à l'article 222, 2° et 4°, ainsi que sur les dividendes visés à l'article 224, est majoré comme il est prévu à l'article 218, en cas d'absence ou d'insuffisance de versements anticipés. »

B.1.3. Les dispositions attaquées modifient donc l'assiette de l'impôt dû par les personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R.

L'article 220, 2°, porte :

« Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

[...]

2° les personnes morales qui, en vertu de l'article 180, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés; ».

Cet article 180 dispose :

« Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés :

1° les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986;

2° la Société anonyme du canal et des installations maritimes de Bruxelles, la Compagnie des installations maritimes de Bruges, le port de Bruxelles, la régie portuaire communale d'Anvers, la régie portuaire communale d'Ostende et les ports autonomes de Liège, Charleroi et Namur;

3° l'Office national du sucre;

4° la Compagnie belge pour le financement de l'industrie;

5° la Loterie nationale;

5°*bis* le Fonds de participation;

6° la Société régionale wallonne de transport public de personnes et les sociétés d'exploitation qui lui sont liées;

7° la Société des transports flamande et les unités d'exploitation autonome existant en son sein;

8° la Société des transports intercommunaux de Bruxelles;

9° les sociétés d'épuration des eaux régies par la loi du 26 mars 1971;

10° les sociétés des bourses de valeurs mobilières visées à l'article 7 de la loi du 4 décembre 1990. »

B.2.1. Les parties requérantes font valoir que les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution. Dans la mesure où un certain nombre de frais et de dépenses qui n'étaient précédemment imposables qu'à l'impôt des sociétés sont désormais également imposables dans le chef des contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales, les dispositions attaquées instaурeraient à tort un traitement égal de contribuables se trouvant dans une situation différente. En outre, les personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R. seraient à tort traitées autrement que les autres catégories de contribuables assujetties à l'impôt des personnes morales.

B.2.2. Les dispositions législatives attaquées font partie d'un ensemble de mesures visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne. Selon le rapport au Roi relatif aux dispositions critiquées, celles-ci tendent, à l'égard des personnes morales visées, à élargir la base d'imposition de l'impôt des personnes morales en soumettant certaines de leurs dépenses à une cotisation particulière (*Moniteur belge*, 31 décembre 1996, quatrième édition, pp. 32.635 et 32.643).

B.2.3. Les dispositions entreprises étendent l'assiette imposable des personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R. et les imposent désormais sur le montant d'une série de frais et de dépenses qui sont désignés à l'impôt des sociétés comme n'étant pas déductibles à titre de frais professionnels (« dépenses non admises »).

B.2.4. Dans le système de l'impôt des sociétés, la fixation de l'assiette imposable s'effectue par une série d'opérations dont l'ordre est fixé aux articles 183 à 219 du C.I.R.

La prise en compte des dépenses non admises s'inscrit dans le cadre de la première opération qui détermine le résultat fiscal. Celui-ci inclut le bénéfice réservé et le bénéfice distribué, majorés des dépenses non admises. Les moyens correspondant aux dépenses non admises ne sont imposés dans ce système que dans la mesure où ils excèdent la perte fiscale éventuelle.

B.2.5. L'assiette imposable à l'impôt des personnes morales est le résultat des types de revenus énumérés aux articles 221 et suivants du C.I.R. Lors de la fixation de l'impôt des personnes morales, et contrairement à ce qui s'applique dans le cadre de l'impôt des sociétés, l'assiette imposable est déterminée sans référence à des revenus professionnels et, partant, un bénéfice ou une perte éventuels ne sont pas pris en compte. A cet égard, l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales diffèrent fondamentalement.

B.2.6. Les dispositions attaquées sont applicables aux personnes morales visées à l'article 220, 2°, du C.I.R., c'est-à-dire les personnes morales qui sont citées nommément à l'article 180 du C.I.R.

B.2.7. La différence dans la détermination de l'assiette imposable à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales a pour effet que toutes les personnes morales citées à l'article 180 sont en tout état de cause imposées sur les moyens correspondant aux frais et dépenses visés à l'article 222 du C.I.R. Le caractère éventuellement déficitaire de l'activité de ces personnes morales n'est à cet égard pas pris en compte, alors qu'à l'impôt des sociétés, l'imposition ou non des montants correspondant aux dépenses non admises dépend du caractère fiscalement bénéficiaire ou déficitaire des sociétés concernées.

B.2.8. En tant que les personnes morales énumérées à l'article 180 du C.I.R. sont toutes imposées de la même manière sur les montants correspondant aux frais et dépenses visés à l'article 222, alors que, contrairement à l'impôt des sociétés, il n'est pas tenu compte de leur situation financière, les effets de la mesure attaquée sont disproportionnés par rapport aux objectifs poursuivis par le législateur.

Les dispositions attaquées violent les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.3. Les autres moyens ne pouvant conduire à une annulation plus ample, il n'y a pas lieu de les examiner.

Par ces motifs,

la Cour

annule :

- les articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne », confirmé par l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997;

- l'article 2, 1°, de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et [de] la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions », en tant que cette disposition contient la confirmation des articles 31 et 34 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996 portant des mesures fiscales diverses.

Ainsi prononcé 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 d'arbitrage, à l'audience publique du 16 décembre 1998.

Le greffier,

Le président,

L. Potoms

L. De Grève