

Numéros du rôle :
6227, 6228, 6230, 6232, 6233, 6237,
6242, 6243, 6244, 6246, 6247 et 6248

Arrêt n° 151/2016
du 1er décembre 2016

A R R E T

En cause : les recours en annulation totale ou partielle de la sous-section 1re (Intercommunales) de la section 2 (Impôt des sociétés) du chapitre 1er du titre 2 de la loi-programme du 19 décembre 2014, introduits par l'ASBL « Santhea » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Snappe, J.-P. Moerman, E. Derycke, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul, F. Daoût, T. Giet et R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* *

I. *Objet des recours et procédure*

a. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 16 juin 2015 et parvenue au greffe le 18 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 à 27 de la loi-programme du 19 décembre 2014 (publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2014, deuxième édition) a été introduit par l'ASBL « Santhea », la SCRL « Vivalia », la SCRL « Intercommunale de Soins Spécialisés de Liège » (ISoSL), et la SCRL « Intercommunale de Santé Publique du Pays de Charleroi », assistées et représentées par Me T. Afschrift, avocat au barreau de Bruxelles.

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 17 juin 2015 et parvenue au greffe le 18 juin 2015, un recours en annulation des articles 17, 20 à 23, 25 et 26 de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Compagnie Intercommunale Liégeoise des Eaux » (C.I.L.E.), assistée et représentée par Me P. Baudin, avocat au barreau du Brabant wallon.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 24 juin 2015 et parvenue au greffe le 25 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 à 27 de la même loi-programme a été introduit par l'ASBL « Union des Villes et Communes de Wallonie ».

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2015 et parvenue au greffe le 26 juin 2015, un recours en annulation de l'article 26, 2° à 5°, de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Association intercommunale Bureau économique de la Province de Namur », la SCRL « I.D.E.A. », la SCRL « Association intercommunale pour le développement économique durable de la Province de Luxembourg » (IDELUX), la SCRL « Intercommunale de développement des arrondissements de Tournai, Ath et des communes avoisinantes », la SCRL « Intercommunale d'étude et de gestion » et la SCRL « Intercommunale pour la gestion et la réalisation d'études techniques et économiques », assistées et représentées par Me X. Gérard et Me Y. Brulard, avocats au barreau de Bruxelles.

e. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2015 et parvenue au greffe le 26 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 à 27 de la même loi-programme a été introduit par l'association chargée de mission « Ecowerf, Intergemeentelijk Milieubedrijf Oost-Brabant », l'association chargée de mission « Igean milieu en veiligheid », l'association chargée de mission « Intercommunale Ontwikkelingsmaatschappij voor de Kempen Afvalbeheer », l'association chargée de mission « Intercommunale voor huisvuilverwerking en milieuzorg Durme – Moervaart », l'association chargée de mission « Intercommunale voor vuilverwijdering en verwerking voor Veurne en Ommeland », l'association chargée de mission « Intergemeentelijke maatschappij voor openbare gezondheid in het gewest Kortrijk », l'association chargée de mission « Intergemeentelijke opdrachthoudende vereniging voor huisvuilverwerking Meetjesland », l'association chargée de mission « Intergemeentelijk samenwerkingsverband voor milieu Land van Aalst », l'association chargée de mission « Intergemeentelijke vereniging voor afvalbeheer in Gent en omstreken », l'association chargée de mission « Intergemeentelijke vereniging voor duurzaam afvalbeheer regio Mechelen », l'association chargée de mission « Intergemeentelijke vereniging voor het afvalbeheer voor Oostende en Ommeland », l'association chargée de mission « Limburg.net OV », l'association chargée de mission

« Milieuzorg Roeselare-Menen, Menen », l'association chargée de mission « Milieuzorg Roeselare en Menen, Roeselare », l'association prestataire de services « Dienstverlenende vereniging voor de ruimtelijke ordening en de economisch-sociale expansie van het arrondissement Leuven », l'association prestataire de services « Dienstverlenende vereniging voor de ruimtelijke ordening en economische ontwikkeling, Veneco2 », l'association prestataire de services « Intercommunale grondbeleid en expansie Antwerpen-Dienstverlening », l'association prestataire de services « Intercommunale maatschappij voor ruimtelijke ordening, economische expansie en reconversie van het gewest Kortrijk », l'association prestataire de services « Intercommunale ontwikkelingsmaatschappij voor de Kempen », la société prestataire de services « Intergemeentelijk samenwerkingsverband van het Land van Waas », l'association prestataire de services « Intergemeentelijk samenwerkingsverband voor de ruimtelijke ordening en de economische expansie van het arrondissement Halle-Vilvoorde », l'association prestataire de services « Intergemeentelijk samenwerkingsverband voor ruimtelijke ordening en socio-economische expansie », l'association prestataire de services « Intergemeentelijke vereniging voor ontwikkeling van het gewest Mechelen en omgeving », l'association prestataire de services « West-Vlaamse intercommunale », l'ASBL « Vereniging van Vlaamse steden en gemeenten », la commune de Bekkevoort, la commune de Berlaar, la commune de Bertem, la commune de Bierbeek, la commune de Bonheiden, la commune de Boortmeerbeek, la commune de Boutersem, la commune de Duffel, la commune de Geetbets, la commune de Glabbeek, la commune de Herent, la commune de Hoegaarden, la commune de Huldenberg, la commune de Keerbergen, la commune de Landen, la commune de Linter, la commune de Lubbeek, la commune de Oud-Heverlee, la commune de Putte, la commune de Puurs, la commune de Rotselaar, la commune de Montaigu-Zichem, la commune de Sint-Amands, la commune de Tielt-Winge, la ville de Tirlémont, la commune de Tremelo et la commune de Léau, assistés et représentés par Me B. Van Vlierden et Me F. Smet, avocats au barreau d'Anvers.

f. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 25 juin 2015 et parvenue au greffe le 29 juin 2015, un recours en annulation de l'article 26, 2° à 5°, de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Interfin », la SCRL « Sibelga » et la SCRL « Ores Assets », assistées et représentées par Me J.-M. Degée et Me L. Pinte, avocats au barreau de Bruxelles.

g. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2015 et parvenue au greffe le 30 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 à 27 de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Association intercommunale pour la collecte et la destruction des immondices de la région de Charleroi » (I.C.D.I.), assistée et représentée par Me V. Vanden Acker, Me I. Lejeune et Me F. Viseur, avocats au barreau de Bruxelles.

h. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2015 et parvenue au greffe le 30 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 à 27 de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Association intercommunale pour le Démergement et l'Épuration des communes de la Province de Liège » (A.I.D.E.), assistée et représentée par Me V. Vanden Acker, Me I. Lejeune et Me F. Viseur.

i. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2015 et parvenue au greffe le 30 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 et 26, 2° et 4°, de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Association Intercommunale d'Etude et

d'Exploitation d'Electricité et de Gaz » (A.I.E.G.), assistée et représentée par Me L. Depré et Me E. Gillet, avocats au barreau de Bruxelles.

j. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2015 et parvenue au greffe le 30 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 à 27 de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Société intercommunale BEP-Environnement », assistée et représentée par Me V. Vanden Acker, Me I. Lejeune et Me F. Viseur.

k. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2015 et parvenue au greffe le 30 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 à 27 de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Intercommunale de Gestion de l'Environnement » (IPALLE), assistée et représentée par Me V. Vanden Acker, Me I. Lejeune et Me F. Viseur.

l. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2015 et parvenue au greffe le 30 juin 2015, un recours en annulation des articles 17 à 27 de la même loi-programme a été introduit par la SCRL « Association intercommunale de traitement des déchets liégeois » (INTRADEL), assistée et représentée par Me V. Vanden Acker, Me I. Lejeune et Me F. Viseur.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6227, 6228, 6230, 6232, 6233, 6237, 6242, 6243, 6244, 6246, 6247 et 6248 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- l'ASBL « Association de la Ville et des Communes de la Région de Bruxelles-Capitale »;
- la ville d'Andenne, assistée et représentée par Me M. Levaux, avocat au barreau de Liège;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me B. Martel, avocat au barreau de Bruxelles, et Me K. Spagnoli, avocat au barreau d'Anvers.

Les parties requérantes, à l'exception des parties requérantes dans les affaires n^{os} 6227 et 6237, ont introduit des mémoires en réponse.

Des mémoires en réplique ont été introduits par :

- la ville d'Andenne;
- le Conseil des ministres.

Ultérieurement, les parties requérantes suivantes ont fait savoir à la Cour qu'elles se désistaient de leur recours :

- l'ASBL « Santhea », la SCRL « Vivalia », la SCRL « Intercommunale de Soins Spécialisés de Liège » (ISoSL) et la SCRL « Intercommunale de Santé Publique du Pays de

Charleroi » (parties requérantes dans l'affaire n° 6227), par lettre recommandée à la poste le 12 février 2016;

- la SCRL « Association intercommunale pour le Démergement et l'Épuration des communes de la Province de Liège » (A.I.D.E.) (partie requérante dans l'affaire n° 6243), par lettre recommandée à la poste le 31 mars 2016;

- la SCRL « Société intercommunale BEP-Environnement » (partie requérante dans l'affaire n° 6246), par lettre recommandée à la poste le 31 mars 2016;

- la SCRL « Association intercommunale pour la collecte et la destruction des immondices de la région de Charleroi » (I.C.D.I.) (partie requérante dans l'affaire n° 6242), par lettre recommandée à la poste le 14 avril 2016;

- la SCRL « Association intercommunale de traitement des déchets liégeois » (INTRADEL) (partie requérante dans l'affaire n° 6248), par lettre recommandée à la poste le 14 avril 2016.

Par ordonnance du 21 septembre 2016, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Snappe et L. Lavrysen, a décidé que les affaires étaient en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 19 octobre 2016 et les affaires mises en délibéré.

Par lettre recommandée à la poste le 10 octobre 2016, la SCRL « Compagnie Intercommunale Liégeoise des Eaux » (C.I.L.E.) (partie requérante dans l'affaire n° 6228) a fait savoir à la Cour qu'elle se désistait également de son recours.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 19 octobre 2016.

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 -

Quant à la recevabilité des recours

A.1.1. Les parties requérantes dans les affaires n°s 6227, 6228 et 6232, les vingt-quatre premières parties requérantes dans l'affaire n° 6233, les parties requérantes dans les affaires n°s 6237, 6242, 6243, 6244, 6246, 6247 et 6248 sont toutes soit des intercommunales, soit des structures de coopération ou des associations de projet. Elles justifient leur intérêt à agir par le fait que les dispositions attaquées ont pour objet, d'une part, de supprimer leur exclusion automatique à l'impôt des sociétés et, d'autre part, de régler leur passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, si elles devaient se trouver dorénavant assujetties à l'impôt des sociétés.

A.1.2. Par lettre recommandée à la poste le 13 novembre 2015, les parties requérantes dans l'affaire n° 6227 se sont désistées de leur recours, estimant avoir perdu leur intérêt à agir en raison de l'article 86 de la loi-programme du 10 août 2015 qui a rétabli l'exclusion automatique de l'impôt des sociétés pour les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations qui, dans le cadre de leur objet social, exploitent à titre principal un hôpital ou d'autres établissements de soins ou exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents.

A.1.3. Par lettre recommandée à la poste le 14 avril 2016, la partie requérante dans l'affaire n° 6242 s'est désistée, de même que, par lettre recommandée du 31 mars 2016, la partie requérante dans l'affaire n° 6243, par lettre recommandée du 31 mars 2016, la partie requérante dans l'affaire n° 6246, par lettre recommandée du 14 avril 2016, la partie requérante dans l'affaire n° 6248 et, par lettre recommandée du 7 octobre 2016, la partie requérante dans l'affaire n° 6228.

Il apparaît des annexes transmises par ces parties qu'elles ont toutes fait l'objet d'une décision du Service des décisions anticipées en matière fiscale du SPF Finances qui a confirmé leur maintien à l'impôt des personnes morales.

A.2. L'ASBL « Union des Villes et Communes de Wallonie », la partie requérante dans l'affaire n° 6230, justifie son intérêt à agir par le fait que les communes qu'elle représente sont nécessairement touchées par les dispositions qu'elle attaque, en tant que ces dispositions soumettent dorénavant les intercommunales à l'impôt des sociétés, instaurant une importante charge fiscale pour les intercommunales et leurs membres, notamment et principalement les communes et les intercommunales.

L'ASBL « Vereniging van Vlaamse steden en gemeenten » (ci-après : la « VVSG »), vingt-cinquième partie requérante dans l'affaire n° 6233, justifie son intérêt à agir par des motifs semblables à ceux de la partie requérante dans l'affaire n° 6230.

Les vingt-sixième à cinquante-deuxième parties dans la même affaire sont toutes des communes de la Région flamande qui justifient de leur intérêt en tant qu'elles sont chargées du bien-être des citoyens sur leur territoire ainsi que du développement durable de ce territoire.

A.3.1. Le Conseil des ministres conteste d'abord la recevabilité du recours introduit par toutes les parties requérantes qui sont des intercommunales, associations de projet ou structures de coopération à défaut pour elles d'avoir un intérêt à obtenir l'annulation de dispositions législatives qui ne les affecteront pas nécessairement défavorablement. En effet, l'impôt des sociétés auxquelles sont assujetties dorénavant les intercommunales, structures de coopération et associations de projet ne les affectera que si elles se livrent effectivement à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif.

Quand bien même les parties requérantes seraient assujetties à l'impôt des sociétés, elles ne démontrent pas en quoi l'application de cet impôt les affecterait de manière défavorable. En ce sens, leur intérêt est purement hypothétique.

A.3.2. En ce qui concerne la partie requérante dans l'affaire n° 6230, l'ASBL « Union des Villes et Communes de Wallonie », ainsi que la vingt-cinquième partie requérante dans l'affaire n° 6233, la « VVSG », le Conseil des ministres conteste leur intérêt à agir dans la mesure où, eu égard à leur objet social, à savoir représenter, respectivement, les communes wallonnes et les communes flamandes, elles ne sont pas directement visées par les dispositions qu'elles attaquent. Ces dispositions concernent les actionnaires des intercommunales assujetties à l'impôt des sociétés, ce qui n'est pas le cas pour les communes. Pour ce même motif, le Conseil des ministres estime que les communes flamandes, vingt-sixième à cinquante-deuxième parties requérantes dans la même affaire, n'ont pas non plus intérêt à agir.

A.3.3. Le Conseil des ministres soulève par ailleurs l'irrecevabilité *ratione temporis* de tous les recours. En effet, en application de l'article 27 de la loi attaquée qui prévoit deux conditions cumulatives relatives à l'entrée en vigueur des articles 17 et 20 à 26 de la même loi, une intercommunale, une structure de coopération ou une association de projet qui a clôturé ses comptes avant le 1er juillet 2015 ne se voit pas appliquer les dispositions attaquées jusqu'à la clôture des comptes l'année suivante.

A.3.4. Le Conseil des ministres considère encore que les dispositions attaquées ne forment pas un tout indissociable. Ainsi, les intercommunales n'ont pas intérêt à attaquer les articles 18 et 19 de la loi concernée, ces deux dispositions ayant pour seules destinataires certaines sociétés actionnaires qui perçoivent des dividendes, ce que ne peuvent faire les parties requérantes, lesquelles sont seulement autorisées à distribuer des dividendes.

Il en est de même s'agissant des articles 20, 21, 22, 23 et 25 qui, selon le Conseil des ministres, en supprimant l'imposition distincte à 25 p.c. des dividendes que les intercommunales distribuent, créent une situation avantageuse pour les parties requérantes qui restent soumises à l'impôt des personnes morales.

A.3.5. Les parties requérantes n'ont pas non plus intérêt, selon le Conseil des ministres, à obtenir l'annulation de l'article 26 de la loi attaquée qui fixe le régime de passage d'une intercommunale, d'une structure de coopération ou d'une association de projet de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, cet article ayant été intégralement remplacé par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015.

A.4.1. Dans tous les recours où sont présentes des intercommunales, les parties requérantes soutiennent que plusieurs d'entre elles, parce qu'elles sont des sociétés commerciales (sociétés civiles sous forme de société coopérative à responsabilité limitée ou sociétés coopératives à responsabilité limitée), seront soumises à l'impôt des sociétés alors qu'en leur qualité de personnes morales de droit public, elles n'ont pas de caractère commercial et ne doivent pas être soumises à un tel impôt.

A.4.2. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6230 et dans l'affaire n° 6232 démontrent que même si l'article 26 de la loi attaquée a été remplacé par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, elles gardent leur intérêt à en obtenir l'annulation, dans la mesure où elles introduiraient un recours en annulation à l'encontre de la loi-programme du 10 août 2015, et plus spécifiquement contre son article 92. En effet, si l'article 92 était annulé par la Cour, l'article 26 de la loi attaquée leur serait à nouveau applicable, s'il n'avait pas été annulé dans le cadre du présent recours.

La partie requérante dans l'affaire n° 6247 se réfère à la sagesse de la Cour sur la question de son intérêt à l'annulation de l'article 26.

A.4.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6232 soutiennent en outre qu'il ne fait aucun doute qu'elles se livrent à une exploitation de caractère lucratif, preuve en est : elles distribuent des dividendes. Cependant, il faut distinguer parmi les opérations de caractère lucratif, les « occupations lucratives », c'est-à-dire celles qui feraient naître un impôt si c'était des personnes physiques qui les exerçaient, des « occupations lucratives, sans but lucratif », celles qui n'ont pas pour but la recherche d'un enrichissement individuel de la société qui les pratique.

Chiffres à l'appui, elles montrent que, contrairement à ce qu'allègue le Conseil des ministres, elles sont constituées sous forme de sociétés commerciales, ce qui les assujettit automatiquement à l'impôt des sociétés, et qu'elles ne tombent pas dans le champ d'application des articles 181 et 182 du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992). A cet égard, et sur ce point, la modification de cette disposition par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 ne change rien, certaines dispositions de cette loi ayant pour effet de maintenir une latence fiscale au taux normal de l'impôt des sociétés sur certains éléments actifs et passifs comptabilisés par les intercommunales lorsqu'elles étaient assujetties à l'impôt des personnes morales. Il en est ainsi notamment des bénéfices réservés, des plus-values de réévaluation, dans certains cas des provisions pour risques et charges, des réductions de valeur sur actifs et des amortissements sur les éléments d'actif, des moins-values ou plus-values latentes ou exprimées mais non réalisées, etc. Les parties requérantes montrent que, malgré les modifications apportées par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, l'article 26, 3°, 6° et 7°, alinéa 3, de la loi-programme du 19 décembre 2014 crée une latence fiscale au taux normal de l'impôt des sociétés sur un ensemble d'éléments qu'elles énumèrent dans leur mémoire.

A.4.4. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6233 confirment l'intérêt à agir de la troisième catégorie de personnes morales visées par les dispositions attaquées, à savoir les intercommunales, les associations de projet et les structures de coopération. Cette catégorie est directement soumise, en raison de ces dispositions, à un impôt plus lourd qu'auparavant et est donc défavorablement affectée par elles. L'intérêt à agir n'est pas

hypothétique. L'intérêt existe aussi dans le chef des communes requérantes qui sont affectées directement par les effets négatifs que l'impôt des sociétés aura sur les intercommunales qui constituent le prolongement des intérêts locaux que les communes ont pour mission de prendre en charge. Quant à la « VVSG », elle défend, selon la jurisprudence de la Cour, un intérêt collectif qui ne se confond pas avec l'intérêt particulier de chacun de ses membres.

Quant à l'applicabilité *ratione temporis* des dispositions attaquées, elle doit s'apprécier au moment où le recours a été introduit. Que la loi à ce moment n'était pas encore entrée en vigueur est irrelevante, comme l'argument selon lequel les parties requérantes perdraient leur intérêt à agir en raison de la modification des dispositions attaquées par la loi-programme du 10 août 2015.

Les parties requérantes montrent enfin qu'elles ont intérêt à demander l'annulation de chacune des dispositions prises isolément de la loi attaquée.

A.4.5. La partie requérante dans l'affaire n° 6247 maintient qu'elle a intérêt à obtenir l'annulation des dispositions de la loi du 19 décembre 2014. Elle est en effet directement affectée par des dispositions qui changent son régime fiscal, passant dorénavant à l'impôt des sociétés.

L'objectif du législateur était d'ailleurs bien de taxer plus lourdement les intercommunales de la même nature que la sienne.

Elle fait aussi savoir qu'elle a introduit un recours contre les articles 86 à 93 de la loi-programme du 10 août 2015, dispositions qui perdront effet si la loi attaquée devait être annulée et qui emportent de nouvelles discriminations entre intercommunales.

Sur la question de l'intérêt à l'annulation partielle des dispositions attaquées, la partie requérante soutient que la Cour n'est pas compétente pour isoler les unes des autres des dispositions qui sont en réalité intrinsèquement liées à l'article 17 de la loi attaquée. Si la Cour le faisait, elle établirait un régime « *ad hoc* » d'imposition, ce qu'elle ne peut pas faire. Dans ce cadre, estime cette partie requérante, l'annulation de l'article 17 doit induire l'annulation des articles 18 à 25.

Quant aux moyens pris de la violation des règles répartitrices de compétence

A.5.1. La deuxième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6244 est prise de la violation, par l'article 17 de la loi attaquée, de l'article 6, § 1er, VII, alinéa 1er, a) et b), de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ainsi que du principe selon lequel une entité de l'Etat fédéral ne peut, par l'exercice de ses compétences, rendre difficile ou impossible l'exercice des compétences d'une autre entité. La partie requérante soutient que la soumission des gestionnaires de réseau de distribution à l'impôt des sociétés rend leur mission impossible à exercer et rend la mission des régulateurs régionaux en matière tarifaire également difficile voire impossible à exercer, puisque l'article 17 attaqué remet en cause le principe même de la régulation des tarifs fondée sur l'absence de but lucratif d'une activité confiée par le législateur en monopole, compte tenu de la nature même de cette activité.

A.5.2. Le Conseil des ministres répond que le législateur entendait assurer une concurrence loyale entre le secteur public et le secteur privé en enlevant aux intercommunales le bénéfice d'une exclusion automatique à l'impôt des sociétés. Si la loi avait dû créer des régimes spéciaux, selon le secteur dans lequel l'intercommunale peut être active, elle aurait créé des différences de traitement supplémentaires qui auraient pu être cause de discriminations. Il appartient à l'administration fiscale de déterminer si l'activité d'une intercommunale peut s'analyser ou non en une « exploitation » ou en « des opérations de caractère lucratif ». Ainsi, sur le moyen pris de la violation de l'article 6, § 1er, VII, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, le Conseil des ministres considère que la législation attaquée ne fait que modifier un régime fiscal existant et ne porte en aucune manière atteinte à la compétence reconnue aux régions quant à la distribution et au transport local d'électricité ou à la distribution publique du gaz. Au regard du principe de loyauté fédérale, les dispositions attaquées n'empêchent en rien les régions, lesquelles règlent la manière dont les tarifs de l'électricité sont fixés, de régler aussi la manière de tenir compte de l'impôt des sociétés éventuellement dû.

A.5.3. La partie requérante réplique que le législateur aurait dû tenir compte de la nature particulière de l'activité qu'elle exerce, à savoir la gestion du réseau de distribution d'électricité. Contrairement à la volonté du législateur, les dispositions attaquées ne peuvent assurer une concurrence loyale entre les opérateurs privés et publics dans cette activité puisqu'il n'existe pas d'opérateurs privés. Le législateur wallon a d'ailleurs extrait de la concurrence les gestionnaires de réseau. Par ailleurs, la restauration au mois d'août 2015 de l'exclusion inconditionnelle des hôpitaux à l'impôt des sociétés montre que certains secteurs ne sont, par nature, pas susceptibles d'être soumis à l'impôt des sociétés.

A.6.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 6233 ainsi que le premier moyen dans l'affaire n° 6247 sont pris de la violation du principe de proportionnalité et de la loyauté fédérale tel qu'il est garanti par l'article 143, § 1er, de la Constitution, lu en combinaison avec son article 162 et avec l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Les parties requérantes soutiennent en substance que l'impact de la modification du régime fiscal des intercommunales pèsera lourdement sur le budget des communes et que le financement des communes et des personnes morales de droit public qui en sont les satellites relève des compétences régionales.

La partie requérante dans l'affaire n° 6247 soutient en outre qu'en modifiant le régime fiscal des intercommunales, le législateur fédéral s'immisce de façon disproportionnée dans les compétences régionales en matière d'association de communes et de financement des communes. En effet, il décourage les communes à constituer des intercommunales, voire à y rester actionnaires, étant donné l'augmentation du coût de cette solution.

A.6.2. Le Conseil des ministres répond que la législation attaquée relève d'un choix politique qu'il n'est pas de la compétence de la Cour d'apprécier. La loi vise seulement à revoir le régime existant d'impôt sur les revenus applicable aux intercommunales; elle n'implique pas nécessairement une charge fiscale plus lourde et, enfin, elle laisse intactes les compétences du législateur régional dans la mesure où la législation attaquée est uniquement une conséquence de la décision des communes de s'associer, ce qu'elles sont libres de ne pas faire. Rien n'empêcherait par ailleurs les communes de prévoir des revenus supplémentaires sur la base de leur autonomie fiscale ou les régions de revoir leur législation en matière d'association des communes, pour assouplir les conditions selon lesquelles les communes peuvent se désaffilier d'une association ou, au contraire, pour encourager financièrement ces mêmes associations.

A.6.3. La partie requérante dans l'affaire n° 6247 répond qu'elle ne demande pas à la Cour de se prononcer sur l'opportunité de la réforme du régime d'imposition des intercommunales. En revanche, elle conteste les objectifs de la réforme et demande à la Cour d'apprécier ceux-ci notamment au regard du principe de la neutralité qu'elle a validé, permettant aux communes d'effectuer librement, sans contraintes ou conséquences fiscales, leur choix entre l'exercice des activités d'intérêt communal par elles-mêmes ou via une intercommunale. La Cour a encore validé, soutient la partie requérante, le régime fiscal dérogatoire et favorable dont bénéficient les intercommunales au regard des autres sociétés, au motif qu'elles exercent des activités d'intérêt communal et elle n'a pas invité le législateur fédéral à supprimer le régime fiscal dérogatoire favorable aux intercommunales mais à aligner celui des régies communales autonomes sur celui des intercommunales. Même si certaines intercommunales sont de véritables opérateurs économiques, elles n'en exercent pas moins des activités d'intérêt communal. Elles peuvent poser des actes de commerce sans pourtant être des commerçants ou assimilables à des opérateurs privés. Certaines des activités de la partie requérante dans l'affaire n° 6247 s'exercent en monopole légal (assainissement) : pour ces activités, il ne peut être question de concurrence (loyale ou déloyale) avec le secteur privé. Enfin, les intercommunales, lesquelles établissent des offres de prix à des « clients » publics ou privés, ne poursuivent pas un but de lucre ni de rentabilité mais tendent seulement à assurer l'équilibre et la meilleure gestion de leurs tâches communales.

Les parties requérantes dans les affaires n°s 6233 et 6247 estiment donc que le législateur a modifié, de façon implicite mais certaine, la nature même des intercommunales et qu'il a entravé de façon substantielle la liberté reconnue aux communes en Région wallonne, dans le Code de la démocratie locale, et en Région flamande, en particulier dans le décret du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale.

Quant à la possibilité pour les communes d'accroître leur fiscalité, non seulement leur autonomie est limitée mais cette augmentation aurait un impact sur les usagers d'un service public, ce qui prouve qu'on ne saurait confondre les activités d'une intercommunale avec celles d'une autre société privée.

La partie requérante dans l'affaire n° 6247 ajoute que le législateur fédéral aurait dû au moins se concerter avec les législateurs régionaux et ce, en vue de respecter le principe de loyauté fédérale qu'il est tenu d'observer.

A.6.4. Le Conseil des ministres réplique sur ce point qu'il est incorrect de prétendre que la compétence fédérale en matière fiscale et la compétence régionale en matière de pouvoirs subordonnés seraient à ce point imbriquées que le respect du principe de loyauté fédérale aurait exigé une concertation préalable avec les législateurs concernés. En effet, l'exercice de la compétence fédérale en cette matière « ne cause pas et n'a pas causé [...] d'incidences disproportionnées sur la compétence régionale ».

Quant aux moyens pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution

A.7.1. La première branche du moyen unique dans l'affaire n° 6230, le premier moyen dans l'affaire n° 6232, le deuxième moyen dans l'affaire n° 6233, le premier moyen dans l'affaire n° 6244 et le deuxième moyen dans l'affaire n° 6247 sont pris de la violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

En substance, les parties requérantes reprochent aux articles 17 à 27 de la loi-programme du 19 décembre 2014 attaquée qu'en assujettissant les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet à l'impôt des sociétés, ils font une différence de traitement injustifiée entre ces dernières et les communes qui restent, elles, soumises à l'impôt des personnes morales, alors que les unes et les autres agissent dans un but d'intérêt général. Dans les affaires n°s 6233 et 6244, les parties requérantes reprochent en particulier au législateur fédéral de traiter de manière identique les sociétés sous forme commerciale qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et les intercommunales qui, plus spécifiquement encore, comme la partie requérante dans l'affaire n° 6244, sont des gestionnaires du réseau de distribution d'électricité qui, si elles ont une forme commerciale, n'exercent pas une activité lucrative. Le mémoire en intervention volontaire introduit par la ville d'Andenne, à l'appui du recours précité, développe la même argumentation dans son premier moyen.

Dans l'affaire n° 6233 et dans l'affaire n° 6247, les parties requérantes ajoutent que les articles 17 à 27 de la loi attaquée créent une différence de traitement non justifiée entre les communes qui choisissent d'exercer elles-mêmes certaines missions d'intérêt général, y compris dans leurs propres régies (affaire n° 6233), et celles qui choisissent de s'associer pour confier une mission à une intercommunale. En ce sens, ajoutent les parties requérantes dans l'affaire n° 6233, il est porté atteinte à l'autonomie communale. Ces parties estiment aussi que les articles créent une similarité de traitement entre les intercommunales et les personnes morales de droit privé qui sont soumises à l'impôt des sociétés, alors que les intercommunales sont soumises à des obligations de service public.

A.7.2.1. Le Conseil des ministres répond d'abord à l'ensemble des critiques émises en rappelant le premier objectif du législateur : il s'agissait de moderniser le système fiscal d'une manière telle qu'il réalise une réduction de la pression fiscale et parafiscale. Ainsi, il fallait créer un système de concurrence fiscale loyale entre le secteur public et le secteur privé. Pour ce faire, il a été décidé de supprimer le régime d'exception automatique dont bénéficiaient les intercommunales.

Cet objectif a été suivi d'un second : il s'agissait de mettre un terme à la discrimination constatée par la Cour dans son arrêt n° 114/2014 du 17 juillet 2014. La Cour a annulé l'article 180, 1°, du CIR 1992 en tant qu'il n'exonérait pas de l'impôt des sociétés les régies communales autonomes alors qu'elles exercent une mission identique à celle d'une intercommunale ou d'une structure de coopération, mission qui n'entre pas en concurrence avec le secteur public. Le second objectif comme le premier ont été rappelés dans les travaux préparatoires de la loi-programme attaquée.

Le Conseil des ministres soutient que ces objectifs sont légitimes et ont conduit le législateur à opérer un changement de politique en ne calquant plus le régime fiscal des intercommunales sur celui des pouvoirs publics. Un simple changement de politique n'implique pas en soi une discrimination. En effet, contrairement à ce que soutiennent certaines parties requérantes, le législateur n'est pas lié par un choix politique qu'il a opéré dans le passé.

Le critère de distinction est objectif, ce qui n'est pas contesté, et pertinent, poursuit le Conseil des ministres. En effet, ce critère est apte à atteindre l'objectif poursuivi. Il est pertinent de dissocier les intercommunales, structures de coopération et associations de projet des communes des autres personnes morales de droit public pouvant bénéficier d'une exclusion automatique de l'impôt des sociétés vu que l'objectif poursuivi est d'instaurer une concurrence loyale dans les secteurs dans lesquels les intercommunales sont actives. A ce sujet, il a été constaté que certaines intercommunales peuvent agir comme de véritables opérateurs économiques faisant une réelle concurrence au secteur privé.

Dans le même ordre d'idées, il ne peut être reproché au législateur, comme le font la partie requérante dans l'affaire n° 6244 et les parties requérantes dans l'affaire n° 6233, de ne pas avoir assujéti à ce stade d'autres personnes morales de droit public à l'impôt des sociétés, tels par exemple les ports autonomes. Tout d'abord, la Cour reconnaît un large pouvoir au législateur dans la matière; ensuite, le législateur n'a pas constaté à propos d'autres personnes morales de droit public actuellement exonérées de l'impôt des sociétés, tels les ports autonomes, le même problème de distorsion de concurrence que pour les intercommunales.

La mesure est également proportionnée, d'abord parce que l'impôt des sociétés ne s'applique pas automatiquement aux intercommunales. Ces dernières ont toujours été classées dans la catégorie des assujéti à l'impôt des sociétés. Par ailleurs, ces intercommunales ont toujours été présentées comme des entités hybrides (la loi leur imposait d'adopter une forme commerciale particulière, ou celle d'une ASBL, mais leur objet demeurait civil), ce qui ne les a jamais empêchées de poser des actes de commerce.

La seule conséquence de la loi attaquée est d'appliquer aux intercommunales le régime commun de l'impôt sur les revenus. Cela implique que l'assujétiement à l'impôt des sociétés n'est nullement automatique. Les intercommunales ne seront soumises à l'impôt des sociétés que s'il s'avère, après examen, qu'elles exercent des activités commerciales. Cet examen se fera au cas par cas par l'administration fiscale. En outre, aucune des dispositions attaquées n'empêche le contribuable de contester devant le juge fiscal la taxation proposée par l'administration fiscale.

Enfin, soutient le Conseil des ministres, on ne peut pas reprocher aux dispositions attaquées de s'appliquer aussi aux intercommunales actives dans des secteurs dans lesquels il n'existe pas de concurrence en raison d'un monopole légal, comme c'est le cas de la gestion de distribution d'électricité, de gaz et d'eau. Pour ces secteurs, comme pour les autres, il appartiendra d'abord à l'administration fiscale de déterminer si l'intercommunale peut s'analyser ou non en une exploitation ou en des opérations de caractère lucratif.

Enfin, le législateur a clairement choisi de ne pas créer de régimes spéciaux selon le secteur dans lequel une intercommunale peut être active.

A.7.2.2. Le Conseil des ministres répond ensuite aux discriminations particulières qui sont reprochées par les parties requérantes. Tout d'abord, s'agissant de la différence de traitement par rapport aux communes (affaires n^{os} 6230, 6233 et 6247) qui choisissent d'exercer elles-mêmes certaines missions d'intérêt communal, celle-ci n'est pas discriminatoire. D'une part, une commune et une intercommunale spécialement créée pour exercer une mission particulière ne sont pas des personnes morales à ce point semblables qu'il faudrait les traiter de manière identique. Par ailleurs, une intercommunale exerce par hypothèse une mission dans plusieurs communes et prend principalement la forme d'une société commerciale.

Le Conseil des ministres ajoute que l'arrêt n° 114/2014, précité, de la Cour ne s'oppose pas à ce que les intercommunales soient dorénavant soumises à l'impôt des sociétés.

En ce qui concerne l'égalité de traitement avec les sociétés commerciales, celle-ci est justifiée en raison du caractère hybride des entités que sont les intercommunales dont l'activité peut s'apparenter à celle menée par une société de droit privé.

A.7.3. Les parties requérantes dans l'affaire n° 6233 soutiennent que le droit européen ne permet pas de faire une distinction sur la base de la seule condition du « type » de la personnalité juridique. Par conséquent, il n'est pas relevant de faire une distinction entre les communes, les intercommunales et les autres personnes morales, lorsqu'elles exercent une même activité. Le Conseil des ministres, ajoutent-elles, ne répond pas davantage de manière convaincante au sujet des raisons, non expliquées selon elles, du passage des intercommunales à l'impôt des sociétés alors qu'elles exercent une même mission que certaines communes.

La partie requérante dans l'affaire n° 6247 considère que la référence à un accord de gouvernement n'est pas une garantie de constitutionnalité d'une norme. Cette même partie conteste aussi la légitimité des objectifs poursuivis, le premier reposant sur des postulats erronés ou confus, le second partant d'une mauvaise lecture de l'arrêt n° 114/2014, qui n'aurait jamais requis que l'on soumette dorénavant à l'impôt des sociétés toutes les intercommunales.

La partie requérante dans l'affaire n° 6244 et la partie requérante dans l'affaire n° 6247 mettent en cause la pertinence du critère de distinction retenu. La première considère que l'exclusion des ports autonomes de la réglementation attaquée n'est pas justifiée de manière convaincante par le Conseil des ministres. La ville d'Andenne, qui intervient à l'appui de l'affaire n° 6244, émet la même critique. La seconde considère que le critère de distinction retenu ne permettra pas de rétablir la concurrence loyale entre le secteur public et le secteur privé puisqu'il vise uniquement des secteurs dans lesquels les intercommunales sont actives à l'exclusion d'autres secteurs et/ou d'autres personnes morales de droit public.

A.7.4.1. Dans son mémoire en réplique, le Conseil des ministres insiste sur le fait que le contrôle que la Cour peut exercer sur la légitimité des objectifs poursuivis par le législateur est marginal, la Cour ne pouvant d'ailleurs sanctionner un changement de politique. Il rappelle encore qu'on ne peut pas considérer que le critère de distinction ne serait pas pertinent, puisqu'il ne s'agit pas, contrairement à ce que soutient la partie requérante dans l'affaire n° 6247, de rétablir une concurrence loyale entre le secteur public et le secteur privé mais de supprimer les distorsions de concurrence entre les opérateurs privés et les intercommunales dans les secteurs dans lesquels elles sont actives. Quant à l'amalgame entre les intercommunales « mixtes » et les intercommunales « pures », le Conseil des ministres rappelle que le législateur n'a pas voulu créer de régimes spéciaux, et c'est pour cela qu'il vise les intercommunales dans leur généralité. Il était d'autant moins nécessaire de faire des distinctions que la soumission à l'impôt des sociétés n'est pas automatique.

A.7.4.2. S'agissant des discriminations particulières, le Conseil des ministres insiste une fois encore sur le contexte économique changeant, notamment au niveau européen et au regard des activités de nature économique de nombreuses intercommunales qui justifient le changement de politique concernant leur régime fiscal.

Par ailleurs, et les parties requérantes sont muettes sur ce point, les prétendus « inconvénients » de la gestion d'une intercommunale, telle l'obligation de respecter la réglementation sur les marchés publics, sont largement inférieurs aux nombreux avantages que les communes tirent de l'affiliation à une intercommunale.

Quant aux moyens dirigés contre l'article 26 de la loi-programme du 19 décembre 2014

A.8.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 6230, le troisième moyen dans l'affaire n° 6233, le premier moyen dans l'affaire n° 6237 et le troisième moyen dans l'affaire n° 6247 sont tous dirigés contre l'article 26 de la loi attaquée, qui organise le régime du passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés. Ils sont pris de la violation des articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution, combinés avec l'article 2 du Code civil, l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, le principe de sécurité juridique, le droit au respect de la propriété, le principe *non bis in idem* et le principe de non-rétroactivité.

Les parties requérantes reprochent en substance à cette disposition de créer une latence fiscale à l'impôt des sociétés (au taux de 33,99 p.c.) sur des éléments du bilan qui trouvent leur source dans une période imposable au cours de laquelle l'intercommunale était assujettie à l'impôt des personnes morales. Ceci est contraire aux

articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de la sécurité juridique et avec le principe de la non-rétroactivité.

Dans son premier moyen, la partie requérante dans l'affaire n° 6230 reproche à l'article 26 attaqué de prévoir que ne sont exonérés de l'impôt des sociétés, si les conditions prévues à l'article 190 du CIR 1992 sont remplies, que les bénéficiaires antérieurement réservés, incorporés ou non au capital, les plus-values de réévaluation ainsi que les provisions pour risques et charges, comptabilisés par l'intercommunale (la structure de coopération ou l'association de projet) dans ses comptes annuels afférents aux exercices sociaux clôturés avant l'exercice social se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale (la structure de coopération ou l'association de projet) est assujettie à l'impôt des sociétés.

Dans leur premier moyen, les parties requérantes dans l'affaire n° 6232 reprochent à l'article 26, 2° à 5°, de violer les dispositions constitutionnelles précitées, en ce compris le principe *non bis in idem*, en créant une latence fiscale au taux normal de l'impôt des sociétés sur des éléments actifs et passifs du bilan qui proviennent intégralement de périodes imposables au cours desquelles les intercommunales étaient assujetties à l'impôt des personnes morales.

Dans leur troisième moyen, pris à titre subsidiaire, les parties requérantes dans l'affaire n° 6233 soutiennent que l'article 26 viole les dispositions visées plus haut et en particulier le principe de la non-rétroactivité et celui de l'égalité et de la non-discrimination s'agissant d'abord du régime des réserves institué par l'article 26, 2°, s'agissant ensuite d'une atteinte à la propriété privée.

Le premier moyen dans l'affaire n° 6237 reproche aussi à l'article 26, 2°, de constituer une application rétroactive de l'impôt des sociétés, application qui crée en outre une discrimination entre les intercommunales qui ont systématiquement distribué leurs réserves, avant le passage à l'impôt des sociétés, sur la base des résultats réalisés à l'issue de chaque exercice, et celles qui les ont conservées partiellement ou intégralement pour les investir dans leur activité. Le mémoire en intervention volontaire déposé par l'ASBL « Association de la Ville et des Communes de la Région de Bruxelles-Capitale », à l'appui du recours introduit dans l'affaire n° 6237, développe une argumentation semblable.

Dans le même ordre d'idées, la partie requérante dans l'affaire n° 6247 reproche à l'article 26 attaqué d'apporter une modification importante à la situation fiscale des « bénéficiaires réservés » des intercommunales qui, jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions entreprises, pouvaient être considérés comme ayant subi leur régime fiscal propre, et de créer une discrimination entre les intercommunales qui passent de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés à la suite de l'entrée en vigueur des dispositions attaquées et d'autres types de personnes morales qui ont commencé à être imposées à l'impôt des sociétés dans le passé.

A.8.2.1. Le Conseil des ministres répond que l'article 26 attaqué ne comporte pas de dispositions qui auraient un caractère rétroactif. Si les modifications apportées à la loi fiscale sont effectuées avant la fin de la période de référence (la période imposable) et donc avant l'accomplissement du fait imposable (son jour de clôture), il ne saurait être question d'une quelconque rétroactivité. C'est précisément à cette conclusion qu'il convient d'arriver en l'espèce, puisque la loi-programme du 19 décembre 2014 a été promulguée et publiée au *Moniteur belge* avant que la période imposable à laquelle se rapportent les revenus soit clôturée, à savoir le 31 décembre 2014.

A titre infiniment subsidiaire, « le Conseil des ministres souligne que les décisions prises par un contribuable dans le passé peuvent ressortir leurs effets sur le plan fiscal lors d'un exercice ultérieur ou futur », sans pour autant qu'il soit question d'un effet rétroactif ou d'atteinte au principe de l'annualité de l'impôt. Les actes juridiques posés par un contribuable dans le passé, par exemple la passation d'écritures comptables, le choix (ou l'abstention) de procéder à une distribution de dividendes, à un investissement amortissable ou pas, à l'aliénation d'un bien engendrant une plus-value ou moins-value, peuvent évidemment encore subir des conséquences fiscales futures, dans la mesure où un certain acte juridique effectué dans le passé (ou l'abstention de poser un tel acte) soit est provisoire, soit peut faire partie d'un ensemble d'actes tendant à atteindre une seule et même finalité ou opération. Le Conseil des ministres tient à rappeler qu'il se limite - dans le cadre du présent recours - uniquement à réfuter les arguments invoqués à l'encontre des dispositions de l'article 26, 2° à 5°, avant leur modification par la loi-programme du 10 août 2015. Ainsi, le seul article éventuellement susceptible d'avoir

un effet véritablement rétroactif est l'article 26, 2°, qui a été intégralement remplacé par la loi-programme du 10 août 2015 et avec effet rétroactif. Par conséquent, le recours est devenu sans objet.

A titre subsidiaire, concernant l'article 26, 3°, de la loi attaquée, le Conseil des ministres ne voit pas en quoi il y aurait rétroactivité puisqu'il ne fait qu'appliquer le principe de la déduction des frais pouvant être considérés comme « professionnels » au sens de l'article 49 du CIR 1992. Par ailleurs, la disposition attaquée prévoit un régime de neutralité fiscale si une provision a été antérieurement actée.

L'article 26, 4°, de la loi attaquée ne fait, également, « qu'énoncer le principe de déductibilité fiscale des moins-values réalisées sur des actifs au moment où l'intercommunale serait soumise au régime de l'impôt des sociétés, conformément à l'article 49 du CIR 1992 ». Là aussi, un régime de neutralité fiscale est prévu. Sans la mesure attaquée, la reprise de cette réduction de valeur aurait été taxée à l'impôt des sociétés en vertu de l'article 74, alinéa 2, 1°, troisième tiret, de l'arrêté royal d'exécution du CIR 1992. Il ne saurait être satisfait à la condition précitée puisque le concept des dépenses non admises est étranger à l'impôt des personnes morales et propre à l'impôt des sociétés.

La « réalisation de la moins-value visée par la disposition attaquée devant avoir lieu à un moment ultérieur à l'entrée en vigueur de la loi attaquée », le Conseil des ministres ne voit pas en quoi elle aurait un effet rétroactif.

Concernant l'article 26, 5°, de la loi attaquée, là aussi, le législateur a - au contraire - évité l'application rétroactive du régime de l'impôt des sociétés, en évitant la taxation à l'impôt des sociétés de sous-estimations d'éléments d'actif ou de surestimations d'éléments de passif, à la condition que le contribuable puisse démontrer qu'elle trouve son origine dans une période imposable où il était soumis à l'impôt des personnes morales.

Quant au principe *non bis in idem* soulevé par les parties requérantes dans l'affaire n° 6232, le Conseil des ministres rappelle à toutes fins utiles qu'en matière fiscale, il ressort tant de la jurisprudence de la Cour que de celles du Conseil d'Etat et de la Cour de Cassation qu'il n'est pas à ériger au rang de principe général de droit, mais a plutôt trait à l'équité.

A.8.2.2. Quant aux prétendues discriminations relevées par les parties requérantes dans l'affaire n° 6232, le Conseil des ministres tient à remarquer qu'il importe peu que « bpost » et les intercommunales soient, ou non, comparables, car le choix du régime de transition de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés en cause est le résultat d'un choix d'opportunité, dont la justification doit s'apprécier uniquement par rapport au but poursuivi par le législateur actuel. Ce dernier a uniquement envisagé de légiférer par rapport aux intercommunales, mais plus par rapport au but poursuivi au moment où il a réglé le passage de « bpost » du régime de l'impôt des personnes morales au régime de l'impôt des sociétés.

Pour les ASBL visées par les articles 181 et 182 du CIR 1992, lus en combinaison avec son article 220, 3°, un régime par voie de circulaire a été prévu. Par ailleurs, ce sont des entités qui ne poursuivent aucun but de lucre, ce qui se traduit juridiquement par une interdiction légale formelle de distribuer des dividendes. Par conséquent, ces entités ne sont pas comparables aux parties requérantes dans l'affaire n° 6232.

Quant aux transferts transfrontaliers de siège de sociétés étrangères vers la Belgique, le Conseil des ministres souligne, « d'une part, que l'on se trouve en ce cas en présence d'un élément d'extranéité et d'un mouvement migratoire effectif, et, d'autre part, que cette matière (instaurant un régime de neutralité fiscale) a été réglée à un niveau supranational, par une directive européenne transposée par les articles 184*bis*, § 5, et 184*ter*, § 2, du CIR 1992 ».

Quant aux comparaisons faites avec le régime jadis prévu pour les centres de coordination et les sociétés d'investissement à capital fixe (SICAFI) optant pour le statut de société immobilière réglementée (SIR), elles sont toutes les deux non pertinentes pour la présente affaire. Dans le premier cas, il s'agissait d'un régime instauré dans le cadre d'une procédure initiée par la Commission européenne en matière d'aides d'Etat prohibées, où la rétroactivité est la règle. Dans le deuxième cas, il s'agissait de pallier « un problème d'ordre légistique, en ce que le cadre légal réglant les SICAFI devait lui aussi subir des modifications considérables en

raison de la transposition d'une directive européenne sur les gestionnaires de fonds d'investissement alternatifs [...] également ».

Sur les trois derniers exemples fournis par les parties requérantes dans l'affaire n° 6232, le Conseil des ministres estime, d'une part, qu'ils sont dénués de toute pertinence en ce que les sociétés qui sont dès l'origine soumises à l'impôt des sociétés peuvent effectivement appliquer diverses déductions extracomptables, mais le corollaire est l'imposition finale globale à 33,99 p.c., alors qu'il ne saurait être question de taxation sur le revenu global à l'impôt des personnes morales. Ensuite, en cas de passage de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés, il n'y a pas d'application simultanée des deux impôts à défaut de rétroactivité. Enfin, le choix de réserver ou non un bénéfice - tel que précédemment démontré - ne saurait s'accompagner de la garantie que les distributions futures de dividendes prélevés sur ces réserves ne pourraient jamais subir de modification fiscale.

Enfin, concernant les griefs tirés de la violation du droit de propriété, le Conseil des ministres rappelle que l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme reconnaît expressément aux autorités nationales le pouvoir de lever des contributions et qu'il n'y aurait violation du droit au respect des biens que si les contributions réclamées par l'autorité ne poursuivaient pas un objectif légitime ou si elles étaient disproportionnées par rapport à ce but. Par ailleurs, l'impôt que les intercommunales devront payer n'aura aucun effet confiscatoire.

A.9. Tous les moyens, considère le Conseil des ministres, sont non fondés.

- B -

Quant aux dispositions attaquées

B.1.1. Les parties requérantes poursuivent l'annulation des articles 17 à 27 (affaires n^{os} 6227, 6230, 6233, 6242, 6243, 6246, 6247 et 6248), des articles 17, 20 à 23, 25 et 26 (affaire n° 6228), des articles 17 et 26, 2° et 4°, (affaire n° 6244), du seul article 26, 2° à 5°, (affaire n° 6232) et du seul article 26, 2° et 5°, (affaire n° 6237) de la loi-programme du 19 décembre 2014. En abrogeant l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), l'article 17 attaqué de la loi supprime le non-assujettissement automatique à l'impôt des sociétés des intercommunales, structures de coopération et associations de projet, les autres dispositions attaquées réglant les conséquences du passage de celles-ci de l'impôt des personnes morales à l'impôt des sociétés.

Aux termes de l'article 27, les articles 17 et 20 à 26 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015 et s'appliquent aux exercices comptables clôturés au plus tôt le 1er juillet 2015.

Les articles 18 et 19, quant à eux, s'appliquent à partir de l'exercice d'imposition 2015 aux dividendes qui sont alloués ou attribués par des intercommunales, structures de coopération et associations de projet, tel que le prévoyait l'article 180, 1°, du CIR 1992 avant son abrogation par l'article 17 de la loi-programme attaquée.

B.1.2. L'article 17 attaqué de la loi-programme dispose :

« L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié par la loi du 22 décembre 2009, est abrogé ».

Les articles 18 à 27 attaqués disposent :

« Art. 18. Dans l'article 202, § 2, alinéa 3, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 22 décembre 2009, le 2° est abrogé.

Art. 19. Dans l'article 203, § 2, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 22 décembre 2009, l'alinéa 1er est abrogé.

Art. 20. L'article 224 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 22 décembre 2009, est abrogé.

Art. 21. Dans l'article 225, alinéa 2, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 30 juillet 2013, le 6° est abrogé.

Art. 22. L'article 226 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 4 mai 1999, est abrogé.

Art. 23. Dans l'article 235, 3°, du même Code, les mots ' 221 à 224. ' sont remplacés par les mots ' 221 à 223. '.

Art. 24. L'article 264, alinéa 1er, 1°, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 22 décembre 2009, est remplacé par ce qui suit :

' 1° qui est allouée ou attribuée à l'Etat, aux Communautés, aux Régions, aux provinces, aux agglomérations, aux fédérations de communes, aux communes et aux centres publics d'action sociale; '.

Art. 25. Dans l'article 463*bis*, § 1er, alinéa 1er, 1°, premier tiret, et alinéa 2, du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 30 juillet 2013, les mots ' , 226 ' sont chaque fois abrogés.

Art. 26. Le passage d'une intercommunale, d'une structure de coopération ou d'une association de projet à l'impôt des sociétés se fait aux conditions suivantes :

1° la partie du capital social, des primes d'émission ou des sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires, qui a réellement été libérée au cours d'exercices sociaux clôturés avant l'exercice social se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés, est considérée comme du capital libéré au sens de l'article 184 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux conditions prévues par les alinéas 1er et 2 de cet article;

2° les bénéfices antérieurement réservés, incorporés ou non au capital, les plus-values de réévaluation ainsi que les provisions pour risques et charges, comptabilisés par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet dans ses comptes annuels afférents aux exercices sociaux clôturés avant l'exercice social se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés, ne sont exonérés que si les conditions prévues à l'article 190 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont remplies;

3° les frais qui sont réellement supportés par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet au cours d'un exercice d'imposition qui prend cours à partir du premier jour de l'exercice d'imposition à partir duquel elle est assujettie à l'impôt des sociétés et qui ont fait l'objet d'une provision pour risques et charges au sens de la loi comptable constituée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet était soumise à l'impôt des personnes morales, sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel ils ont été réellement supportés pour autant qu'il soit satisfait aux conditions de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992.

La prise en charge de frais visés à l'alinéa 1er, qui a pour contrepartie l'utilisation d'une provision pour risques et charges pour un montant identique à celui desdits frais, fera l'objet d'une majoration de la situation de début des réserves taxées de l'exercice d'imposition concerné à concurrence du montant de ces frais.

Toute reprise d'une provision pour risques et charges visée à l'alinéa 1er, le cas échéant pour un montant qui excède les frais réellement supportés qui ont été préalablement couverts par ladite provision, ne restera exonérée, à concurrence de la quotité qui dépasse les frais réellement supportés, que si les conditions prévues à l'article 190 du Code des impôts sur les revenus 1992 restent remplies;

4° les pertes définitives sur des actifs, qui sont réalisées par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 au cours d'un exercice d'imposition qui prend cours à partir du premier jour de l'exercice d'imposition à partir duquel elle est assujettie à l'impôt des sociétés et qui ont fait l'objet d'une réduction de valeur comptabilisée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet était soumise à l'impôt des personnes morales, sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel elles ont été réalisées.

La réalisation d'une perte visée à l'alinéa 1er, qui a pour contrepartie la reprise d'une réduction de valeur pour un montant identique à celui de ladite perte, fera l'objet d'une majoration de la situation de début des réserves taxées de l'exercice d'imposition concerné à concurrence du montant de cette perte.

Toute reprise d'une réduction de valeur visée à l'alinéa 1er, le cas échéant pour un montant qui excède la perte définitive qui a été préalablement couverte par ladite réduction de valeur, ne sera exonérée, à concurrence de la quotité qui dépasse la perte définitive réalisée, que si les conditions prévues à l'article 190 du Code des impôts sur les revenus 1992 sont remplies;

5° les amortissements, moins-values ou plus-values à prendre en considération dans le chef de l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet sur ses actifs sont déterminés comme si l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet avait toujours été assujettie à l'impôt des sociétés.

Lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable pour laquelle l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif visées à l'article 24, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, celles-ci ne sont, par dérogation à l'article 361 dudit Code, pas considérées comme des bénéfices de cette période imposable, à condition que l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet apporte la preuve qu'elles trouvent leur origine au cours d'une période imposable pour laquelle elle était assujettie à l'impôt des personnes morales;

6° les pertes comptables subies par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet au cours d'exercices sociaux clôturés avant l'exercice social se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés, ne peuvent être déduites de la base imposable des exercices d'imposition pour lesquels l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés.

Art. 27. Les articles 17 et 20 à 26 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015 et s'appliquent aux exercices comptables clôturés au plus tôt le 1er juillet 2015.

Les articles 18 et 19 s'appliquent à partir de l'exercice d'imposition 2015 et s'appliquent aux dividendes qui sont alloués ou attribués par des intercommunales, des structures de coopération et des associations de projet visées à l'article 180, 1°, du même Code, tel qu'il existait avant d'être abrogé par l'article 17, pour leurs exercices comptables clôturés au plus tôt le 1er juillet 2015.

Toute modification apportée à partir du 1er novembre 2014 à la date de clôture des comptes annuels reste sans incidence pour l'application des alinéas 1er et 2 ».

B.2. Selon les travaux préparatoires de la loi attaquée, l'abrogation, par son article 17, du non-assujettissement automatique à l'impôt des sociétés des intercommunales, des structures de coopération et des associations de projet répond à deux objectifs.

D'une part, le législateur a voulu assurer une concurrence loyale entre le secteur privé et le secteur public. D'autre part, il a entendu mettre fin à une discrimination entre les intercommunales et les régies communales autonomes, constatée par la Cour par son arrêt n° 114/2014 du 17 juillet 2014.

Selon l'exposé des motifs :

« Dans son accord de gouvernement, le gouvernement s'engage à réformer, à simplifier et à moderniser le système fiscal d'une telle manière qu'il réalise une réduction de la pression fiscale et parafiscale. Un des principes fondamentaux de cette réforme est la création d'une concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public (l'Accord de gouvernement fédéral dd. 10 octobre 2014, p. 78). C'est dans ce cadre que nous devons situer l'abrogation de l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992. Plus précisément les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet visées dans cet article seront soumises à l'impôt des sociétés.

Actuellement les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet visées sont, conformément à l'article 180, 1°, CIR 92 et l'article 220, 2°, CIR 92, inconditionnellement exonérées de l'impôt des sociétés et soumises à l'impôt des personnes morales. Par contre des personnes morales de droit privé doivent établir qu'elles ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, pour qu'elles soient soumises à l'impôt des personnes morales (les articles 181, 182 et 220, 3°, CIR 92).

Afin de réaliser les objectifs du gouvernement, l'article 17 du présent projet abroge l'article 180, 1°, CIR 92, pour que les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet soient automatiquement assujetties à l'impôt des sociétés. En conséquence les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet sont soumises aux mêmes conditions de l'article 220, 3°, CIR 92 que les autres personnes morales, pour pouvoir être assujetties à l'impôt des personnes morales.

En outre dans son arrêt n° 114/2014 du 17 juillet 2014 la Cour constitutionnelle a jugé qu'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, une structure de coopération ou une association de projet sont effectivement exemptées de manière générale de l'impôt des sociétés. Par l'abrogation de l'article 180, 1°, CIR 92, l'article 17 du présent projet évite la discrimination soulevée par ladite Cour. Les intercommunales et les régies communales

autonomes seront mises sur un pied d'égalité, à partir du moment où elles exercent une activité similaire, en soumettant les unes et les autres à l'impôt des sociétés ou, si elles ne se livrent pas à des opérations de caractère lucratif, à l'impôt des personnes morales » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-0672/001, pp. 8-9).

Ces deux objectifs ont été réaffirmés dans le rapport fait au nom de la commission des Finances et du Budget :

« Afin de maintenir une concurrence loyale entre le secteur privé et le secteur public, les intercommunales qui développeront des activités commerciales à partir de l'exercice d'imposition 2015, seront soumises à l'impôt des sociétés, pour autant que leur exercice soit clôturé à partir du 1er juillet 2015. Le projet de loi-programme à l'examen prévoit aussi un régime transitoire pour le traitement fiscal du capital social, des bénéfices mis en réserve précédemment, des frais professionnels, des pertes sur actifs, des amortissements et des moins-values ou plus-values. Ce régime transitoire est basé sur celui élaboré en 2005 pour assurer le passage de bpost (La Poste) à l'assujettissement à l'impôt des sociétés » (*ibid.*, DOC 54-0672/009, p. 6).

Répondant à plusieurs questions posées par les commissaires, le ministre des Finances a indiqué ce qui suit :

« 1° La réglementation en projet vise à lutter contre la concurrence déloyale.

2° Nombre d'intercommunales sont dites ' mixtes ', c'est-à-dire qu'elles bénéficient de participations du secteur privé, si bien qu'on ne peut certainement pas toujours parler de service purement public.

3° En effet, de nombreuses communes jouent un rôle important en tant qu'investisseurs. Elles seront dès lors traitées avec la délicatesse nécessaire.

4° Toutes les intercommunales ne seront pas soumises à l'impôt des sociétés en vertu de la loi-programme à l'examen. Leur exclusion n'est toutefois plus automatique, comme c'était le cas auparavant.

Désormais, les intercommunales seront soumises à l'impôt des sociétés uniquement s'il s'avère, après examen, qu'elles exercent des activités commerciales.

5° Concernant l'entrée en vigueur : dans la plupart des intercommunales, l'exercice comptable coïncide avec l'année civile. La nouvelle réglementation s'appliquera à l'exercice 2015, et non à l'exercice 2014. Pour ce qui est de l'exercice d'imposition 2015, seules entreront en ligne de compte les intercommunales qui clôtureront leurs comptes après le 1er juillet 2015, ce qui n'est toutefois pas le cas de la plupart d'entre elles.

6° Les intercommunales qui relèvent du champ d'application de la réglementation sont celles qui fonctionnent comme des entreprises ou qui exercent des activités lucratives. Leur forme juridique ne joue aucun rôle à cet égard. De nombreux hôpitaux privés sont dès lors assujettis à l'impôt des personnes morales.

7° Si elles entendent collaborer, les communes peuvent choisir de constituer une asbl ou une société. Concernant le traitement fiscal, c'est la nature de leurs activités qui sera déterminante et non leur forme juridique.

[...]

Le *ministre* répète que le seul objectif visé est la suppression d'une exception existante. Aucune nouvelle réglementation n'est instaurée. La réglementation existante, qui ne permet peut-être pas toujours de trancher sur la base d'une simple description d'une activité telle que présentée par divers intervenants, est connue et stable, et est appliquée depuis des décennies par les asbl. Ces règles générales (voir notamment les articles 220 et 181 du CIR 92) seront tout simplement dorénavant applicables aux intercommunales » (*ibid.*, DOC 54-0672/009, pp. 27, 28 et 30).

B.3.1. L'article 86 de la loi-programme du 10 août 2015 a rétabli l'article 180, 1°, du CIR 1992 pour les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet, les régies communales autonomes et pour les associations qui exploitent à titre principal, dans le cadre de leur objet social, un hôpital tel qu'il est défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 « sur les hôpitaux et autres établissements de soins » ou qui exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents.

Cet article dispose :

« Dans l'article 180 du Code des impôts sur les revenus 1992, modifié en dernier lieu par la loi-programme du 19 décembre 2014, les modifications suivantes sont apportées :

1° le 1°, abrogé par la loi-programme du 19 décembre 2014, est rétabli dans la rédaction suivante :

‘ 1° les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations visées à l'alinéa 2 qui, dans le cadre de leur objet social, à titre principal :

— exploitent un hôpital tel que défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins; ou

— exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents; ’;

2° l'article est complété par un alinéa, rédigé comme suit :

‘ Les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations visées à l'alinéa 1er, 1°, sont :

a) les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales;

b) les intercommunales 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;

c) 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;

d) 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;

e) les régies communales autonomes régies par la nouvelle loi communale du 24 juin 1988;

f) les régies communales autonomes régies par le décret communal de la Communauté flamande du 15 juillet 2005;

g) les associations régies par le chapitre XII de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'action sociale;

h) les associations régies par le titre VIII du décret de la Communauté flamande du 19 décembre 2008 relatif à l'organisation des centres publics d'aide sociale. ' ».

B.3.2. Par ailleurs, la même loi-programme du 10 août 2015 rétablit plusieurs dispositions abrogées par la loi attaquée, en modifie ou en retire d'autres.

Ainsi, les articles 87 à 93 disposent :

« Art. 87. L'article 202, § 2, alinéa 3, 2°, du même Code, abrogé par la loi-programme du 19 décembre 2014, est rétabli dans la rédaction suivante :

' 2° alloués ou attribués par des intercommunales, des structures de coopération, des associations de projet, des régies communales autonomes et des associations visées à l'article 180, 1°; '.

Art. 88. L'article 203, § 2, alinéa 1er, du même Code, abrogé par la loi-programme du 19 décembre 2014, est rétabli dans la rédaction suivante :

' § 2. Le § 1er, alinéa 1er, 1°, ne s'applique pas aux dividendes alloués ou attribués par les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations visées à l'article 180, 1°. '.

Art. 89. Dans l'article 222 du même Code, modifié en dernier lieu par la loi du 11 décembre 2008, les mots 'à l'article 220, 3°' sont remplacés par les mots 'aux articles 180, 1°, et 220, 3°'.

Art. 90. L'article 224 du même Code, abrogé par la loi-programme du 19 décembre 2014, est rétabli dans la rédaction suivante :

' Art. 224. Les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations, visées à l'article 180, 1°, sont également imposables sur le montant total des sommes attribuées à toute société ou autre personne morale à titre de dividendes, à l'exclusion de ceux attribués à l'Etat, aux communautés, aux régions, aux provinces, aux agglomérations, aux fédérations de communes, aux communes et aux centres publics d'action sociale. '.

Art. 91. Les articles 21 à 23 et 25 de la loi-programme du 19 décembre 2014 sont retirés.

Art. 92. L'article 26 de la loi-programme du 19 décembre 2014 est remplacé par ce qui suit :

' Art. 26. Le passage d'une intercommunale, d'une structure de coopération ou d'une association de projet à l'impôt des sociétés se fait aux conditions suivantes :

1° la partie du capital social, des primes d'émission ou des sommes souscrites à l'occasion de l'émission de parts bénéficiaires, qui a réellement été libérée au cours des exercices comptables clôturés avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés, est considérée comme du capital libéré au sens de l'article 184 du Code des impôts sur les revenus 1992, aux conditions prévues par les alinéas 1er et 2 de cet article;

2° les bénéfices antérieurement réservés, incorporés ou non au capital, et les provisions pour risques et charges qui sont comptabilisés par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés sont considérés comme des réserves déjà taxées;

3° les plus-values de réévaluation et les subsides en capital comptabilisés par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés, ne sont exonérés que s'ils restent portés dans un ou plusieurs comptes distincts du passif et ne peuvent servir de base pour des rémunérations ou attributions quelconques;

4° les frais qui sont réellement supportés par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet au cours d'un exercice d'imposition qui prend cours à partir du premier jour de l'exercice d'imposition à partir duquel elle est assujettie à l'impôt des sociétés et qui ont fait l'objet d'une provision pour risques et charges au sens de la loi comptable constituée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet était soumise à l'impôt des personnes morales, sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel ils ont été réellement supportés pour autant qu'il soit satisfait aux conditions de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992;

5° les pertes définitives sur des actifs, qui sont réalisées par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet au sens de l'article 49 du Code des impôts sur les revenus 1992 au cours d'un exercice d'imposition pour lequel elle est assujettie à l'impôt des sociétés et qui ont fait l'objet d'une réduction de valeur comptabilisée au cours d'un exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet était soumise à l'impôt des personnes morales, sont déductibles au titre de frais professionnels pour l'exercice d'imposition au cours duquel elles ont été réalisées;

6° les amortissements, moins-values ou plus-values à prendre en considération dans le chef de l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet sur ses actifs sont déterminés comme si l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet avait toujours été assujettie à l'impôt des sociétés;

7° les pertes subies antérieurement par l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet qui sont comptabilisées dans les comptes annuels afférents à l'exercice comptable clôturé avant l'exercice comptable se rattachant au premier exercice d'imposition pour lequel l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés ne peuvent pas être prises en compte pour déterminer la base imposable des exercices d'imposition pour lesquels l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés.

Toute reprise d'une réduction de valeur visée à l'alinéa 1er fera, le cas échéant, l'objet d'une majoration de la situation de début des réserves taxées de l'exercice d'imposition concerné à concurrence du montant de cette reprise.

Lorsque l'examen de la comptabilité d'une période imposable pour laquelle l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet est assujettie à l'impôt des sociétés fait apparaître des sous-estimations d'éléments de l'actif ou des surestimations d'éléments du passif visées à l'article 24, alinéa 1er, 4°, du Code des impôts sur les revenus 1992, celles-ci ne sont pas, par dérogation à l'article 361 du même Code, considérées comme des bénéfices de cette période imposable, à condition que l'intercommunale, la structure de coopération ou l'association de projet apporte la preuve qu'elles trouvent leur origine au cours d'une période imposable pour laquelle elle était assujettie à l'impôt des personnes morales. '.

Art. 93. Les articles 86 et 89 à 91 entrent en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015 et s'appliquent aux exercices comptables clôturés au plus tôt le 1er août 2015.

Les articles 87 et 88 s'appliquent à partir de l'exercice d'imposition 2015 aux dividendes qui sont alloués ou attribués par des intercommunales, des structures de coopération, des associations de projet, des régies communales autonomes et des associations visées à l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992, pour leurs exercices comptables clôturés au plus tôt le 1er août 2015 ».

Ces modifications ne font pas l'objet des recours qui ont été introduits en l'espèce. En revanche, certaines d'entre elles pourraient avoir une incidence sur l'objet de ces recours. Il en est tenu compte dans cette mesure.

Quant aux désistements

B.4.1. Par lettre recommandée du 11 février 2016, les parties requérantes dans l'affaire n° 6227 ont fait savoir à la Cour qu'elles se désistaient de leur recours, dans la mesure où celui-ci est devenu, pour elles, sans objet à la suite des modifications apportées par l'article 86 précité de la loi-programme du 10 août 2015 à l'article 180 du CIR 1992.

B.4.2. Par lettres recommandées, respectivement du 14 avril 2016 (affaire n° 6242), du 31 mars 2016 (affaires n^{os} 6243 et 6246), du 14 avril 2016 (affaire n° 6248) et du 7 octobre 2016 (affaire n° 6228), les parties requérantes dans ces affaires ont fait savoir à la Cour qu'elles se désistaient de leurs recours, dans la mesure où ceux-ci étaient devenus sans objet pour elles, ayant toutes reçu une décision du Service des décisions anticipées du SPF Finances confirmant leur maintien à l'impôt des personnes morales.

B.5. Rien ne s'oppose à ce que la Cour décrète ces désistements.

Quant à l'objet des recours

B.6.1. Le Conseil des ministres considère que les parties requérantes n'ont pas intérêt à demander l'annulation de l'article 26 de la loi-programme attaquée, celui-ci ayant été

intégralement remplacé par l'article 92 précité de la loi-programme du 10 août 2015. Il soutient, en substance, que la disposition attaquée n'ayant jamais pu être appliquée, les parties requérantes n'auront pu être défavorablement affectées par la disposition qui réglait, jusqu'à son remplacement par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, le passage à l'impôt des sociétés des intercommunales, structures de coopération et associations de projet visées par l'article 17 attaqué de la loi-programme du 19 décembre 2014.

B.6.2. L'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, qui a remplacé l'article 26, est entré en vigueur, à défaut de disposition expresse contraire, dix jours après sa publication au *Moniteur belge*, soit le 28 août 2015. Compte tenu de la date d'entrée en vigueur de la loi-programme du 19 décembre 2014 et en particulier de son article 26, de sa modification et de son remplacement partiel par la loi-programme du 10 août 2015 et compte tenu aussi de ce qu'aucune intercommunale n'a clôturé ses comptes entre le 1er juillet et le 28 août 2015, aucune intercommunale, structure de coopération ou association de projet ne s'est vu appliquer l'article 26 de la loi-programme attaquée, l'article 27 de la même loi n'ayant pas été modifié par la loi-programme du 10 août 2015.

Il résulte de ceci que les parties requérantes n'ont aucun intérêt actuel à l'annulation d'une disposition qui n'a produit aucun effet juridique. Les parties requérantes n'y auraient intérêt qu'en cas d'annulation de l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015. Il s'ensuit qu'elles ne perdront définitivement leur intérêt au recours en ce qu'il est dirigé contre l'article 26 de la loi attaquée que si les recours dirigés contre l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 dans les affaires jointes n^{os} 6339 et suivantes ne sont pas accueillis par la Cour. En effet, en cas d'annulation de cet article, l'article 26 de la loi-programme attaquée que l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 a remplacé serait à nouveau en vigueur.

Quant à la recevabilité

B.7.1. Le Conseil des ministres soulève une première série d'exceptions d'irrecevabilité des recours, tirées du défaut d'intérêt à agir dans le chef de toutes les intercommunales, structures de coopération ou associations de projet (affaires n^{os} 6237, 6244, 6247, les 24 premières parties requérantes dans l'affaire n^o 6233). Il considère que l'assujettissement de ces parties requérantes à l'impôt des sociétés dorénavant prévu par l'article 17 attaqué n'étant pas automatique, ces parties ne sont défavorablement affectées par la norme attaquée que s'il est démontré qu'elles se livrent à une véritable exploitation commerciale ou à des opérations de caractère lucratif.

B.7.2. Les intercommunales, structures de coopération ou associations de projet, dont plusieurs sont constituées en sociétés commerciales, étaient toutes assujetties, avant l'adoption des dispositions attaquées de la loi-programme du 19 décembre 2014, à l'impôt des personnes morales. Sans qu'il soit nécessaire de calculer la charge fiscale occasionnée par l'article 17 attaqué pour chacune d'elles, il y a lieu de constater que cette disposition ainsi que les autres dispositions qui modifient leur régime d'imposition affectent ou sont susceptibles d'affecter directement et défavorablement leur situation financière. Elles justifient dès lors de l'intérêt à agir en annulation devant la Cour.

B.7.3. Le Conseil des ministres soulève encore une exception d'irrecevabilité du recours introduit par l'ASBL « Union des Villes et Communes de Wallonie » dans l'affaire n^o 6230 ainsi que de celui de la vingt-cinquième partie requérante, la « Vereniging van Vlaamse steden en gemeenten », et des 26 communes flamandes dans l'affaire n^o 6233.

Les recours dans les affaires n^{os} 6230 et 6233 portent sur les mêmes dispositions et s'appuient sur des moyens similaires aux moyens soulevés dans les affaires n^{os} 6237, 6244 et 6247. Dès lors que les 24 premières parties requérantes dans l'affaire n^o 6233 justifient d'un intérêt actuel à l'annulation des articles 17 à 25 de la loi-programme du 19 décembre 2014, il n'est pas nécessaire que la Cour se prononce sur la recevabilité des autres recours dirigés contre ces mêmes dispositions.

Quant à l'ordre d'examen des moyens

B.8. L'examen de la conformité des articles 17 à 25 attaqués de la loi-programme du 19 décembre 2014 aux règles répartitrices de compétence doit en règle précéder celui de la compatibilité de ces dispositions avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution invoqués par les parties requérantes. La Cour examine dès lors en premier lieu le premier moyen dans l'affaire n° 6233 et la deuxième branche du premier moyen dans l'affaire n° 6244 ainsi que le premier moyen dans l'affaire n° 6247.

Quant à la répartition des compétences

B.9.1. Le premier moyen dans l'affaire n° 6244, en sa deuxième branche, est pris de la violation, par l'article 17 de la loi attaquée, de l'article 6, § 1er, VII, alinéa 1er, a) et b), de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles ainsi que du principe de la loyauté fédérale garanti par l'article 143, § 1er, de la Constitution selon lequel une entité de l'Etat fédéral ne peut rendre difficile ou impossible l'exercice des compétences d'une autre entité. La partie requérante soutient en substance que l'article 17 rendrait la mission des gestionnaires de réseau de distribution d'électricité et de gaz et celle des régulateurs régionaux en matière tarifaire impossible à exercer et estime que le législateur aurait dû tenir compte de la nature particulière de la mission qu'elle exerce, dans le cadre d'un monopole voulu par l'Etat, à savoir la gestion d'un réseau de distribution d'électricité.

B.9.2. L'article 6, § 1er, VII, alinéa 1er, a) et b), de la loi spéciale du 8 août 1980 dispose :

« Les matières visées à l'article 39 de la Constitution sont :

[...]

VII. En ce qui concerne la politique de l'énergie :

Les aspects régionaux de l'énergie, et en tout cas :

a) La distribution et le transport local d'électricité au moyen de réseaux dont la tension nominale est inférieure ou égale à 70 000 volts, y compris les tarifs des réseaux de distribution d'électricité, à l'exception des tarifs des réseaux ayant une fonction de transport et qui sont opérés par le même gestionnaire que le réseau de transport;

b) La distribution publique du gaz, y compris les tarifs des réseaux de distribution publique du gaz, à l'exception des tarifs des réseaux qui remplissent aussi une fonction de transport du gaz naturel et qui sont opérés par le même gestionnaire que le réseau de transport du gaz naturel; ».

B.9.3. L'article 143, § 1er, de la Constitution dispose :

« Dans l'exercice de leurs compétences respectives, l'Etat fédéral, les communautés, les régions et la Commission communautaire commune agissent dans le respect de la loyauté fédérale, en vue d'éviter des conflits d'intérêts ».

B.10.1. Le principe de la loyauté fédérale, selon les travaux préparatoires de l'article 143, § 1er, de la Constitution, implique, pour l'autorité fédérale et pour les entités fédérées, l'obligation de ne pas perturber l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble, lorsqu'elles exercent leurs compétences; il signifie davantage que l'exercice de compétences : il indique dans quel esprit cela doit se faire (*Doc. parl.*, Sénat, S.E. 1991-1992, n° 100-29/2).

B.10.2. Le principe de la loyauté fédérale, lu en combinaison avec les principes du raisonnable et de la proportionnalité, signifie que chaque législateur est tenu, dans l'exercice de sa propre compétence, de veiller à ce que, par son intervention, l'exercice des compétences des autres législateurs ne soit pas rendu impossible ou exagérément difficile.

B.10.3. Les dispositions attaquées de la loi-programme du 19 décembre 2014 modifient la réglementation fiscale applicable à l'ensemble des intercommunales, structures de coopération et associations de projet qui exercent une activité commerciale.

Même si la réglementation attaquée est susceptible de s'appliquer à une intercommunale qui a entre autres pour objet l'exploitation de services publics de production, d'achat, de transport et de distribution d'électricité, elle ne modifie en rien et ne porte en rien atteinte à la

compétence reconnue aux régions par l'article 6, § 1er, VII, alinéa 1er, a) et b), précité, de la loi spéciale du 8 août 1980.

B.10.4. Les dispositions attaquées relèvent de la sphère du droit fiscal, pour lequel le législateur fédéral est compétent conformément à l'article 170, § 1er, de la Constitution.

Les dispositions attaquées ne contiennent aucune réglementation relative à la distribution ou au transport local de l'électricité ou du gaz; elles ont pour seul objet de modifier le régime fiscal applicable à l'ensemble des intercommunales, structures de coopération et associations de projet qui exercent une activité commerciale, sans considération de la nature particulière de cette activité.

B.10.5. Il en résulte que la modification, par le législateur fédéral, des dispositions dont il s'agit ne rend pas impossible, ou exagérément difficile, l'exercice des compétences des législateurs régionaux.

En cette branche, le premier moyen dans l'affaire n° 6244 n'est pas fondé.

B.11. Le premier moyen dans l'affaire n° 6233 ainsi que le premier moyen dans l'affaire n° 6247 sont pris de la violation du principe de la loyauté fédérale, lu en combinaison avec l'article 162 de la Constitution et avec l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles.

Les parties requérantes reprochent en substance au législateur fédéral de s'immiscer de manière disproportionnée dans les compétences reconnues aux régions en matière d'association de communes et de financement des intercommunales.

B.12.1. L'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, 9° et 10°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles dispose :

« Les matières visées à l'article 39 de la Constitution sont :

[...]

VIII. En ce qui concerne les pouvoirs subordonnés :

[...]

8° les associations de provinces, de collectivités supracommunales et de communes dans un but d'utilité publique, à l'exception de la tutelle spécifique en matière de lutte contre l'incendie, organisée par la loi;

9° le financement général des communes, des agglomérations et des fédérations de communes, des collectivités supracommunales et des provinces;

10° le financement des missions à remplir par les communes, les agglomérations et fédérations de communes, les collectivités supracommunales, les provinces et par d'autres personnes morales de droit public dans les matières qui relèvent de la compétence des régions, sauf lorsque ces missions se rapportent à une matière qui est de la compétence de l'autorité fédérale ou des communautés; ».

B.12.2. L'article 162, alinéa 4, de la Constitution dispose :

« En exécution d'une loi adoptée à la majorité prévue à l'article 4, dernier alinéa, le décret ou la règle visée à l'article 134 règle les conditions et le mode suivant lesquels plusieurs provinces, plusieurs collectivités supracommunales ou plusieurs communes peuvent s'entendre ou s'associer. Toutefois, il ne peut être permis à plusieurs conseils provinciaux, à plusieurs conseils de collectivités supracommunales ou à plusieurs conseils communaux de délibérer en commun ».

B.12.3. En application de l'article 162, alinéa 4, de la Constitution, l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, précité, a attribué aux régions, qui sont compétentes relativement aux pouvoirs subordonnés, la compétence de régler la matière des associations de communes dans un but d'utilité publique.

Les dispositions attaquées, qui sont relatives au régime fiscal des intercommunales, ne portent pas atteinte à la compétence attribuée aux régions pour déterminer les conditions et le mode suivant lesquels les communes s'associent, conformément à l'article 162, alinéa 4, de la Constitution. Par ailleurs, les dispositions attaquées n'empêchent ni ne contraignent davantage les communes à s'associer, l'unique effet qui peut en découler étant que les communes qui font le choix de s'associer doivent respecter à la fois la législation régionale relative aux conditions de cette association et la législation fédérale relative à leur régime fiscal, comme cela a toujours été le cas.

B.12.4. L'exercice des compétences régionales en matière de financement des communes (article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 9°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles) ainsi qu'en matière de financement des missions à remplir par elles ou par d'autres personnes morales de droit public (article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 10°, de la même loi spéciale) n'est pas davantage entravé par les dispositions attaquées. Même si ces dernières peuvent accroître la charge fiscale des intercommunales qui sont effectivement soumises à l'impôt des sociétés, elles ne portent pas, en soi, atteinte à la compétence dévolue aux régions en matière de financement des pouvoirs subordonnés.

B.12.5. Quant à la violation, reprochée par les deux parties requérantes, du principe de la loyauté fédérale garanti par l'article 143, § 1er, de la Constitution, pour les mêmes motifs que ceux qui sont mentionnés en B.10.4, les dispositions attaquées ne rendent pas impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences des législateurs régionaux.

Le premier moyen dans l'affaire n° 6233 ainsi que le premier moyen dans l'affaire n° 6247 ne sont pas fondés.

Quant au principe d'égalité et de non-discrimination

B.13. Le moyen unique dans l'affaire n° 6230, en sa première branche, le premier moyen dans l'affaire n° 6232, le deuxième moyen dans l'affaire n° 6233, le premier moyen dans l'affaire n° 6244 et le deuxième moyen dans l'affaire n° 6247 sont pris de la violation, par les articles 17 à 27 de la loi-programme attaquée, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

Les parties requérantes font grief au législateur d'avoir assujetti les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet à l'impôt des sociétés et d'avoir ainsi fait une différence de traitement entre elles et les communes qui restent soumises à l'impôt des personnes morales, alors que les unes et les autres agissent dans un but d'intérêt général.

Dans les affaires n^{os} 6233 et 6244, les parties requérantes reprochent en particulier au législateur de traiter de manière identique les sociétés sous forme commerciale qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et les intercommunales qui, même si elles ont une forme commerciale, n'exercent pas une activité lucrative.

Dans les affaires n^{os} 6233 et 6247, les parties requérantes ajoutent que les dispositions attaquées créeraient une différence de traitement injustifiée entre les communes qui choisissent d'exercer elles-mêmes certaines missions d'intérêt général, y compris dans leurs propres régies, et celles qui choisissent de s'associer pour confier une mission à une intercommunale. Ces parties font aussi grief au législateur de traiter de manière identique les intercommunales, structures de coopération et associations de projet et les personnes morales de droit privé qui sont les unes et les autres soumises à l'impôt des sociétés alors que les intercommunales, structures de coopération et associations de projet sont soumises à des obligations de service public.

Enfin, la partie requérante dans l'affaire n^o 6244 soutient qu'en sa qualité de gestionnaire d'un réseau de transport et de distribution d'électricité, elle exerce un service public qui, depuis la libéralisation du marché de l'électricité et du gaz, fait l'objet d'un monopole et ne saurait donc entrer en concurrence avec le secteur privé.

B.14. Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée. Ce principe s'oppose, par ailleurs, à ce que soient traitées de manière identique, sans qu'apparaisse une justification raisonnable, des catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure considérée, sont essentiellement différentes.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.15. Les différences de traitement et les identités de traitement dénoncées critiquent le choix du critère de la nature des personnes morales concernées pour supprimer l'assujettissement automatique des structures intercommunales à l'impôt des personnes morales. Sont dorénavant soumises à l'impôt des sociétés, à l'instar des personnes morales de droit privé qui exercent des activités lucratives, les intercommunales, structures de coopération et associations de projet, alors que les communes (article 220, 1°, du CIR 1992) qui exercent les mêmes activités, et certaines autres personnes morales de droit public, telles les sociétés de transport public (article 180, 6° à 8° et 12°, du même Code), les sociétés d'épuration des eaux (article 180, 9°, du même Code) ou les ports autonomes (article 180, 2°, du même Code), restent soumises à l'impôt des personnes morales (article 220, 2°, du même Code).

Le critère de distinction est objectif : il repose sur le fait d'avoir une structure intercommunale et il vise, sans distinction, les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet.

B.16. Comme il est dit en B.2, par les dispositions attaquées, le législateur poursuivait un double objectif : d'une part, lutter contre la concurrence déloyale entre le service public et le secteur privé et, d'autre part, remédier à la discrimination sanctionnée par la Cour par son arrêt n° 114/2014 du 17 juillet 2014 entre, d'une part, les régies communales autonomes, soumises à l'impôt des sociétés, et, d'autre part, les intercommunales, soumises à l'impôt des personnes morales.

B.17. Avant sa modification par l'article 17, attaqué, de la loi-programme du 19 décembre 2014, 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, disposait :

« Ne sont pas [assujetties] 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 interlocales, 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 ».

Avant sa modification par la loi du 18 décembre 2015 portant des dispositions fiscales et diverses, l'article 220 du CIR 1992 disposait :

« Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

1° l'Etat, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics intercommunaux d'action sociale, les établissements culturels publics, ainsi que les polders et wateringues;

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

3° les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d'administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément à l'article 181 et 182 ».

B.18. Il appartient au législateur fiscal de fixer la base, le taux de l'impôt et son mode de calcul ainsi que de déterminer ou de supprimer les exemptions aux impôts qu'il prévoit. Il dispose en la matière d'un large pouvoir d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique. Toutefois, le législateur ne peut méconnaître, à cette occasion, la portée des articles 10 et 11 de la Constitution en traitant différemment des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations identiques au regard de la mesure attaquée ou en traitant de la même façon des catégories de personnes qui se trouvent dans des situations différentes au regard de la mesure attaquée, sans qu'existe une justification raisonnable.

En ce qui concerne la différence de traitement avec les communes

B.19.1. Historiquement, les structures intercommunales ont été soumises à un régime fiscal semblable à celui des communes.

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.

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).

B.19.2. Par la réforme attaquée, le législateur a reconsidéré ce choix. Il a en effet constaté que l'exemption automatique des structures intercommunales de l'impôt des sociétés avait pu créer, dans le passé, des distorsions de concurrence avec des opérateurs privés. L'élargissement du champ d'activité des structures intercommunales a eu pour conséquence que certaines de ces structures peuvent s'analyser aujourd'hui comme des opérateurs économiques en concurrence avec les entreprises privées.

B.19.3. La suppression de l'exemption et la réintégration des structures intercommunales dans les règles du droit fiscal commun de l'impôt des sociétés permettent un traitement ciblé, et partant plus équitable, des intercommunales, qui prend en compte leurs particularités.

En effet, la suppression de l'exemption de l'impôt des sociétés dont bénéficiaient toutes les structures intercommunales n'a pas pour effet de les soumettre automatiquement à cet impôt. Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les sociétés résidentes, au sens de l'article 179 du CIR 1992, c'est-à-dire « toute société, association, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la personnalité juridique et se livre à une exploitation ou

à des opérations de caractère lucratif » (article 2, § 1er, 5°, a), du même Code). L'article 220, 3°, du même Code prévoit encore que sont assujetties à l'impôt des personnes morales « les personnes morales [...], qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés conformément aux articles 181 et 182 ».

Il se déduit de ces articles du CIR 1992 qu'une structure intercommunale qui démontre qu'elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui se trouve dans l'une des situations spécifiques prévues par les articles 181 et 182 du même Code n'est pas soumise à l'impôt des sociétés et reste soumise à l'impôt des personnes morales. En ce qui concerne ces structures, la différence de traitement est donc inexistante.

B.19.4. Une commune qui exerce elle-même une mission d'intérêt communal déterminée et une intercommunale spécialement créée pour remplir une telle mission ne sont pas des catégories de personnes morales à ce point semblables qu'il serait nécessaire de les traiter de manière identique. Elles se distinguent les unes des autres par la manière dont l'activité d'intérêt communal est exercée : contrairement à une commune, une structure intercommunale peut mettre en œuvre des méthodes et des stratégies commerciales à grande échelle, mener des opérations de caractère lucratif, rechercher et développer des marchés concurrentiels, réaliser des bénéfices et distribuer des dividendes.

Compte tenu de ces différences et des objectifs du législateur mentionnés en B.2, l'application d'un régime fiscal différent aux communes, d'une part, et aux intercommunales, structures de coopération et associations de projet qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, d'autre part, n'est pas sans justification raisonnable.

En ce qui concerne la différence de traitement avec les autres personnes morales exemptées

B.20. Les parties requérantes comparent encore la situation des structures intercommunales, qui ne sont plus automatiquement exemptées de l'impôt des sociétés, avec celle d'autres personnes morales de droit public telles les régies portuaires, les sociétés de

transport public ou les sociétés d'épuration des eaux, qui continuent à bénéficier des exemptions automatiques prévues par l'article 180 du CIR 1992.

Contrairement aux intercommunales et autres structures de coopération et associations de projet qui peuvent couvrir un vaste champ d'activités pouvant entrer en concurrence avec des entreprises privées, les opérateurs économiques publics particuliers visés par les 2° à 13° de l'article 180 du CIR 1992 exercent une activité qui n'entre pas en concurrence avec les entreprises privées ou qui relève d'un intérêt public particulier. Le législateur a pu estimer qu'ils devaient dès lors faire l'objet d'un traitement fiscal particulier.

La différence de traitement n'est pas sans justification raisonnable.

B.21. Les moyens pris de la violation du principe d'égalité et de non-discrimination ne sont pas fondés.

Par ces motifs,

la Cour

- décrète le désistement des recours dans les affaires n^{os} 6227, 6228, 6242, 6243, 6246 et 6248;

- décide que l'examen des recours en annulation de l'article 26 de la loi-programme du 19 décembre 2014 dans les affaires n^{os} 6230, 6232, 6233, 6237, 6244 et 6247 sera poursuivi si les recours en annulation de l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 sont accueillis et que, dans le cas contraire, les présents recours en annulation, en ce qu'ils visent l'article 26 précité, seront rayés du rôle de la Cour;

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 1er décembre 2016.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels