

Numéro du rôle : 5288
Arrêt n° 148/2012 du 6 décembre 2012

A R R E T

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 180, 1°, *juncto* l'article 220, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée du président M. Bossuyt, du juge J.-P. Snappe, faisant fonction de président, et des juges E. De Groot, A. Alen, J.-P. Moerman, E. Derycke, J. Spreutels, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et F. Daoût, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 20 décembre 2011 en cause de la régie communale autonome « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ) contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 10 janvier 2012, la Cour d'appel de Gand a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 180, 1°, *juncto* l'article 220, 2°, du CIR 1992 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, dans la mesure où il exonère les intercommunales ou les structures de coopération intercommunales de l'impôt des sociétés et les assujettit à l'impôt des personnes morales et crée ainsi une distinction entre, d'une part, les intercommunales ou les structures de coopération intercommunales et, d'autre part, les régies communales autonomes qui accomplissent exactement la même mission d'intérêt communal, mais qui sont assujetties à l'impôt des sociétés ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la régie communale autonome « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ), dont le siège social est établi à 8870 Izegem, Prins Albertlaan 3;
- l'Etat belge, Service public fédéral Finances.

La régie communale autonome « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ) a également introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 11 octobre 2012 :

- ont comparu :
 - . Me B. Cloots *loco* Me E. Van Hooydonk, avocats au barreau d'Anvers, pour la régie communale autonome « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ);
 - . Me O. De Pauw *loco* Me E. Van Acker, avocats au barreau de Gand, pour l'Etat belge, Service public fédéral Finances;
- les juges-rapporteurs T. Merckx-Van Goey et J.-P. Moerman ont fait rapport;
- les avocats précités ont été entendus;
- 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. *Les faits et la procédure antérieure*

La régie communale autonome « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ) a interjeté appel d'un jugement du 16 novembre 2009 prononcé par le Tribunal de première instance de Bruges. Ce jugement rejetait les réclamations d'ETIZ dirigées contre les cotisations à l'impôt des sociétés pour les exercices d'imposition 2004 et 2005.

En 2004 et en 2005, l'appelante devant la Cour d'appel de Gand avait introduit une déclaration à l'impôt des sociétés dans le délai imparti et de manière régulière mais s'était plainte à cette occasion d'être discriminée, en tant que régie communale autonome, par rapport aux structures de coopération intercommunales. En effet, ces dernières ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés mais au régime plus favorable de l'impôt sur les personnes morales, en vertu des articles 180, 1^o, et 220, 2^o, du Code des impôts des revenus 1992 (CIR 1992).

La Cour d'appel a accédé à la demande de l'ETIZ de poser une question préjudicielle.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La régie communale autonome « Elektriciteitsnet Izegem » (ETIZ) expose que les intercommunales (et également les structures de coopération intercommunales, depuis le décret de la Région flamande du 6 juillet 2001 « portant réglementation de la coopération intercommunale ») sont, sur le plan fiscal, traitées autrement que les régies communales autonomes. En effet, en vertu des articles 180, 1^o, et 220, 2^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), les premières ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés mais au régime plus favorable de l'impôt des personnes morales. Quant aux régies communales autonomes, il est déterminé au cas par cas – en fonction du fait qu'elles exploitent une entreprise ou exercent une activité lucrative – à quel régime fiscal elles sont soumises.

A.1.2. ETIZ énumère les similitudes entre les structures de coopération intercommunales et les régies communales autonomes et conclut que les deux catégories se trouvent dans une situation comparable.

ETIZ fait valoir qu'elle est, tout comme les structures de coopération intercommunales, une personne morale de droit public, créée par une autorité communale. En l'espèce, la régie communale autonome exerce une activité qui est également exercée par des structures de coopération intercommunales, à savoir la gestion du réseau local de distribution d'électricité.

ETIZ ajoute que les régies communales autonomes ne poursuivent pas de but lucratif et qu'elles ont été constituées en vue d'accomplir des missions d'intérêt communal. L'unique différence, à savoir que les régies communales autonomes sont créées par une seule commune et que les structures de coopération intercommunales sont érigées par plus d'une commune, n'est pas pertinente en l'espèce.

ETIZ fait observer qu'il a été déclaré au cours des travaux préparatoires du décret flamand sur l'électricité que les compagnies communales d'électricité sans personnalité juridique sont comparables à des intercommunales qui sont chargées de la même mission, avec cette nuance qu'elles disposent encore d'une plus grande liberté (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 1999-2000, n^o 285/4, p. 20).

A.1.3. Le fait qu'ETIZ soit taxée selon le régime de l'impôt des sociétés alors que des structures de coopération intercommunales qui sont, elles aussi, responsables de la gestion du réseau de distribution d'électricité sont soumises au régime de l'impôt des personnes morales constitue, selon l'ETIZ, une différence de traitement fondamentale qui ne peut être justifiée à la lumière de l'objectif poursuivi par le législateur.

En faisant une distinction entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales, le législateur entend soumettre au régime fiscal plus favorable de l'impôt des personnes morales certaines autorités ou institutions qui y sont étroitement liées ainsi que des personnes morales de droit privé qui n'exploitent pas une entreprise ou qui n'effectuent pas d'opérations à caractère lucratif.

Le critère de distinction utilisé en l'espèce reposant sur la forme juridique de la personne morale ne permet pas, selon l'ETIZ, de réaliser le but poursuivi par le législateur. Ce critère n'est pas pertinent. Si des régies communales autonomes et des structures de coopération intercommunales exercent des activités identiques et qu'elles agissent sans but lucratif, elles doivent être imposées de manière égale, compte tenu de l'objectif poursuivi par le législateur.

ETIZ fait référence aux arrêts de la Cour n^{os} 8/2004 et 14/2004, tous deux prononcés le 21 janvier 2004, dans lesquels la Cour a jugé que l'article 26 de la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales est contraire au principe d'égalité en ce qu'il exempte de la taxe d'environnement les intercommunales chargées du ramassage et du traitement des déchets ménagers, alors que les communes qui exercent ces activités sont tenues d'acquitter cette même taxe.

ETIZ cite également un arrêt de la Cour de cassation du 5 octobre 1990 dans lequel la Cour a jugé que la distinction, fondée sur la personnalité juridique, entre des contribuables qui effectuaient exactement les mêmes opérations lucratives n'était pas justifiée. Cette conclusion s'applique *a fortiori* pour deux personnes morales de droit public qui exercent une même activité.

Le Conseil d'Etat a lui aussi jugé (CE, 16 mars 2004, n^o 129.347, SPRL « *Van Rompu Paul accountants-en belastingconsulenten* ») que le critère de la personnalité juridique n'était pas justifié dans l'optique d'un impôt communal. Dans un avis relatif à une proposition de loi réglementant les appels à la générosité de la population, la section de législation du Conseil d'Etat a estimé que la distinction entre personnes physiques et personnes morales lors d'un appel à la générosité est contraire au principe d'égalité (*Doc. parl.*, Chambre, 1991-1992, n^o 548/2, pp. 5-6). Selon ETIZ, ce principe s'applique d'autant plus à deux entités dotées de la personnalité juridique, telles que les régies communales autonomes et les structures de coopération intercommunales.

ETIZ en conclut que des communes qui, soit exercent elles-mêmes une activité, soit font appel à une régie communale autonome ne peuvent pas être fiscalement préjudiciées par rapport aux communes qui exercent la même activité dans le cadre d'une structure de coopération intercommunale.

A.1.4. Enfin, ETIZ fait observer qu'en vertu des articles 3 et 5 du décret entre-temps abrogé de la Région flamande du 17 juillet 2000 relatif à l'organisation du marché de l'électricité, la commune d'Izegem était obligée de confier la gestion du réseau de distribution à un gestionnaire de réseau doté de la personnalité juridique. Pour cette raison, avance ETIZ, il ne peut être argumenté qu'elle a adopté volontairement la forme juridique d'une régie communale autonome.

A.2.1. L'Etat belge attire l'attention sur le fait que l'arrêté royal du 10 avril 1995 « déterminant les activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil communal peut créer une régie communale autonome dotée de la personnalité juridique » renferme une liste d'activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil communal peut créer une régie communale autonome dotée de la personnalité juridique.

Une telle régie communale autonome est en principe assujettie à l'impôt des sociétés (réponse du ministre des Finances à la question parlementaire n^o 772 du 18 février 1997 de P. Cahay-André – *QRVA*, Chambre, 1996-1997, n^o 86, 16 juin 1997, pp. 11749-11750).

En vertu de l'article 180, 1^o, du CIR 1992, les structures de coopération intercommunales sont exonérées de l'impôt des sociétés. Dans le même esprit, cet article a été adapté pour assujettir à l'impôt des personnes morales toutes les intercommunales et les structures de coopération intercommunales dotées de la personnalité juridique (*Doc. parl.*, Chambre, 2009-2010, DOC 52-2170/001, p. 24).

L'Etat belge fait valoir que, même si les structures de coopération intercommunales et la régie communale autonome constituent des formes d'autonomisation externe dans le cadre desquelles une personne morale distincte est chargée de certaines matières publiques, les deux formes ne représentent pas des solutions interchangeables. La différence réside dans le fait que la structure de coopération intercommunale est une initiative à laquelle participent plusieurs communes tandis qu'une régie communale autonome constitue une forme d'autonomisation intracommunale.

En outre, l'Etat belge fait observer que les régies communales autonomes peuvent être créées pour exercer des activités industrielles et commerciales, dans le cadre desquelles elles entrent éventuellement en concurrence avec des entreprises privées. Cette situation aurait pour effet qu'une telle régie communale autonome soit soumise à l'impôt des sociétés.

Selon l'Etat belge, les communes ont en principe le choix de procéder à la création d'une régie communale autonome ou d'exercer les activités en question dans le cadre d'une régie communale dépourvue de personnalité juridique. C'est donc la commune qui opte en principe pour un traitement fiscal ou pour un autre.

L'Etat belge déduit de tout ce qui précède que la différence entre les deux formes juridiques explique une éventuelle différence de traitement fiscal.

A.2.2. Ensuite, l'Etat belge cite l'article 220 du CIR 1992. Seuls les deuxième et troisième groupes de contribuables soumis à l'impôt des personnes morales sont pertinents pour les régies communales autonomes. Etant donné qu'elles constituent des entités autonomisées dotées d'une personnalité juridique propre, les régies communales autonomes ne peuvent pas bénéficier du même traitement que les régies communales ordinaires qui relèvent, elles, du champ d'application de l'article 220, 1°, du CIR 1992.

En ce qui concerne l'exemption de l'impôt des sociétés dont bénéficient les régies portuaires autonomes d'Anvers, d'Ostende et de Gand, en vertu de l'article 180, 2°, du CIR 1992, l'Etat belge cite la justification avancée par le ministre D. Reynders. L'exemption inconditionnelle, qui doit être limitée aux régies communales autonomes exerçant des compétences d'administration portuaire, se justifie, selon lui, par l'utilité publique de ces entités et non par leur statut juridique (*QRVA*, Chambre, 26 mars 2002, CRIV 50 COM 702, pp. 7-10, question n° 6754 du 26 mars 2002 de M. De Meyer).

Pour ce qui est des régies communales autonomes qui ne sont pas des régies portuaires, l'Etat belge déclare qu'elles ne peuvent être assujetties à l'impôt des personnes morales que par le biais de l'article 220, 3°, du CIR 1992. L'expression qui figure dans cette disposition, à savoir « se livrer à une exploitation » s'explique à la lumière d'un document de l'administration (*Com. IR*, 1992, 179/10). Sous cette expression, il faut entendre l'exploitation d'une entreprise industrielle, commerciale ou agricole dont les bénéficiaires constitueraient des revenus professionnels soumis à l'impôt des personnes physiques si cette exploitation était le fait d'une personne physique ou d'une société, association etc., ne possédant pas la personnalité juridique.

A.2.3. L'Etat belge mentionne trois matières privilégiées dans lesquelles les personnes morales sans but lucratif peuvent se livrer à une exploitation lucrative ou exercer des opérations de caractère lucratif sans être pour autant assujetties à l'impôt des sociétés :

- les opérations isolées ou exceptionnelles;
- les opérations qui consistent dans le placement de fonds récoltés dans l'exercice de l'objet social;
- les opérations ne comportant qu'accessoirement des opérations industrielles, commerciales ou agricoles, ou ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales.

Lorsque l'on examine la liste des activités pour lesquelles une régie communale autonome peut être érigée, il y a lieu de considérer, selon l'Etat belge, qu'une telle régie sera en principe soumise à l'impôt des sociétés.

Une régie communale autonome est en effet érigée pour exercer des activités industrielles et commerciales, à l'occasion desquelles elle entre en concurrence directe avec les entreprises privées.

Il s'ensuit que des régies communales autonomes remplissent difficilement les conditions de l'article 220, 3°, du CIR 1992 et qu'elles ne pourront ainsi pas être assujetties à l'impôt des personnes morales. L'Etat belge déclare que cette approche est conforme à l'article 92, paragraphe 1, du Traité CE.

A.2.4. L'Etat belge souligne que le recours aux régies communales autonomes est dicté au premier chef par des motifs fiscaux, dès lors que de telles régies sont des assujettis ordinaires en vertu de l'article 4 du Code de la TVA et peuvent dès lors bénéficier du droit à la déduction de la TVA. Cette forme juridique est souvent

utilisée pour optimiser la TVA en matière immobilière. De même, il résulte de la nature de ces activités que de telles régies communales autonomes peuvent concurrencer des entreprises privées. Ces avantages fiscaux comportent des conséquences que la régie doit supporter, dont celui d'être assujettie à l'impôt des sociétés.

A.2.5. En outre, l'Etat belge soutient qu'il n'est pas question d'une violation du principe d'égalité du fait de la différence de forme juridique entre des structures de coopération intercommunales et des régies communales autonomes. Il est possible de créer des structures de coopération intercommunales avec ou sans personnalité juridique et avec ou sans transfert de gestion. L'Etat belge fait valoir que les deux formes juridiques ne se trouvent normalement pas dans la même situation, de sorte qu'il ne saurait être question de discrimination.

Les régies communales autonomes sont gérées selon des méthodes industrielles et commerciales et exercent des activités de nature commerciale ou industrielle. Les structures de coopération intercommunales n'ont aucun caractère commercial.

A.2.6. Selon l'Etat belge, la question est de savoir s'il existe une inégalité de traitement en ce que les critères précités sont supposés automatiquement remplis, en vertu de l'article 180 du CIR 1992, pour l'une des catégories tandis qu'ils doivent être examinés au cas par cas pour l'autre catégorie.

L'éventail d'activités pour lesquelles les régies communales autonomes peuvent être érigées justifie d'examiner au cas par cas si elles peuvent concurrencer des entreprises privées, auquel cas elles doivent être assujetties à l'impôt des sociétés. A cet égard également, l'Etat belge cite l'article 92, paragraphe 1, du Traité CE.

Les critères qui doivent être mis en œuvre à cet égard sont l'utilité publique et l'absence de concurrence par rapport au secteur privé, et non la forme juridique. Ces critères sont objectifs et raisonnablement justifiés, selon l'Etat belge.

Ce dernier argumente encore qu'une exonération générale de l'impôt des sociétés pour les régies communales autonomes conduirait à une discrimination encore plus grande par rapport au secteur privé.

A.3.1. ETIZ répond que l'Etat belge n'indique nulle part quelle serait la distinction pertinente qui existerait entre des régies communales autonomes et des structures de coopération intercommunales.

Dans sa réponse à une question parlementaire, le ministre a confirmé que ce n'était pas la forme juridique mais la nature des activités qui était déterminante pour apprécier si une entité est soumise à l'impôt des personnes morales ou à l'impôt des sociétés.

Tant pour les structures de coopération intercommunales que pour les régies communales autonomes chargées de la gestion d'un réseau de distribution d'électricité, il est question d'utilité publique et il n'y a pas de concurrence avec des entreprises privées.

A.3.2. En réponse à l'argument de l'Etat belge selon lequel l'ETIZ a volontairement adopté la forme juridique d'une régie communale autonome et doit par conséquent supporter les conséquences fiscales de ce choix, ETIZ rappelle que les articles 3 et 5 du décret entre-temps abrogé de la Région flamande du 17 juillet 2000 relatif à l'organisation du marché de l'électricité obligeaient les communes à créer une personne morale distincte qui serait chargée de la gestion du réseau. La ville d'Izegem était donc obligée de transformer sa régie d'électricité existante dépourvue de personnalité juridique en une régie communale autonome ayant la personnalité juridique.

A.3.3. Enfin, ETIZ fait valoir qu'il n'y a pas d'explication au fait que les régies portuaires sont, quant à elles, exonérées de l'impôt des sociétés tandis que tel n'est pas le cas des autres régies communales autonomes.

Selon l'Etat belge, l'exonération de l'impôt des sociétés était nécessaire lorsque les régies portuaires ont acquis une personnalité juridique propre, indépendante des communes. La même argumentation s'applique, selon ETIZ, aux régies autonomes des communes, puisque ces dernières ont été obligées de transférer la gestion du réseau de distribution d'électricité à une personne morale distincte.

- B -

B.1. La juridiction *a quo* demande si l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), combiné avec l'article 220, 2°, du même Code, est compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'il exempte de manière générale les intercommunales (ou, en Région flamande, les structures de coopération intercommunales, depuis le décret de la Région flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale) de l'impôt des sociétés et les assujettit à l'impôt des personnes morales, alors que les régies communales autonomes qui accomplissent la même mission d'intérêt communal sont assujetties à l'impôt des sociétés.

B.2. L'article 180, 1°, du CIR 1992, complété par l'article 36 de la loi du 22 décembre 2009 portant des dispositions fiscales et diverses, dispose :

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

1° les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, ainsi que les intercommunales régies par le décret de la Région wallonne du 5 décembre 1996 relatif aux intercommunales wallonnes, les structures de coopération, à l'exception des associations inter-locales, régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale, et les associations de projet régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes ».

Cet article 36, en vertu de l'article 43 de la même loi du 22 décembre 2009, produit ses effets le 17 février 1997 en ce qui concerne les adaptations en matière d'intercommunales visées au décret de la Région wallonne du 5 décembre 1996 relatif aux intercommunales wallonnes, le 10 novembre 2001 en ce qui concerne les adaptations en matière de structures de coopération visées au décret de la Région flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale et le 23 août 2006 en ce qui concerne les adaptations en matière d'associations de projet visées au décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes.

L'article 220, 2°, du CIR 1992 dispose :

« 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 ».

B.3.1. En vertu de l'article 263*bis* de la Nouvelle loi communale du 24 juin 1988, inséré par la loi du 28 mars 1995, les communes peuvent créer des régies communales autonomes dotées d'une personnalité juridique propre et leur confier des activités à caractère industriel ou commercial à déterminer par le Roi. L'arrêté royal du 10 avril 1995 « déterminant les activités à caractère industriel ou commercial pour lesquelles le conseil communal peut créer une régie communale autonome dotée de la personnalité juridique » précise les activités que peuvent exercer les régies communales autonomes.

En réponse à une question parlementaire (*QRVA*, Chambre, 1996-1997, n° 86, 16 juin 1997, pp. 11749-11750), le ministre des Finances a déclaré qu'en ce qui concerne les régies communales autonomes, il fallait examiner au cas par cas si elles étaient assujetties à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales, selon la nature des activités concernées. Etant donné qu'en vertu de l'arrêté royal du 10 avril 1995, ces activités doivent être de nature industrielle ou commerciale, il peut, selon le ministre, être considéré que les régies communales autonomes sont en principe assujetties à l'impôt des sociétés. Le ministre des Finances a confirmé cette vision en réponse à une autre question parlementaire (*QRVA*, Chambre, 2001-2002, 26 mars 2002, CRIV 50 COM 702, pp. 8-9).

B.3.2. En vertu des articles 232 et suivants du décret communal du 15 juillet 2005, les communes de la Région flamande peuvent instituer des régies communales autonomes dotées d'une personnalité juridique propre et les charger de missions d'intérêt général.

Contrairement à l'article 263*bis* de la Nouvelle loi communale du 24 juin 1988, les articles 232 et suivants du décret communal du 15 juillet 2005 ne précisent pas quelles activités peuvent exercer les régies communales autonomes.

B.3.3. Devant la juridiction *a quo*, il n'est pas contesté que la régie communale autonome « Electriciteitsnet Izegem » (ETIZ), qui a été constituée en vertu de l'article 263bis de la Nouvelle loi communale et qui assure dans cette commune la gestion du réseau de distribution d'électricité, est assujettie à l'impôt des sociétés.

B.4. L'article 180, 1°, du CIR 1992 constitue la reprise de l'article 94, alinéa 2, a), du CIR 1964.

En vertu de l'article 13 de la loi du 18 août 1907 « relative aux associations de communes et de particuliers pour l'établissement de services de distribution d'eau », de l'article 17 de la loi du 1er mars 1922 « relative à l'association de communes dans un but d'utilité publique » et, enfin, de l'article 26 de la loi précitée du 22 décembre 1986, les intercommunales sont, de manière plus générale, exemptées de toute contribution au profit de l'Etat.

Tant le législateur décretaal de la Région wallonne que celui de la Région flamande ont, lors de l'adoption de leur régime propre en matière de structures de coopération intercommunales, abrogé en grande partie, pour le surplus, la loi précitée du 22 décembre 1986, et ont confirmé le maintien de l'article 26 de cette loi (article 35, 2°, du décret de la Région wallonne du 5 décembre 1996 relatif aux intercommunales wallonnes et article 81, a), du décret de la Région flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale).

L'exemption fiscale des intercommunales a été commentée comme suit lors des travaux préparatoires de la loi précitée du 18 août 1907 :

« Les sociétés auxquelles s'applique le présent projet de loi sont créées dans un but d'intérêt public; elles assument la tâche de remplir une obligation communale : il paraît juste de leur faciliter l'accomplissement de cette tâche en leur accordant les avantages fiscaux dont jouiraient les communes qu'elles suppléent » (*Pasin.*, 1907, p. 206).

Comme la Cour l'a déjà dit dans ses arrêts n^{os} 8/2004, 14/2004, 166/2004 et 173/2005, il peut en être déduit que le législateur a toujours eu l'intention de faire en sorte que les intercommunales, qui constituent pour certains aspects le prolongement des communes, soient exemptées des impôts dans la mesure où les communes elles-mêmes n'y étaient pas soumises.

Par la loi précitée du 22 décembre 2009, le législateur fédéral a étendu avec effet rétroactif l'exemption en faveur des intercommunales, visées par la loi précitée du 22 décembre 1986, aux intercommunales régies par le décret précité de la Région wallonne du 5 décembre 1996 et aux structures de coopération intercommunales régies par le décret de la Région flamande du 6 juillet 2001.

B.5. Bien que les régies communales autonomes constituent elles aussi, dans une certaine optique, le prolongement - encore que limité au plan interne - d'une commune, il n'existe pas pour elles d'exemption comparable de l'impôt des sociétés.

Les régies communales autonomes sont, à maints égards, fortement comparables aux intercommunales et aux structures de coopération intercommunales dotées de la personnalité juridique. Il s'agit à chaque fois de personnes morales de droit public qui, par décision du conseil communal, sont chargées de missions d'intérêt communal.

Lorsque les activités qui pourraient être effectuées par une régie communale autonome ne sont pas transférées à une personne morale distincte mais sont exercées par la commune elle-même, aucun impôt des sociétés n'est perçu au titre de celles-ci, mais la commune en tant que telle est assujettie à l'impôt des personnes morales. Il en va de même lorsque ces activités sont exercées par deux ou plusieurs communes dans le cadre d'une intercommunale ou de structures de coopération intercommunales dotées de la personnalité juridique.

Dès lors que le législateur a estimé qu'il s'indiquait que les intercommunales et les structures de coopération intercommunales soient exemptées d'impôts dans la mesure où les communes n'y étaient pas soumises elles-mêmes, il n'est pas raisonnablement justifié d'exclure les régies communales autonomes de l'exemption de l'impôt des sociétés pour les activités qui, lorsqu'elles sont exercées soit par la commune elle-même soit par une

intercommunale ou une structure de coopération intercommunale, sont effectivement exemptées de manière générale de l'impôt des sociétés.

Par ailleurs, la gestion du réseau de distribution d'électricité est une activité qui est réservée aux communes et pour laquelle les régies communales autonomes n'entrent donc pas en concurrence avec les entreprises du secteur privé.

B.6. L'article 180, 1°, du CIR 1992, combiné avec l'article 220, 2°, du même Code, n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il n'exempte pas également de l'impôt des sociétés les régies communales autonomes qui exercent une mission identique à celle d'une intercommunale ou d'une structure de coopération intercommunale et qui n'entrent pas en concurrence avec les entreprises du secteur privé.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, combiné avec l'article 220, 2°, du même Code, viole les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'il n'exonère pas de l'impôt des sociétés les régies communales autonomes qui exercent une mission identique à celle d'une intercommunale ou d'une structure de coopération intercommunale et qui n'entrent pas en concurrence avec les entreprises du secteur privé, comme il le fait pour les intercommunales et les structures de coopération intercommunales.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 6 décembre 2012.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt