

Numéros du rôle : 6339, 6341, 6345,
6355, 6357, 6358 et 6361

Arrêt n° 145/2017
du 21 décembre 2017

A R R E T

En cause : les recours en annulation totale ou partielle des dispositions de la section 4 (Intercommunales, articles 86 à 93) du chapitre 4 du titre 4 de la loi-programme du 10 août 2015, introduits par la SCRL « Intercommunale d'incendie de Liège et environs », par l'ASBL « Union des Villes et Communes de Wallonie », par la SCRL « Association intercommunale Bureau économique de la province de Namur » et autres, par la SCRL « Association intercommunale d'étude et d'exploitation d'électricité et de gaz », par l'association chargée de mission « EcoWerf, intergemeentelijk milieubedrijf Oost-Brabant » et autres, par la SCRL « Compagnie Intercommunale Liégeoise des Eaux » et par la SCRL « Intercommunale de gestion de l'environnement ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, J.-P. Moerman, F. Daoût et T. Giet, 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 15 janvier 2016 et parvenue au greffe le 18 janvier 2016, la SCRL « Intercommunale d'incendie de Liège et environs », assistée et représentée par Me J. Bourtembourg et Me N. Fortemps, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation de l'article 86, 1^o, de la loi-programme du 10 août 2015 (publiée au *Moniteur belge* du 18 août 2015, deuxième édition).

b. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 19 janvier 2016 et parvenue au greffe le 20 janvier 2016, l'ASBL « Union des Villes et Communes de Wallonie » a introduit un recours en annulation des articles 86 à 93 de la même loi-programme.

c. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 27 janvier 2016 et parvenue au greffe le 28 janvier 2016, un recours en annulation de l'article 26, alinéa 1er, 3^o et 6^o, et alinéa 3, de la loi-programme du 19 décembre 2014, tel qu'il a été remplacé par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 précitée, a été introduit par la SCRL « Association intercommunale Bureau économique de la province de Namur », la SCRL « Association intercommunale pour le développement économique et l'aménagement des régions du Centre et du Borinage » (IDEA), la SCRL « Association Intercommunale pour le développement économique durable de la Province de Luxembourg » (IDELUX), la SCRL « Agence intercommunale de développement des arrondissements de Tournai, Ath et de communes avoisinantes » (IDETA), la SCRL « Intercommunale d'étude et de gestion » (IEG) et la SCRL « Intercommunale pour la Gestion et la Réalisation d'Etudes Techniques et Economiques » (IGRETEC), assistées et représentées par Me X. Gérard et Me Y. Brulard, avocats au barreau de Bruxelles.

d. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 16 février 2016 et parvenue au greffe le 17 février 2016, la SCRL « Association intercommunale d'étude et d'exploitation d'électricité et de gaz », assistée et représentée par Me L. Depré et Me E. Gillet, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 86 et 87 de la loi-programme du 10 août 2015 précitée.

e. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 16 février 2016 et parvenue au greffe le 17 février 2016, un recours en annulation des articles 86, 89, 92 et 93 de la même loi-programme a été introduit par l'association chargée de mission « EcoWerk, 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 en 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 », 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 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 », l'association 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 Berlaar, la commune de Bertem, la commune de Bierbeek, la commune de Bonheiden, la commune de Boutersem, la commune de Duffel, la commune de Glabbeek, la commune de Herent, la commune de Hoegaarden, la commune de Huldenberg, la commune de Landen, la commune de Lubbeek, la commune d'Oud-Heverlee, la commune de Putte, la commune de Rotselaar, la commune de Montaigu-Zichem, la commune de Tielt-Winge, la commune de Tremelo et la commune de Léau, assistées et représentées par Me B. Van Vlierden et Me C. Meskens, avocats au barreau d'Anvers.

f. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 17 février 2016 et parvenue au greffe le 18 février 2016, la SCRL « Compagnie Intercommunale Liégeoise des Eaux », assistée et représentée par Me P. Baudin, avocat au barreau du Brabant wallon, a introduit un recours en annulation des articles 86, 89 et 90 de la même loi-programme.

g. Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 18 février 2016 et parvenue au greffe le 19 février 2016, la SCRL « Intercommunale de gestion de l'environnement », assistée et représentée par Me V. Vanden Acker, Me I. Lejeune et Me F. Viseur, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un recours en annulation des articles 86 à 93 de la même loi-programme.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6339, 6341, 6345, 6355, 6357, 6358 et 6361 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me K. Spagnoli, avocat au barreau d'Anvers, Me B. Martel et Me M. Belmessieri, avocats au barreau de Bruxelles;

- la ville d'Andenne, assistée et représentée par Me M. Levaux, avocat au barreau de Liège.

Les parties requérantes, à l'exception de la partie requérante dans l'affaire n° 6358, ont introduit des mémoires en réponse.

Par lettre recommandée à la poste le 7 octobre 2016, la partie requérante dans l'affaire n° 6358 a fait savoir à la Cour qu'elle se désistait de son recours.

Par ordonnance du 26 septembre 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs J.-P. Moerman et A. Alen, 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 18 octobre 2017 et les affaires mises en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 18 octobre 2017.

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 -

L'affaire n° 6339

A.1. A titre principal, la société coopérative à responsabilité limitée « Liège Zone 2 Intercommunale d'Incendie de Liège et Environs - Service Régional d'Incendie » (« Liège Zone 2 IILE-SRI ») demande l'annulation de l'article 86, 1°, de la loi-programme du 10 août 2015, uniquement en ce qu'il n'exclut pas de l'assujettissement à l'impôt des sociétés les intercommunales dont l'objet social est d'exercer les missions des zones de secours décrites par la loi du 15 mai 2007 « relative à la sécurité civile ».

A titre subsidiaire, l'intercommunale requérante demande l'annulation totale de l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015.

Quant à l'intérêt

La position de la partie requérante

A.2.1. L'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015 affecte directement la situation de l'intercommunale requérante en ce qu'il la prive du bénéfice de l'exclusion inconditionnelle de l'assujettissement à l'impôt des sociétés que cette disposition octroie aux deux catégories d'intercommunales qu'elle décrit. A la différence de ces intercommunales-là, la requérante ne peut revendiquer l'assujettissement à l'impôt des personnes morales que si elle démontre qu'elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations lucratives. Or, comme le relève entre autres l'avis que la section de législation du Conseil d'Etat a rendu sur le texte qui est à l'origine de la disposition attaquée, l'assujettissement à l'impôt des personnes morales est, dans la plupart des cas, plus avantageux que l'assujettissement à l'impôt des sociétés.

L'annulation partielle de la disposition attaquée serait avantageuse pour la requérante, puisqu'elle lui permettrait de bénéficier de l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales. L'annulation totale de la même disposition donnerait à la requérante l'espoir de l'adoption d'une réforme législative qui lui serait plus favorable.

Compte tenu de la modification de l'article 220, 1^o, du Code des impôts sur les revenus par l'article 50 de la loi du 18 décembre 2015 « portant des dispositions fiscales et diverses », l'intercommunale requérante est inconditionnellement assujettie à l'impôt des personnes morales à partir de l'exercice d'imposition 2017. L'assujettissement à l'impôt des sociétés pour le seul exercice d'imposition 2016 constitue néanmoins un inconvénient parce qu'il entraîne des changements temporaires.

A.2.2. Le 5 avril 2016, le Service des décisions anticipées du Service public fédéral Finances a décidé que, pour l'exercice d'imposition 2016, l'intercommunale requérante serait assujettie à l'impôt des personnes morales à la condition que, au plus tard le jour de l'approbation des comptes annuels de la période imposable 2015 par l'assemblée générale, ses statuts soient modifiés pour y prévoir l'interdiction expresse de procéder à une quelconque distribution de dividendes au bénéfice de ses associés, ainsi que, en cas de liquidation, l'affectation de son patrimoine à toute intercommunale, association de communes ou communes ayant le même objet.

La position du Conseil des ministres

A.3.1. L'intercommunale requérante ne justifie pas d'un intérêt à demander l'annulation de l'article 86, 1^o, de la loi du 10 août 2015, parce que cette disposition n'affecte pas sa situation.

La suppression de l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales que la requérante cible par son recours ne résulte pas de la disposition attaquée mais de l'article 17 de la loi-programme du 19 décembre 2014 qui a abrogé l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus et dont la requérante n'a pas demandé l'annulation.

A.3.2. L'intercommunale requérante ne justifie pas non plus d'un intérêt à demander l'annulation de l'article 86, 1^o, de la loi du 10 août 2015, parce que cette disposition n'affecte pas sa situation de manière défavorable.

Une intercommunale qui n'est pas visée par la disposition attaquée reste, en effet, assujettie à l'impôt des personnes morales si elle ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations lucratives. Or, la requérante semble soutenir que tel est bien son cas.

De plus, il ressort de la décision prise le 5 avril 2016 par le Service des décisions anticipées que, si l'intercommunale requérante souhaite ne pas être assujettie à l'impôt des sociétés pour l'exercice d'imposition 2016, il lui suffit d'apporter à ses statuts deux modifications non préjudiciables. En ce qui concerne les exercices d'imposition ultérieurs, elle ne sera pas assujettie à l'impôt des sociétés, compte tenu de la modification de l'article 220, 1^o, du Code des impôts sur les revenus par l'article 50 de la loi du 18 décembre 2015.

A.3.3. L'intérêt de l'intercommunale requérante à demander l'annulation de l'article 86, 1^o, de la loi du 10 août 2015 est, enfin, purement hypothétique parce qu'elle ne démontre pas que l'éventuel assujettissement à l'impôt des sociétés constituerait pour elle une charge financière plus lourde que l'assujettissement à l'impôt des personnes morales, alors que l'impôt des sociétés peut, dans certaines situations, être plus léger que l'impôt des personnes morales.

Quant au moyen unique, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution

La position de la partie requérante

A.4. L'article 86, 1^o, de la loi du 10 août 2015 instaure une différence de traitement discriminatoire entre, d'une part, les intercommunales visées par cette disposition et celles qui, comme la requérante, exercent les

missions des zones de secours décrites par la loi du 15 mai 2007, en ce qu'il ne prévoit d'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales qu'au profit des premières.

Cette différence de traitement est d'autant moins justifiable que les zones de secours qui ne sont pas organisées sous la forme d'une intercommunale sont assujetties à l'impôt des personnes morales.

Position du Conseil des ministres

A.5. L'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015 n'instaure pas de différence de traitement incompatible avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution.

La différence de traitement entre, d'une part, les intercommunales visées par la disposition attaquée et, d'autre part, celles qui ne le sont pas est pertinente et proportionnée à l'objectif raisonnable qui est poursuivi, à savoir éviter l'apparition de nouvelles distorsions de concurrence entre le secteur public et le secteur privé.

De plus, au regard de cet objectif, la situation des premières n'est nullement comparable avec la situation des intercommunales dont l'objet social est d'exercer les missions des zones de secours, puisque celles-ci ne sont pas en concurrence avec des acteurs privés. Même si ces deux catégories d'intercommunales sont jugées comparables, leur traitement différent est justifié compte tenu de l'objectif poursuivi par la disposition attaquée.

L'affaire n° 6341

A.6. L'association sans but lucratif « Union des Villes et Communes de Wallonie » demande l'annulation de l'article 86 de la loi du 10 août 2015 et, « par voie de conséquence », celle des articles 87 à 93 de la même loi.

Quant à l'intérêt

La position de la partie requérante

A.7. L'Union des Villes et Communes de Wallonie a pour objet social le rassemblement et la représentation de tous les pouvoirs locaux de la Région wallonne, l'aide à ces pouvoirs, la défense de leur autonomie et de leurs intérêts, ainsi que la promotion de leur action et de la démocratie locale. Outre les communes wallonnes, elle compte, parmi ses membres, les centres publics d'action sociale et les zones de police de la Région, ainsi que quarante-huit intercommunales et soixante sociétés de logement de service public.

L'article 86 de la loi du 10 août 2015 affecte directement et défavorablement l'objet social de l'Union ainsi que les membres de cette association sans but lucratif, en ce que, en assujettissant les intercommunales à l'impôt des sociétés, cette disposition législative crée une importante charge fiscale pour celles-ci et pour leurs membres.

Position du Conseil des ministres

A.8. L'Union des Villes et Communes de Wallonie ne justifie pas d'un intérêt à demander l'annulation des dispositions qu'elle attaque, parce que le préjudice qu'elle allègue à travers les discriminations qu'elle prétend apercevoir résulte de la loi du 19 décembre 2014 et non de celle du 10 août 2015, qui n'a d'autre but que de corriger certaines imperfections de la première.

Les arguments de la requérante sont d'ailleurs, en grande partie, identiques à ceux qu'elle développait dans le recours introduit contre la loi du 19 décembre 2014.

Quant aux moyens, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution

Position de la partie requérante

A.9.1. En ne prévoyant pas l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des intercommunales, associations de projet, régies communales autonomes et associations régies par le chapitre XII de la loi du 8 juillet 1976 qu'il ne vise pas, l'article 86 de la loi du 10 août 2015 instaure une différence de traitement discriminatoire entre, d'une part, ces intercommunales, associations et régies et, d'autre part, les communes qui ont créé ces intercommunales, associations et régies et qui sont, elles, d'office assujetties à l'impôt des personnes morales.

Cette différence de traitement n'est pas justifiée par les considérations avancées pour motiver l'adoption de l'article 86 de la loi du 10 août 2015.

Les intercommunales, associations et régies précitées sont pourtant fondées pour satisfaire l'intérêt public par la fourniture de services et de biens de première nécessité à toute la population et assurent, de ce fait, le maintien de l'ordre public, ainsi que la sécurité et la salubrité publique dont la responsabilité incombe, au premier chef, aux communes. Tel est particulièrement le cas dans les domaines de l'épuration et de la distribution de l'eau, de la collecte et du traitement des déchets et dans le domaine de la distribution de gaz et d'électricité.

A.9.2. En ne prévoyant pas l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des intercommunales, associations de projet, régies communales autonomes et associations régies par le chapitre XII de la loi du 8 juillet 1976 qu'il ne vise pas, l'article 86 de la loi du 10 août 2015 crée en outre une discrimination en traitant de la même manière, d'une part, ces intercommunales, associations et régies et, d'autre part, les sociétés privées.

La situation de ces intercommunales, associations et régies diffère fondamentalement de celle de ces sociétés. La finalité, les activités et la destination des recettes des premières ne sont pas comparables à celles des secondes. En outre, ces intercommunales, associations et régies sont tenues de respecter de lourdes obligations incompatibles avec la finalité commerciale, découlant entre autres de la réglementation des marchés publics ou du statut des agents publics. Même si la situation de certaines intercommunales, associations ou régies pouvait être comparée à celle des sociétés privées, tel ne pourrait être le cas des intercommunales, associations et régies fondées pour satisfaire l'intérêt public par la fourniture de services et de biens de première nécessité à toute la population et pour assurer, de ce fait, les missions communales de maintien de l'ordre, de la sécurité et de la salubrité publique.

Le souci d'assurer une concurrence fiscale loyale entre le secteur public et le secteur privé, exprimé lors des travaux préparatoires de la loi du 10 août 2015, confirme l'existence d'une différence entre les sociétés des deux secteurs mais ne justifie pas le traitement identique des deux catégories d'acteurs précitées.

Même si cette justification était admise, le traitement identique dénoncé serait disproportionné en ce que la disposition attaquée entraîne l'assujettissement à l'impôt des sociétés de toutes les intercommunales, associations et régies non visées par cette disposition.

Position du Conseil des ministres

A.10.1. La différence de traitement que dénonce la requérante résulte de la loi du 19 décembre 2014, et non pas des dispositions attaquées de la loi du 10 août 2015.

Il ressort, au surplus, des travaux préparatoires de ces dispositions que l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales ne devait pas être prévu pour les intercommunales et régies communales autonomes actives dans le domaine de l'eau, des déchets et de l'énergie. L'article 86 de la loi du 10 août 2015 a pour but de mettre fin à une distorsion de concurrence entre acteurs privés et acteurs publics qui n'a été relevée que dans les secteurs très spécifiques désignés par cette disposition.

A.10.2. L'identité de traitement que dénonce la requérante n'est pas discriminatoire.

Il ressort des travaux préparatoires des dispositions attaquées que l'abrogation de l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus créait une concurrence fiscale déloyale préjudiciable au secteur public à laquelle l'article 86 de la loi du 10 août 2015 a pour but de mettre fin.

Affaire n° 6345

A.11. La société coopérative à responsabilité limitée « Association intercommunale Bureau économique de la Province de Namur », la société coopérative à responsabilité limitée « Association intercommunale pour le développement économique et l'aménagement des régions du Centre et du Borinage » (« IDEA »), la société coopérative à responsabilité limitée « Association Intercommunale pour le développement économique durable de la Province de Luxembourg » (« Idelux »), la société coopérative à responsabilité limitée « Intercommunale de développement des arrondissements de Tournai, Ath et des communes avoisinantes » (« IDETA »), la société coopérative à responsabilité limitée « Intercommunale d'Etude et de Gestion » (« IEG ») et la société coopérative à responsabilité limitée « Intercommunale pour la Gestion et la Réalisation d'Etudes Techniques et Economiques » (« IGRETEC ») demandent l'annulation partielle de l'article 92 de la loi du 10 août 2015, en ce qu'il introduit l'article 26, alinéa 1er, 3^o et 6^o, et alinéa 3, de la loi du 19 décembre 2014.

Quant à l'intérêt

Position des parties requérantes

A.12. Les six intercommunales, soumises aux règles du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation, clôturent leur exercice comptable le 31 décembre de chaque année et sont, depuis l'exercice d'imposition 2016, assujetties à l'impôt des sociétés, parce qu'elles se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, ne sont pas des personnes morales sans but lucratif et exercent une activité - le développement ou l'expansion économique - qui ne leur permet pas d'être inconditionnellement assujetties à l'impôt des personnes morales en application de l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus.

Elles ont donc intérêt à demander l'annulation de l'article 92 de la loi du 10 août 2015 qui contient des mesures transitoires applicables aux intercommunales qui étaient assujetties à l'impôt des personnes morales jusqu'à l'exercice d'imposition 2015 et qui sont dorénavant assujetties à l'impôt des sociétés. Certaines de ces mesures affectent directement et défavorablement la situation de ces intercommunales par la création de « latences fiscales au taux normal de l'impôt des sociétés » relatives à des postes de l'actif et du passif de leur bilan (plus-values de réévaluation, subsides en capital, dotations aux amortissements d'éléments de l'actif, plus-values et moins-values latentes sur ces éléments, sous-estimations d'actifs et surestimations de postes du passif) créés lors d'exercices comptables rattachés à des exercices d'imposition au cours desquels ces intercommunales étaient assujetties à l'impôt des personnes morales.

L'article 26, alinéa 1er, 3^o et 6^o, et alinéa 3, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'il est inséré par l'article 92 de la loi du 10 août 2015, reproduit des règles de la version antérieure de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014.

Position du Conseil des ministres

A.13. Les six intercommunales requérantes n'ont pas intérêt à demander l'annulation de l'article 92 de la loi du 10 août 2015.

Cette disposition n'affecte pas défavorablement la situation d'intercommunales qui, faute de se livrer à une exploitation ou d'accomplir des opérations de caractère lucratif, ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés. De plus, même si les requérantes sont effectivement assujetties à cet impôt, elles ne démontrent pas que ceci entraîne, pour elles, une charge financière plus importante que celle qui découlait de leur assujettissement antérieur à l'impôt des personnes morales.

Quant au premier moyen, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, lus en combinaison avec le « principe général de la non-rétroactivité des lois », avec le « principe constitutionnel de sécurité juridique », avec le « principe de l'annualité de l'impôt » énoncé par l'article 171 de la Constitution et avec le « principe non bis in idem »

Position des parties requérantes

A.14.1. La disposition attaquée confère un effet rétroactif à l'assujettissement à l'impôt des sociétés des intercommunales wallonnes en soumettant à cet impôt des éléments de l'actif et du passif de bilans relatifs à des exercices comptables correspondant à des exercices d'imposition au cours desquels ces intercommunales étaient assujetties à l'impôt des personnes morales.

Les justifications qui ont été avancées lors des travaux préparatoires de la disposition attaquée pour motiver cette atteinte aux attentes légitimes des intercommunales sont incomplètes, erronées et incohérentes. La réduction de la pression fiscale et la suppression d'une discrimination entre les intercommunales et les régies communales autonomes sont des objectifs d'intérêt général qui auraient pu être réalisés par l'adoption d'un régime transitoire moins fiscalement défavorable aux intercommunales.

En portant atteinte à l'accessibilité et à la prévisibilité du régime fiscal, la rétroactivité de la disposition attaquée heurte la sécurité juridique.

A.14.2. En soumettant à l'impôt des sociétés des éléments de l'actif et du passif de bilans relatifs à des exercices comptables correspondant à des exercices d'imposition au cours desquels les intercommunales étaient assujetties à l'impôt des personnes morales, la disposition attaquée ignore, sans justification, les concepts de « période imposable » et d'« exercice d'imposition » qui concrétisent le « principe de l'annualité de l'impôt » énoncé par l'article 171 de la Constitution.

A.14.3. La disposition attaquée est aussi incompatible avec le principe général du droit interdisant toute double imposition en ce qu'elle soumet à l'impôt des sociétés des éléments du bilan qui avaient déjà été soumis à l'impôt des personnes morales.

A.14.4. De l'incompatibilité de la disposition attaquée avec la non-rétroactivité des lois, avec l'annualité de l'impôt et avec l'interdiction de toute double imposition résultent des traitements discriminatoires des intercommunales qui sont assujetties à l'impôt des sociétés.

Celles-ci sont, sans justification raisonnable, traitées de la même manière que « La Poste » lorsque celle-ci a été assujettie à l'impôt des sociétés. La disposition attaquée instaure, par contre, des différences de traitement discriminatoires entre ces intercommunales et l'association sans but lucratif qui ne respecte plus les conditions d'assujettissement à l'impôt des personnes morales, la régie communale autonome, la société étrangère qui transfère sur le territoire du Royaume de Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration, le centre de coordination, la société immobilière réglementée, la société qui a toujours été assujettie à l'impôt des sociétés, et le contribuable qui n'est assujetti qu'à un seul type d'impôt sur les revenus. Elle crée aussi une différence de traitement entre intercommunales assujetties à l'impôt des sociétés selon qu'elles ont ou non distribué leurs bénéfices avant l'entrée en vigueur de la disposition attaquée.

Position du Conseil des ministres

A.15.1. Aucune des règles énoncées par la nouvelle version de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014, insérée par la disposition attaquée, n'a d'effet rétroactif. La circonstance que des décisions prises par un contribuable lors d'un exercice comptable sortissent leurs effets lors d'un exercice d'imposition auquel se rapporte un exercice comptable ultérieur et auquel s'appliquent d'autres règles ne suffit pas pour considérer que ces règles sont rétroactives.

A.15.2. Ni la Cour, ni le Conseil d'Etat ou la Cour de cassation ne reconnaissent l'existence d'un principe général du droit interdisant la double imposition.

A.15.3. Les comparaisons de la situation des intercommunales avec celle de « La Poste » ou avec les situations de l'association sans but lucratif, de la régie communale autonome, de la société étrangère, du centre de coordination, de la société immobilière réglementée, de la société qui a toujours été assujettie à l'impôt des sociétés, et du contribuable qui n'est assujetti qu'à un seul type d'impôt sur les revenus ne sont pas pertinentes en raison des particularités des contextes dans lesquels les règles applicables à ces personnes morales ont été adoptées.

Quant au second moyen, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 16 de la Constitution et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme

Position des parties requérantes

A.16. En assujettissant avec effet rétroactif à l'impôt des sociétés des éléments de l'actif et du passif de bilans d'intercommunales relatifs à des exercices comptables correspondant à des exercices d'imposition au cours desquels ces intercommunales étaient assujetties à l'impôt des personnes morales, la disposition attaquée constitue une ingérence dans le droit de ces intercommunales au respect de leurs biens.

Cette ingérence ne peut être justifiée par la volonté de réduire la pression fiscale ou de supprimer une discrimination entre intercommunales et régies communales autonomes. Elle constitue, en outre, une charge excessive, compte tenu de son incidence sur la situation financière des intercommunales requérantes.

Position du Conseil des ministres

A.17. L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme reconnaît explicitement le droit des Etats de lever l'impôt.

L'abrogation de l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des intercommunales autres que celles qui sont visées par l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus est une mesure qui n'est pas disproportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit. Et l'impôt des sociétés désormais dû par les intercommunales n'a pas d'effet confiscatoire.

Affaire n° 6355

A.18. En sa qualité de gestionnaire de réseau de distribution d'électricité sur le territoire de cinq communes de la Région wallonne, la société coopérative à responsabilité limitée « Association Intercommunale d'Etude et d'Exploitation d'Electricité et de Gaz » (« AIEG ») demande l'annulation des articles 86 et 87 de la loi-programme du 10 août 2015.

Quant à la recevabilité du recours ratione temporis

A.19. Le Conseil des ministres estime que le recours en annulation est irrecevable parce que tardif, dans la mesure où le deuxième moyen qu'il développe dénonce une égalité de traitement qui découle de la loi du 19 décembre 2014.

Quant à la recevabilité des observations adressées par la commune d'Andenne

Position de la partie intervenante

A.20. La commune d'Andenne est l'un des membres de l'AIEG

Son intérêt direct à demander l'annulation de la loi du 10 août 2015 résulte du fait que, en alourdissant la charge fiscale pesant sur les intercommunales, cette loi a pour effet de réduire le montant des dividendes annuels que les intercommunales dont la commune d'Andenne est membre lui attribueront à l'avenir. Les dividendes distribués par l'AIEG à cette commune sont généralement les plus importants et constituent pour elle une source de revenus non négligeable.

L'intérêt de la commune d'Andenne à l'annulation de la loi du 10 août 2015 résulte aussi du fait que celle-ci réduit les moyens financiers dont disposent les intercommunales qui, en accomplissant une série de tâches d'intérêt communal, constituent le prolongement de la commune.

Position du Conseil des ministres

A.21. La commune d'Andenne ne justifie pas de l'intérêt requis pour adresser des observations à la Cour, puisque les règles du Code des impôts sur les revenus modifiées par l'article 86 de la loi du 10 août 2015 ne concernent pas les communes.

De plus, une éventuelle diminution du montant des dividendes attribués à la commune d'Andenne par l'AIEG résultant d'un éventuel assujettissement de cette intercommunale à l'impôt des sociétés découlerait de la modification que la loi du 19 décembre 2014 a apportée à l'article 180 du Code des impôts sur les revenus et non de l'application de la loi du 10 août 2015. Le risque allégué par la commune d'Andenne serait exactement le même si cette loi n'avait pas été adoptée.

Quant aux moyens, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution

Position de la partie requérante

A.22.1. La différence de traitement que l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, inséré par l'article 86 de la loi du 10 août 2015, introduit entre, d'une part, les intercommunales qu'il vise et, d'autre part, celles qui sont désignées comme gestionnaire d'un réseau de distribution d'électricité au sens de l'article 6 du décret de la Région wallonne du 12 avril 2001 « relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité » est discriminatoire.

L'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des intercommunales qui, à titre principal, exploitent un hôpital ou une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents est justifié par le fait que c'est dans l'intérêt public et afin d'assurer l'exercice de la mission communale de maintien de l'ordre public que ces intercommunales fournissent des services ou des biens de première nécessité à la population. Vu que les activités d'un gestionnaire de réseau de distribution d'électricité poursuivent un but similaire, l'intercommunale désignée pour exercer cette fonction doit aussi être inconditionnellement assujettie à l'impôt des personnes morales. De plus, l'arrêt de la Cour n^o 114/2014 indique que la gestion d'un réseau de distribution d'électricité est une activité d'intérêt général réservée aux communes qui n'est pas soumise à la concurrence du secteur privé.

A.22.2. A l'instar des sociétés sous forme commerciale qui se livrent à une exploitation ou à des opérations à caractère lucratif, les intercommunales wallonnes qui gèrent un réseau de distribution d'électricité sont assujetties à l'impôt des sociétés alors que les activités de ces dernières ne sont pas lucratives et visent à satisfaire l'intérêt général.

Cette identité de traitement est discriminatoire parce que, en dépit de sa forme commerciale, exigée par l'article L1523-1 du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation, l'intercommunale qui gère un réseau de distribution d'électricité assume une mission d'intérêt général à la place de communes qui sont assujetties à l'impôt des personnes morales.

Cette intercommunale ne peut être assimilée à une société poursuivant un but lucratif. Les dividendes distribués aux communes proviennent d'une marge bénéficiaire équitable et ne constituent que l'indemnisation du capital investi dans le réseau par les actionnaires de l'intercommunale. En outre, celle-ci est tenue par des

obligations de service public et détient, en contrepartie, le monopole de la gestion du réseau pour un territoire donné, ce qui lui épargne la concurrence d'entreprises privées. Ses revenus et tarifs sont réglementés et contrôlés. L'intercommunale qui gère un réseau de distribution d'électricité doit aussi faire face à des frais imprévisibles.

Position du Conseil des ministres

A.23.1. La différence de traitement entre les intercommunales visées par l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus et celles qui sont désignées comme gestionnaire d'un réseau de distribution d'électricité n'est pas discriminatoire car raisonnablement justifiée.

A l'instar de la loi du 19 décembre 2014 qui, en abrogeant l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, avait supprimé l'assujettissement inconditionnel de toutes les intercommunales à l'impôt des personnes morales, l'article 86 de la loi du 10 août 2015 a pour but légitime d'éviter une concurrence fiscale déloyale entre le secteur privé et le secteur public. Il tend à mettre fin à une distorsion de concurrence créée par la loi du 19 décembre 2014 au préjudice de certains hôpitaux publics et de certains établissements publics portant assistance à certaines catégories de personnes fragilisées qui, contrairement à leurs concurrents privés assujettis à l'impôt des personnes morales, étaient obligatoirement assujettis à l'impôt des sociétés.

Le secteur d'activités des hôpitaux et des établissements d'assistance visés est très spécifique parce que les acteurs privés y ont généralement adopté la forme de l'association sans but lucratif qui facilite leur assujettissement à l'impôt des personnes morales, tandis que les acteurs publics ne peuvent pas toujours adopter cette forme juridique ou démontrer qu'elles n'accomplissent pas des opérations lucratives. La différence de traitement repose donc sur un critère pertinent et ses effets sont proportionnés, puisque le risque d'une distorsion de concurrence n'a pas été observé dans d'autres secteurs d'activités concernant des intercommunales.

L'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des intercommunales visées par l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, inséré par l'article 86 de la loi du 10 août 2015, n'est pas lié au fait que ces intercommunales agissent dans un but d'intérêt public ou fournissent des services de première nécessité.

A.23.2. Il n'est pas discriminatoire de traiter de la même manière les sociétés sous forme commerciale qui se livrent à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif et les intercommunales wallonnes qui gèrent un réseau de distribution d'électricité, même si ces dernières ont le monopole de ce type d'activités sur un territoire déterminé.

Au surplus, cette identité de traitement ne découle pas de l'article 86 de la loi du 10 août 2015, mais de l'abrogation, par la loi du 19 décembre 2014, de l'assujettissement inconditionnel de toutes les intercommunales à l'impôt des personnes morales.

Affaire n° 6357

A.24. Les quarante-cinq parties requérantes demandent l'annulation des articles 86, 89, 92 et 93 de la loi du 10 août 2015.

Quant à la recevabilité du recours ratione temporis

Position du Conseil des ministres

A.25. Le recours en annulation est irrecevable parce que tardif, dans la mesure où les moyens développés critiquent, en réalité, la suppression de l'assujettissement inconditionnel des structures de coopération à l'impôt des personnes morales, qui découle de la loi du 19 décembre 2014 ou d'autres règles relatives au passage de ces structures de coopération vers un assujettissement à l'impôt des sociétés.

Position des parties requérantes

A.26. La similarité des moyens développés avec ceux qui étaient exposés dans le recours en annulation dirigé contre la loi du 19 décembre 2014 (affaire n° 6232 qui a donné lieu à l'arrêt n° 151/2016 de la Cour) s'explique par le fait que les dispositions attaquées de la loi du 10 août 2015 reproduisent des règles de la loi visées par le recours en annulation précédent.

Quant à l'intérêt au recours

Position des parties requérantes

A.27. Les vingt-quatre premières parties requérantes sont des structures de coopération au sens du décret de la Région flamande du 6 juillet 2001 « portant réglementation de la coopération intercommunale ». Les quatorze premières ont pour mission de collecter et de traiter des déchets. Les dix autres s'occupent de développement régional et permettent aux communes d'exercer en commun les compétences qui leur sont attribuées par la législation relative à l'économie spatiale et à la politique foncière et immobilière. Ces structures sont affectées par les dispositions attaquées qui, en supprimant leur assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales, les exposent au paiement d'un impôt des sociétés plus élevé que l'impôt des personnes morales ou au paiement d'un impôt des personnes morales plus élevé que celui dont elles étaient redevables auparavant.

Par la différence de traitement qu'elles introduisent entre les structures intercommunales de coopération et les communes, ces dispositions obligent, par ailleurs, l'association sans but lucratif « Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten » à organiser son service à ces structures d'une manière moins favorable que celui qu'elle offre aux communes.

Ayant des intérêts financiers dans les structures de coopération qui constituent leur prolongement, les vingt communes requérantes sont affectées par les dispositions attaquées qui modifient le régime fiscal de ces structures et le cadre dans lequel les communes peuvent coopérer en vue de remplir leur mission d'intérêt communal. L'augmentation de l'impôt des personnes morales ou de l'impôt des sociétés dus par ces structures aura peut-être pour effet de diminuer, voire de faire disparaître les dividendes qu'elles allouent aux communes.

Position du Conseil des ministres

A.28.1. Les dispositions attaquées n'affectent pas défavorablement la situation des requérantes.

Les effets préjudiciables qui sont avancés pour justifier de l'intérêt à demander l'annulation des dispositions attaquées de la loi du 10 août 2015 résultent, en réalité, de la loi du 19 décembre 2014.

L'intérêt des structures de coopération requérantes est purement hypothétique parce qu'elles ne démontrent pas que leur éventuel assujettissement à l'impôt des sociétés constituerait pour elles une charge financière plus lourde que l'assujettissement à l'impôt des personnes morales, alors que l'impôt des sociétés peut, dans certaines situations, être plus léger que l'impôt des personnes morales.

A.28.2. Compte tenu de la définition de son objet social, la « Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten » perd son intérêt à demander l'annulation des dispositions attaquées de la loi du 10 août 2015 dans la mesure où les communes et intercommunales qui en sont membres ne justifient pas de l'intérêt requis. En outre, les dispositions attaquées n'obligent pas cette association à organiser autrement les services, de sorte qu'elles n'affectent pas son objet social.

Les communes requérantes ne sont nullement concernées par ces dispositions. Et l'éventuel préjudice financier que celles-ci leur causeraient est indirect et totalement hypothétique, puisqu'il suppose à tout le moins une augmentation de l'impôt dû et une décision de l'association de communes dont elles sont membres de réduire ou de supprimer les dividendes alloués par le passé.

Quant au premier moyen, pris de la violation de l'article 143, § 1er, de la Constitution

Position des parties requérantes

A.29. Les dispositions attaquées rendent exagérément difficile l'exercice, par la Région flamande, de sa compétence de régler les associations de communes dans un but d'utilité publique, reconnue par l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles en exécution de l'article 162, alinéa 4, de la Constitution.

Les dispositions attaquées empêchent la Région flamande d'encre encore favoriser de la même manière la coopération intercommunale parce que le régime fiscal de la commune qui coopère avec d'autres communes est désormais différent de celui qui s'applique à la commune qui agit seule. Ces dispositions ont, en outre, une incidence sur le budget de la Région flamande, puisque la diminution des dividendes alloués aux communes par les structures intercommunales de coopération qui résulte de ces dispositions affecte le financement des communes que la Région a pour compétence de régler.

L'objectif d'assurer une concurrence fiscale loyale et celui de mettre fin à une discrimination préjudiciable aux régies communales autonomes auraient pu être atteints sans gêner à ce point l'exercice des compétences régionales.

Position du Conseil des ministres

A.30. Les dispositions attaquées ont été adoptées dans le cadre de la compétence de l'autorité fédérale pour régler le statut fiscal des structures intercommunales de coopération. Elles n'affectent pas du tout les compétences régionales.

L'adoption de règles relatives à l'impôt sur les revenus dû par les structures de coopération ne peut être considérée comme une modification des règles régionales fixant les conditions et le mode suivant lesquels plusieurs communes peuvent s'entendre ou s'associer. Les premières ne s'appliquent qu'à des structures de coopération créées au préalable conformément aux secondes en vertu d'une décision de communes.

En outre, les conséquences d'une éventuelle incidence négative des dispositions attaquées sur le budget des communes associées dans la structure de coopération ne doivent pas nécessairement être assumées par la Région. Les structures de coopération auxquelles s'appliquent les dispositions attaquées sont le résultat du choix de communes de s'associer.

Quant au deuxième moyen, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution

En ce qui concerne la première « branche »

Position des parties requérantes

A.31. Les dispositions attaquées restreignent sans justification raisonnable l'autonomie communale et la liberté d'association résultant des articles 41 et 162 de la Constitution.

Les dispositions attaquées ne rétablissent que partiellement la « neutralité fiscale horizontale » supprimée par l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014. Cette neutralité avait pour effet que les revenus liés à une activité d'intérêt communal étaient soumis au même régime fiscal, que cette activité soit exercée par la commune agissant seule ou dans le cadre d'une association de cette commune avec d'autres. Les dispositions attaquées ne tendent à rétablir cette neutralité que pour un nombre limité d'associations de communes qui sont à nouveau, comme les communes, inconditionnellement soumises à l'impôt des personnes morales. De plus, la base imposable de l'impôt dû par ces associations est désormais plus large que celle qui concerne les communes.

L'incidence que les dispositions attaquées ont donc sur la liberté des communes de choisir le mode d'exercice de certaines de leurs activités porte une atteinte à l'autonomie communale qui ne peut être justifiée par les motifs, étrangers à l'intérêt communal, qui sont à l'origine de la loi du 19 décembre 2014 et de la loi du 10 août 2015.

Position du Conseil des ministres

A.32.1. A titre principal, le moyen est irrecevable *rationae temporis*, dans la mesure où les critiques des requérantes sont, en réalité, dirigées contre les articles 17 à 27 de la loi du 19 décembre 2014.

A.32.2. A titre subsidiaire, les dispositions attaquées ne contiennent aucune limitation disproportionnée de la liberté d'action des communes et ne portent donc nullement atteinte à l'autonomie communale.

Une telle atteinte suppose que les communes soient privées de l'ensemble ou de l'essentiel de leurs compétences. De plus, la liberté d'association des communes ne peut s'exercer que dans le respect des conditions, notamment fiscales, fixées par les législateurs compétents.

Les dispositions attaquées laissent, de manière égale, à toutes les communes la liberté de décider de créer une association de communes soumise au régime fiscal en vigueur qui peut évoluer avec le temps.

En ce qui concerne la deuxième « branche »

Position des parties requérantes

A.33. Les dispositions attaquées maintiennent la différence de traitement discriminatoire, introduite par la loi du 19 décembre 2014, entre, d'une part, la commune qui exerce seule une activité d'intérêt communal et, d'autre part, la structure de coopération qui exerce la même activité. La première est toujours assujettie à l'impôt des personnes morales tandis que la deuxième n'est plus inconditionnellement assujettie à cet impôt et est, en principe, assujettie à l'impôt des sociétés.

La loi du 10 août 2015 ne met pas complètement fin à cette discrimination puisqu'elle ne rétablit l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales que pour les structures de coopération qui exercent une activité visée à l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus et qu'elle prévoit pour ces dernières structures de coopération une base imposable plus large que celle qui est prévue pour les communes.

Ni la volonté d'assurer une concurrence fiscale loyale, ni celle de mettre fin à une discrimination entre les structures de coopération et les régies communales autonomes ne permettent de raisonnablement justifier une différence de traitement entre des activités identiques exercées par une commune ou par une structure de coopération.

Position du Conseil des ministres

A.34.1. A titre principal, le moyen est irrecevable *rationae temporis*, dans la mesure où les critiques des parties requérantes sont, en réalité, dirigées contre les articles 17 à 27 de la loi du 19 décembre 2014.

A.34.2. A titre subsidiaire, les dispositions attaquées ne font aucune discrimination entre, d'une part, la commune qui exerce seule une activité d'intérêt communal et, d'autre part, la structure de coopération qui exerce la même activité.

Cette commune et cette structure de coopération ne sont pas des personnes comparables. Elles n'exercent pas leurs activités d'intérêt communal de la même manière. La commune agit à une échelle limitée, de sa propre initiative, par ses propres organes, avec ses propres moyens, et de la même manière pour toutes ses activités. La structure de coopération créée à l'initiative de communes constitue une personne qui ne peut être confondue avec

celle de ses fondateurs. Elle est autonome par rapport aux communes, et agit sur une échelle plus large qui l'amène à entrer en concurrence avec le secteur privé. La dynamique et la logique d'exercice d'une activité d'intérêt communal sont donc très différentes selon qu'elle est exercée par une commune ou par une structure de coopération.

En outre, le régime fiscal d'une activité d'intérêt communal exercée par une commune n'a pas toujours été identique à celui de la même activité exercée par une association de communes. Et rien n'empêche l'autorité fédérale de tenir compte de nouveaux objectifs et d'un changement de contexte économique pour renoncer à une égalité de traitement antérieure. En l'espèce, la différence de traitement entre la commune et la structure de coopération, qui a été introduite par la loi du 19 décembre 2014, est raisonnablement justifiée au regard des objectifs poursuivis, à savoir, d'une part, le rétablissement d'une concurrence fiscale loyale entre les associations de communes et les sociétés privées par la suppression d'un avantage fiscal réservé aux premières et, d'autre part, la suppression d'une discrimination entre structures de coopération et régies communales autonomes constatée par la Cour.

En ce qui concerne la troisième « branche »

Position des parties requérantes

A.35. Les dispositions attaquées ne suppriment pas complètement la différence de traitement discriminatoire, introduite par la loi du 19 décembre 2014, entre, d'une part, les personnes morales visées par l'article 180, 2° à 13°, du Code des impôts sur les revenus et, d'autre part, les structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001. Les premières sont inconditionnellement assujetties à l'impôt des personnes morales tandis que les deuxièmes sont, en principe, assujetties à l'impôt des sociétés.

Cette différence de traitement n'est pas justifiée au regard de l'objectif de supprimer toute concurrence fiscale déloyale entre le secteur privé et le secteur public. Comme cela ressort des origines du régime fiscal applicable aux personnes morales visées par l'article 180, 2°, 6° à 9°, du Code des impôts sur les revenus, le législateur a toujours veillé à aligner le régime fiscal de ces entités publiques sur celui des associations de communes en tenant compte de l'intérêt général poursuivi par leurs missions, même si certaines d'entre elles peuvent se trouver en concurrence avec des acteurs privés. En outre, en raison du caractère monopolistique de leurs activités, les structures de coopération actives dans le domaine de la distribution du gaz et de l'électricité ne sont pas en concurrence avec des entreprises privées.

Position du Conseil des ministres

A.36. La différence de traitement critiquée n'est pas discriminatoire.

Compte tenu de l'objectif poursuivi, le législateur fédéral n'est pas tenu de prévoir, pour les personnes morales visées à l'article 180, 2° à 13°, du Code des impôts sur les revenus, un assujettissement de principe à l'impôt des sociétés, en l'absence de toute menace pour la concurrence loyale découlant de l'activité de ces dernières.

En ce qui concerne la quatrième « branche »

Position des parties requérantes

A.37. L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015, introduit une différence de traitement discriminatoire entre, d'une part, les structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001 qui exploitent un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, d'autre part, toutes les autres structures de coopération, en ce que seules les premières sont inconditionnellement exclues de l'assujettissement à l'impôt des sociétés.

Dans ses avis du 5 juin 2015 et du 23 juillet 2015, la section de législation du Conseil d'Etat estime qu'il n'existe pas de raison de traiter les structures de coopération qui s'occupent de la collecte des déchets, de l'épuration des eaux, ou de la distribution de gaz, d'électricité ou d'eau, autrement que les structures de coopération visées par la disposition attaquée.

Le souci de rétablir une concurrence fiscale loyale entre, d'une part, des structures de coopération assujetties auparavant à l'impôt des sociétés et, d'autre part, des associations sans but lucratif du secteur privé assujetties à l'impôt des personnes morales ne peut justifier la différence de traitement en cause. Premièrement, les associations de ce type qui exercent une activité visée par la disposition attaquée ne sont assujetties à l'impôt des personnes morales que si elles respectent les conditions énoncées aux articles 182, 3°, et 220, 1°, du Code des impôts sur les revenus, tandis que la disposition attaquée a pour effet d'assujettir inconditionnellement les structures de coopération avec lesquelles elles sont en concurrence à l'impôt des personnes morales. Deuxièmement, nombre de structures de coopération non visées par la disposition attaquée, telles que celles qui s'occupent de la distribution de gaz ou d'électricité, ne sont pas en concurrence avec le secteur privé. La circonstance que ces structures de coopération pourraient rester assujetties à l'impôt des personnes morales en démontrant qu'elles n'exploitent pas une entreprise ne suffit pas pour justifier que seules certaines catégories de structures de coopération soient d'office assujetties à l'impôt des personnes morales.

Position du Conseil des ministres

A.38. La différence de traitement critiquée n'est pas discriminatoire.

Elle est raisonnablement justifiée par l'objectif poursuivi par la disposition attaquée. Celle-ci vise à contrer un effet non souhaité de la suppression, par la loi du 19 décembre 2014, de l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales de toutes les structures de coopération, à savoir l'apparition d'un risque de concurrence déloyale, dans les domaines d'activités ciblés par la disposition attaquée, entre, d'une part, des acteurs publics, qui ne pouvaient échapper à l'assujettissement à l'impôt des sociétés et, d'autre part, des associations privées sans but lucratif, qui sont en principe assujetties à l'impôt des personnes morales.

Comme le relève la section de législation du Conseil d'Etat, il n'est pas nécessaire de rétablir aussi l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales au bénéfice des structures de coopération autres que celles qui sont visées à l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, puisque les domaines d'activités ciblés par cette disposition sont très spécifiques, en ce qu'ils se caractérisent par une concurrence entre des acteurs publics et des acteurs privés assujettis à l'impôt des personnes morales.

En ce qui concerne la cinquième « branche »

Position des parties requérantes

A.39. L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015, est aussi discriminatoire en ce qu'il traite, de la même manière que les personnes de droit privé, les structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001 autres que celles qui exploitent un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents. Sauf à démontrer qu'elles ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif, ces deux catégories de personnes sont assujetties à l'impôt des sociétés.

Les structures de coopération sont pourtant dans une situation essentiellement différente de celle des entités privées. Il s'agit de personnes morales de droit public qui poursuivent un but d'intérêt communal, et dont les actes sont soumis à une tutelle administrative, au contrôle du Conseil d'Etat, aux obligations relatives à la transparence de l'administration, et à la motivation formelle des actes administratifs. En outre, dans les domaines de la gestion des déchets, de l'aménagement du territoire, du patrimoine immobilier et de l'économie, l'exercice des activités de ces structures de coopération est encadré par des règles particulières non applicables aux entreprises de droit privé.

Le traitement identique précédent ne repose sur aucune justification pertinente.

Position du Conseil des ministres

A.40. Le traitement identique de structures de coopération et de sociétés commerciales de droit privé qui est contesté n'est pas discriminatoire.

Les premières sont des entités hybrides dont l'activité peut être la même que celle d'une entreprise privée. Le statut public de ces structures de coopération et la nature de l'objectif qu'elles poursuivent ne permettent pas de considérer qu'elles se trouvent dans des situations essentiellement différentes de celle des autres sociétés au sens du Code des impôts sur les revenus ou qu'il serait justifié de ne pas soumettre ces structures au même régime fiscal que ces sociétés.

Quant au troisième moyen, pris de la violation du « principe de la sécurité juridique » et de l'article 170 de la Constitution

Position des parties requérantes

A.41. Les termes « à titre principal », utilisés par l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, inséré par l'article 86, 1^o, de la loi du 10 août 2015, sont trop vagues et imprécis pour distinguer, parmi les structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001, celles qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés.

La section de législation du Conseil d'Etat estime qu'un tel critère de distinction est incompatible avec le « principe de la sécurité juridique » et le principe de légalité en matière fiscale, parce qu'il ne permet pas de distinguer clairement les structures de coopération qui sont inconditionnellement exonérées de l'impôt des sociétés et celles qui ne le sont pas. Quand elles remettent leur déclaration de revenus, les structures de coopération ne peuvent prévoir à suffisance si elles sont assujetties à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales.

La circonstance que la manière dont sont généralement compris les termes similaires utilisés dans l'article 181 du Code des impôts sur les revenus diffère des éclaircissements donnés lors des travaux préparatoires de la disposition attaquée confirme le manque de clarté des termes critiqués.

Position du Conseil des ministres

A.42. Les termes « à titre principal », utilisés par l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, n'affectent pas la précision de la portée de cette disposition, parce qu'ils doivent être compris dans leur sens usuel et en tenant compte des éclaircissements donnés à la section de législation du Conseil d'Etat par le Gouvernement.

Les termes critiqués sont aussi utilisés par d'autres dispositions du Code des impôts sur les revenus, telles que l'article 181, 1^o, 2^o, 4^o et 5^o, du même Code. Et les commentaires administratifs y afférents montrent que l'usage de ces termes ne rend pas imprévisible l'application de la loi fiscale.

Quant au quatrième moyen, pris de la violation du « principe de la non-rétroactivité » et de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme

Position des parties requérantes

A.43.1. L'article 26, 3^o, 6^o et 7^o, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'il est inséré par l'article 92 de la loi du 10 août 2015, est incompatible avec le principe de non-rétroactivité, en ce qu'il traite les plus-values de réévaluation et les subsides en capital, ainsi que les amortissements, les plus-values, les moins-values et les

pertes subies antérieurement apparues durant la période d'assujettissement à l'impôt des personnes morales comme si elles n'avaient pas fait l'objet d'une application des règles relatives à cet impôt. Ce faisant, la disposition attaquée les soumet à l'impôt des sociétés, alors qu'une telle fiction a été abandonnée pour les bénéficiaires antérieurement réservés visés par l'ancienne version de l'article 26, 2°, de la loi du 19 décembre 2014.

La rétroactivité qui découle de la disposition attaquée n'a pas été justifiée lors des travaux préparatoires de la loi du 10 août 2015.

A.43.2. L'article 26, 3°, 6° et 7°, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'il est inséré par l'article 92 de la loi du 10 août 2015, viole aussi l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme en ce qu'il est incompatible avec le principe de non-rétroactivité inhérent au droit de propriété.

La disposition attaquée cause aux structures de coopération désormais assujetties à l'impôt des sociétés un préjudice financier significatif qui constitue une ingérence injustifiée dans leur droit de propriété.

Position du Conseil des ministres

A.44.1. L'article 26, 3°, 6° et 7°, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'il est inséré par l'article 92 de la loi du 10 août 2015, n'a pas d'effet rétroactif, puisqu'il a été publié avant la fin de la période imposable.

Les opérations comptables accomplies et les décisions prises par un contribuable dans le passé, telles que les amortissements ou les aliénations avec moins-value ou plus-value, peuvent toujours avoir des effets fiscaux ultérieurs. La comptabilisation d'un amortissement, d'une plus-value ou d'une moins-value n'est pas un acte définitif mais une situation provisoire qui dépend d'un événement futur.

L'article 26, 6°, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'inséré par l'article 92 de la loi du 10 août 2015, permet d'éviter, en ce qui concerne le régime prévu pour les amortissements, l'apparition d'une discrimination entre, d'une part, les structures de coopération qui sont désormais assujetties à l'impôt des sociétés et, d'autre part, les personnes qui ont toujours été assujetties à cet impôt.

A.44.2. La disposition attaquée n'est pas incompatible avec le droit de propriété parce que la suppression de l'assujettissement inconditionnel des structures de coopération à l'impôt des personnes morales est une mesure qui n'est pas disproportionnée à l'objectif légitime qu'elle poursuit.

Quant au cinquième moyen, pris de la violation du « principe de la sécurité juridique » et du « principe d'égalité »

Position des parties requérantes

A.45. L'article 93 de la loi du 10 août 2015 heurte la sécurité juridique et l'égalité en ce qu'il ne règle pas l'entrée en vigueur de son article 92, qui a pour objet de remplacer l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014.

L'article 92 de la loi du 10 août 2015 est, en vertu des règles générales sur l'entrée en vigueur des lois, et compte tenu de la date de sa publication, entré en vigueur le 28 août 2015. Les nouvelles règles qu'il insère dans l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014 ne sont applicables qu'aux structures de coopération dont l'exercice comptable n'était pas encore clos le 28 août 2015. Il en résulterait une différence de traitement entre ces structures de coopération et celles dont l'exercice comptable s'est achevé entre le 1er juillet et le 28 août 2015, qui, elles, seraient soumises à la version originale de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014.

Les termes de l'article 27 de la loi du 19 décembre 2014 pourraient aussi être interprétés comme autorisant une application des nouvelles règles de son article 26, insérées par l'article 92 de la loi du 10 août 2015, aux

structures de coopération dont l'exercice comptable s'est achevé entre le 1er juillet et le 28 août 2015. Mais l'absence de justification relative à l'application dans le temps de l'article 92 de la loi du 10 août 2015 et l'absence de précision à ce sujet dans l'article 93 de cette loi sont incompatibles avec la sécurité juridique.

Position du Conseil des ministres

A.46. L'article 92 de la loi du 10 août 2015 est incontestablement entré en vigueur le 28 août 2015. C'est l'application dans le temps des nouvelles règles de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014, insérées par l'article 92 de la loi du 10 août 2015, qui constitue l'objet de la critique formulée par le moyen. Et cette question n'est pas réglée par l'article 93 de la loi du 10 août 2015, mais par l'article 27 de la loi du 19 décembre 2014.

En outre, aucune des parties requérantes n'achève son exercice comptable entre le 1er juillet et le 28 août. Et il n'est pas démontré qu'il existe des structures de coopération qui se trouvent dans cette situation après être passées d'un assujettissement à l'impôt des personnes morales à un assujettissement à l'impôt des sociétés et qui seraient concernées par les modifications apportées par l'article 92 de la loi du 10 août 2015 à l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014.

Enfin, la différence de traitement dénoncée n'existe pas puisque la version nouvelle de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014, insérée par l'article 92 de la loi du 10 août 2015, est applicable tant aux structures de coopération dont l'exercice comptable s'est achevé entre le 1er juillet et le 28 août 2015 qu'à celles dont l'exercice comptable s'est achevé postérieurement.

Affaire n° 6361

A.47. La société coopérative à responsabilité limitée « Intercommunale de Gestion de l'Environnement » (« IPALLE ») demande l'annulation des articles 86 à 93 de la loi du 10 août 2015.

Quant à la recevabilité du recours ratione temporis

A.48. Le Conseil des ministres estime que le recours en annulation est irrecevable parce que tardif, dans la mesure où les moyens qu'il développe dénoncent une violation des règles répartitrices de compétence, ou des différences de traitement et une égalité de traitement qui découlent de la loi du 19 décembre 2014.

Quant à l'intérêt de l'« Intercommunale de Gestion de l'Environnement »

Position de la partie requérante

A.49. En écartant l'assujettissement à l'impôt des sociétés au seul profit des intercommunales qui exploitent un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents, et en maintenant pour les autres intercommunales le principe d'un assujettissement à l'impôt des sociétés, l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015, porte préjudice à la partie requérante compte tenu de sa qualité d'intercommunale au sens de l'article L1512-3 du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation, dont les activités concernent, pour l'essentiel, la collecte et le traitement des déchets ainsi que l'assainissement des eaux et l'égouttage.

L'adoption de l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015 exprime la volonté du législateur de ne pas rétablir l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales au profit des intercommunales actives dans le secteur de l'eau et des déchets.

L'intérêt de la requérante à demander l'annulation de l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015 est indépendant de la décision de la Cour à propos du recours en annulation qu'elle a introduit contre l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014 qui abrogeait l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus. La requérante ne pourra néanmoins retrouver le bénéfice de l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales que si cette disposition législative est aussi annulée.

Position du Conseil des ministres

A.50. La partie requérante n'est pas une intercommunale visée par l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il est rétabli par l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015. Tant avant qu'après l'adoption de cette disposition, la situation de la requérante reste donc déterminée par la réforme de la loi du 19 décembre 2014 qui la prive de l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales.

Quant à la compétence de la Cour

A.51. Le Conseil des ministres estime que la Cour n'est pas compétente pour examiner le premier moyen dans la mesure où il dénonce la violation de l'article 10 de la Charte européenne de l'autonomie locale, signée à Strasbourg le 15 octobre 1985.

Quant au premier moyen, pris de la violation des articles 143, § 1er, et 162, alinéa 3, de la Constitution, de l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8° et 9°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 10 de la Charte européenne de l'autonomie locale

Position de la partie requérante

A.52. L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015, alourdit la pression fiscale pesant sur les intercommunales qui n'exploitent pas un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, partant, diminue leur capacité financière.

Ce faisant, la disposition attaquée règle le financement des intercommunales, qui est une matière régionale. Ce financement est, avant tout, assuré par la contribution des communes.

La disposition attaquée diminue aussi la capacité financière des intercommunales précitées qui restent assujetties à l'impôt des personnes morales, puisqu'elles doivent faire face au coût d'obtention d'une décision anticipée dans ce sens.

A.53. L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015, règle une matière qui est à ce point imbriquée dans la matière régionale de l'association de communes dans un but d'utilité publique que l'adoption de la disposition attaquée aurait dû être précédée d'une concertation avec les régions.

Cette imbrication résulte du fait que, jusqu'à l'adoption de la loi du 19 décembre 2014, toute commune avait la garantie que l'exercice de ses missions par l'intermédiaire d'une intercommunale serait soumis aux mêmes conditions fiscales que si elle exerçait ses missions elle-même. Sans cette garantie, la Région wallonne aurait probablement défini autrement le statut des intercommunales, en limitant par exemple le développement de leurs activités commerciales ou en les obligeant à prendre la forme d'une association sans but lucratif. La décision du Service public fédéral Finances de maintenir l'assujettissement à l'impôt des personnes morales des intercommunales non visées par l'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus dépend en grande partie des traits de ce statut.

La disposition attaquée a pour effet de changer la nature des intercommunales telle qu'elle ressort du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation, ce qui peut diminuer l'attrait de ce mode d'association des communes.

Une concertation avec les régions aurait permis à l'autorité fédérale de mieux comprendre le statut des intercommunales wallonnes et d'adopter une mesure plus appropriée à l'objectif poursuivi.

A.54. En assujettissant inconditionnellement à l'impôt des personnes morales les intercommunales qui exploitent un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents, l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1^o, de la loi du 10 août 2015, présume de manière irréfutable que ces intercommunales ne poursuivent des activités commerciales qu'à titre accessoire et n'ont pas de but lucratif au sens de l'article 182 du Code des impôts sur les revenus.

Cette présomption empêche chaque région de prévoir des modalités d'organisation des intercommunales assurant un « traitement fiscal uniforme » à toutes les intercommunales relevant de sa compétence, sans leur interdire totalement l'accomplissement d'opérations à caractère lucratif au sens de l'article 182 du Code des impôts sur les revenus.

A.55. En ce qu'il assujettit en principe à l'impôt des sociétés les intercommunales qu'il ne vise pas et rend incertain leur assujettissement à l'impôt des personnes morales, l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1^o, de la loi du 10 août 2015, restreint de manière disproportionnée la liberté d'association des communes garantie par l'article 10 de la Charte européenne de l'autonomie locale parce qu'il ne garantit pas la « neutralité fiscale » d'une association de communes, ne permet pas de rétablir la concurrence fiscale loyale entre le secteur public et le secteur privé et contraint ces intercommunales à modifier fortement leur mode de gestion financière.

Position du Conseil des ministres

A.56. La disposition attaquée, fondée sur l'article 170, § 1er, de la Constitution, n'a d'autre objet que de régler l'impôt perçu sur le revenu des intercommunales. Le régime fiscal de celles-ci peut toujours être modifié par l'autorité fédérale. Il n'est pas de la compétence des régions.

La disposition attaquée ne modifie nullement les règles de financement des intercommunales.

Loin d'augmenter l'impôt dû par les intercommunales, la disposition attaquée tend même à le réduire pour les intercommunales qu'elle vise. En outre, l'incidence d'une mesure fiscale fédérale sur les finances d'une intercommunale ne suffit pas à établir une atteinte à la compétence régionale de financement des communes.

A.57. L'adoption de la disposition attaquée ne devait pas être précédée d'une concertation avec les régions.

La compétence de l'autorité fédérale pour établir les impôts et la compétence des régions pour régler les associations de communes et le financement des communes ne sont pas à ce point imbriquées que l'autorité fédérale aurait dû se concerter avec les régions avant d'adopter la disposition attaquée.

Celle-ci ne modifie pas la nature des intercommunales. L'éventuelle incidence d'une mesure fiscale fédérale sur les finances de celles-ci n'empêche les régions ni de régler les conditions et le mode suivant lesquels les communes peuvent s'associer, ni de régler le financement de celles-ci et leur association. Les régions restent libres d'adapter leurs règles aux effets de la mesure fédérale. Au surplus, les communes peuvent aussi, dans le cadre de leur autonomie fiscale, prendre des mesures pour compenser les effets éventuellement non souhaités d'une modification du régime fiscal des intercommunales.

Considérer, en l'espèce, que les compétences fédérale et régionales sont à ce point imbriquées qu'elles ne pourraient être exercées qu'après une concertation préalable reviendrait à soumettre l'autorité fédérale à une obligation de concertation dans tous les cas où une mesure fiscale présente un lien même ténu avec une matière régionale ou communautaire.

A.58. La disposition attaquée ne porte pas atteinte à la loyauté fédérale en ce qu'elle empêcherait les régions de prendre des mesures permettant un « traitement fiscal uniforme » de toutes les intercommunales, puisque l'adoption de telles mesures ne relève pas de la compétence des régions.

La circonstance que la disposition attaquée diminuerait l'attrait de la figure de l'intercommunale ou que cette disposition aurait une incidence sur la situation financière des intercommunales concernées ne suffit pas pour considérer que la mesure fiscale fédérale en cause rend impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les régions, de leurs compétences relatives à l'organisation des associations de communes ou au financement de celles-ci.

A.59. Enfin, ne portant pas atteinte au droit des communes de s'associer entre elles en vue d'améliorer la gestion d'un service communal, la disposition attaquée n'est pas incompatible avec l'article 10 de la Charte européenne de l'autonomie locale, qui contient des garanties analogues à celles de l'article 162 de la Constitution.

Quant au deuxième moyen, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution

Position de la partie requérante

A.60. L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015, est discriminatoire en ce qu'il introduit une différence de traitement entre, d'une part, la commune qui remplit seule une mission d'intérêt communal autre que l'exploitation d'un hôpital ou d'une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, d'autre part, la commune qui confie l'accomplissement de la même mission à une intercommunale dont elle est associée.

La commune est, dans tous les cas, assujettie à l'impôt des personnes morales, même si l'exercice de cette mission la met en concurrence avec une entreprise privée, alors que l'intercommunale, en principe assujettie à l'impôt des sociétés, ne pourra revendiquer l'assujettissement à l'impôt des personnes morales que si elle prouve le caractère accessoire de ses activités commerciales ou l'absence de but lucratif.

Ni l'objectif de rétablir une concurrence loyale entre les intercommunales et leurs concurrents privés, ni celui de supprimer la différence de traitement discriminatoire entre régies communales autonomes et intercommunales, constatée par l'arrêt n° 114/2014 de la Cour, ne permettent de justifier cette différence de traitement précitée entre une commune et une intercommunale, qui sont deux types de personnes morales de droit public soumises aux mêmes règles de droit administratif. Même si elles peuvent, à titre accessoire, développer des activités commerciales, ni la commune ni l'intercommunale ne sont des commerçants et ne poursuivent un but de lucre.

De plus, si l'assujettissement à l'impôt des sociétés des intercommunales est considéré comme une mesure de nature à assurer une concurrence loyale entre le secteur public et le secteur privé, le maintien de l'assujettissement à l'impôt des personnes morales des communes qui exercent des activités commerciales concurrentes à des entreprises privées empêche d'atteindre l'objectif poursuivi.

La différence de traitement en cause est, enfin, disproportionnée. Le montant de l'impôt des sociétés est plus élevé que celui de l'impôt des personnes morales. Et, même si l'intercommunale concernée obtient son assujettissement à l'impôt des personnes morales, elle devra respecter une série de conditions édictées par le Service des décisions anticipées du Service public fédéral Finances, n'obtiendra aucune garantie supérieure à cinq ans et paiera quand même un impôt des personnes morales dont l'assiette est plus large que celle de l'impôt qui est dû par les communes.

Position du Conseil des ministres

A.61. La différence de traitement entre, d'une part, la commune qui remplit seule une mission d'intérêt communal autre que l'exploitation d'un hôpital ou d'une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, d'autre part, la commune qui confie l'accomplissement de la même mission à une intercommunale dont elle est associée, n'est pas discriminatoire car raisonnablement justifiée.

La disposition attaquée a pour but légitime d'éviter une concurrence fiscale déloyale entre le secteur privé et le secteur public. Elle tend à mettre fin à une distorsion de concurrence créée par la loi du 19 décembre 2014 au préjudice de certains hôpitaux publics et de certains établissements publics portant assistance à certaines catégories de personnes fragilisées qui, contrairement à leurs concurrents privés, assujettis à l'impôt des personnes morales, risquaient d'être assujettis à l'impôt des sociétés.

Le secteur d'activités des hôpitaux et des établissements d'assistance visés est très spécifique. La différence de traitement repose donc sur un critère pertinent et ses effets sont proportionnés, puisque le risque d'une distorsion de concurrence n'a pas été observé dans d'autres secteurs d'activités concernant des intercommunales. L'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des intercommunales visées par la disposition attaquée n'est pas lié au fait que ces intercommunales agissent dans un but d'intérêt public.

Quant au troisième moyen, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution

Position de la partie requérante

A.62. L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1°, de la loi du 10 août 2015, est discriminatoire en ce qu'il introduit une différence de traitement entre, d'une part, les intercommunales qui, à titre principal, exploitent un hôpital ou une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, d'autre part, les intercommunales qui sont agréées en qualité d'organismes d'assainissement en application de l'article D.344 du Code wallon de l'eau.

Les premières sont inconditionnellement assujetties à l'impôt des personnes morales, tandis que les secondes, en principe assujetties à l'impôt des sociétés, ne peuvent obtenir leur assujettissement à l'impôt des personnes morales que si elles prouvent le caractère accessoire de leurs activités commerciales ou l'absence de but lucratif dans leur chef.

La volonté d'assurer une concurrence fiscale loyale entre le secteur public et le secteur privé ne permet pas de justifier cette différence de traitement. L'assainissement des eaux est une mission de service public exclusivement assurée par les pouvoirs publics communaux et identique aux activités exercées par les sociétés d'épuration visées à l'article 180, 9°, du Code des impôts sur les revenus. De plus, les intercommunales qui, à titre principal, exploitent un hôpital ou une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents peuvent accomplir des opérations à caractère lucratif tout en restant assujetties à l'impôt des personnes morales. Enfin, si l'assujettissement à l'impôt des personnes morales est considéré comme une source de concurrence déloyale, la disposition attaquée ne permet pas de mettre fin à celle-ci puisque les intercommunales en principe assujetties à l'impôt des sociétés peuvent encore obtenir l'assujettissement au premier impôt cité moyennant le respect de certaines conditions.

La volonté de tenir compte de certaines particularités du secteur des hôpitaux ne permet pas davantage de justifier la différence de traitement mise en cause, parce qu'elle repose sur des erreurs d'appréciation. Contrairement à ce qui a été soutenu lors des travaux préparatoires de la disposition attaquée, les intercommunales wallonnes de ce secteur d'activités auraient pu prendre la forme d'une association sans but lucratif comme leurs concurrents privés et, en tout état de cause, la détermination de l'impôt auquel ces intercommunales sont assujetties est indépendante de leur forme juridique.

Position du Conseil des ministres

A.63. La différence de traitement entre, d'une part, les intercommunales qui, à titre principal, exploitent un hôpital ou une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, d'autre part, les intercommunales qui sont agréées en qualité d'organismes d'assainissement en application de l'article D.344 du Code wallon de l'eau n'est pas discriminatoire car raisonnablement justifiée pour les motifs exposés en A.61.

En outre, l'assujettissement de principe de la plupart des intercommunales à l'impôt des sociétés n'aura pas nécessairement pour effet de les assujettir effectivement à cet impôt, puisqu'elles peuvent aussi obtenir leur assujettissement à l'impôt des personnes morales.

Quant au quatrième moyen, pris de la violation des articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution

Position de la partie requérante

A.64. L'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus, rétabli par l'article 86, 1^o, de la loi du 10 août 2015, est discriminatoire en ce qu'il traite les intercommunales en charge de la gestion des déchets ménagers au sens de l'article 21 du décret de la Région wallonne du 27 juin 1996 « relatif aux déchets » et les intercommunales qui sont agréées en qualité d'organismes d'assainissement en application de l'article D.344 du Code wallon de l'eau de la même manière que les personnes morales de droit privé soumises à l'impôt des sociétés.

Les obligations relatives à la gestion des déchets ménagers que l'article L1321-1, 11^o, du Code de la démocratie locale et de la décentralisation, l'article 21 du décret du 27 juin 1996 et l'article 1er de l'arrêté du Gouvernement wallon du 5 mars 2008 « relatif à la gestion des déchets issus de l'activité usuelle des ménages et à la couverture des coûts y afférents » font aux communes constituent des missions de service public. Il en va de même des missions confiées aux intercommunales agréées en qualité d'organismes d'assainissement en application de l'article D.344 du Code de l'eau.

La situation des intercommunales précitées est essentiellement différente de celle des personnes morales de droit privé. Ces dernières sont vouées à exercer des activités commerciales et lucratives pour satisfaire les objectifs financiers et commerciaux de leurs actionnaires. Leurs activités ne relèvent pas du service public ou de l'intérêt communal. Elles ne sont pas tenues de respecter toutes les règles qui s'imposent aux intercommunales en raison du fait que ces dernières sont des autorités administratives, des services publics et, surtout, l'émanation de communes.

L'identité de traitement des intercommunales précitées et des personnes morales de droit privé ne peut être justifiée par la volonté de lutter contre la concurrence fiscale déloyale entre le secteur public et le secteur privé. Il est disproportionné de ne pas tenir compte des situations radicalement différentes dans lesquelles ces deux catégories de contribuables se trouvent. L'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des seules intercommunales visées par l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus ne permet pas d'atteindre le but poursuivi, entre autres, parce que nombre de décisions du Service des décisions anticipées du Service public fédéral Finances ont permis à des intercommunales actives dans le secteur des déchets ménagers ou dans celui de l'eau de rester assujetties à l'impôt des personnes morales. De plus, les intercommunales visées par l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus ne sont pas les seules qui sont en concurrence avec des entreprises privées.

Position du Conseil des ministres

A.65. Il n'est pas discriminatoire de traiter de la même manière que les personnes morales de droit privé soumises à l'impôt des sociétés, les intercommunales wallonnes en charge de la gestion des déchets ménagers et les intercommunales qui sont agréées en qualité d'organismes d'assainissement de l'eau.

Cette identité de traitement est raisonnablement justifiée pour les motifs exposés en A.61. Au surplus, elle ne découle pas de l'article 86 de la loi du 10 août 2015, mais de l'abrogation, par la loi du 19 décembre 2014, de l'assujettissement inconditionnel de toutes les intercommunales à l'impôt des personnes morales.

- B -

Affaire n° 6339

B.1. Il ressort des développements du recours en annulation que l'intercommunale requérante déduit son intérêt à demander l'annulation de l'article 86, 1°, de la loi-programme du 10 août 2015 de la circonstance que cette disposition la priverait du bénéfice d'un assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales et l'exposerait à un assujettissement à l'impôt des sociétés.

B.2.1. L'article 142, alinéa 3, de la Constitution et l'article 2, alinéa 1er, 2°, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle requièrent que toute personne morale qui introduit un recours en annulation justifie d'un intérêt.

Ne justifie de l'intérêt requis que la personne morale dont la situation pourrait être affectée directement et défavorablement par la norme attaquée.

B.2.2. Cet intérêt doit exister au moment de l'introduction de la requête et subsister jusqu'au prononcé de l'arrêt.

B.3.1. L'exercice d'imposition relatif à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales commence le 1er janvier et finit le 31 décembre suivant (article 359, alinéa 1er, du CIR 1992). L'impôt dû pour un exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable (article 360, alinéa 1er, du même Code).

En ce qui concerne l'impôt des personnes morales, la période imposable coïncide avec l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition (article 200, c), de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992). Il en va, en principe, de même en ce

qui concerne l'impôt des sociétés, lorsque le contribuable tient une comptabilité par année civile (article 200, *b*), du même arrêté royal).

B.3.2. Il ressort des comptes annuels que l'intercommunale requérante a déposés auprès de la Banque nationale de Belgique entre le 6 juillet 2011 et le 25 juin 2015 et que le Conseil des ministres produit devant la Cour que le début et la fin de l'exercice comptable de cette intercommunale coïncide avec le début et la fin de l'année civile.

B.3.3. Avant l'abrogation de l'article 180, 1^o, du CIR 1992 par l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014, la requérante était, en sa qualité d'intercommunale, automatiquement assujettie à l'impôt des personnes morales, en application de l'article 220, 2^o du même Code.

Cette abrogation n'est entrée en vigueur qu'« à partir de l'exercice d'imposition 2015 » (article 27, alinéa 1^{er}, de la loi du 19 décembre 2014), c'est-à-dire après la fin de la période imposable s'achevant le 31 décembre 2014 pour la requérante. Cette abrogation n'était applicable qu'aux « exercices comptables clôturés au plus tôt le 1er juillet 2015 » (article 27, alinéa 1^{er}, de la même loi), de sorte qu'elle n'a pu concerner la requérante qu'à partir de l'exercice d'imposition 2016, qui se rapporte à la période imposable commencée le 1er janvier 2015 et achevée le 31 décembre suivant.

L'abrogation de l'article 180, 1^o, du CIR 1992 par l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014 a eu pour effet d'exposer l'intercommunale requérante à un assujettissement à l'impôt des sociétés, sans pour autant que cet assujettissement devienne automatique.

B.3.4. Il ressort de la décision 2016.024, adoptée le 5 avril 2016 par le Service des décisions anticipées du Service public fédéral Finances, et dont un extrait est produit devant la Cour par l'intercommunale requérante, que, pour l'exercice d'imposition 2016, cette dernière est assujettie à l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 220, 3^o, lu conjointement à l'article 182, 3^o, du CIR 1992 à la condition que, au plus tard le jour de l'approbation des comptes annuels de la période imposable 2015 par l'assemblée générale, ses statuts soient modifiés pour y prévoir l'interdiction expresse de procéder à une quelconque distribution de

dividendes au bénéfice de ses associés, ainsi que, en cas de liquidation, l'affectation de son patrimoine à toute intercommunale, association de communes ou communes ayant le même objet.

Par lettre du 19 septembre 2016, l'intercommunale requérante a transmis à la Cour un extrait des annexes du *Moniteur belge* du 4 juillet 2016 duquel il ressort que, le 20 juin 2016, l'assemblée générale de l'intercommunale a modifié les statuts de celle-ci dans le sens indiqué par la décision anticipée du 5 avril 2016.

Il apparaît, en outre, que cette assemblée générale a, le même jour, approuvé les comptes annuels de la période imposable 2015.

B.3.5. L'article 50 de la loi du 18 décembre 2015 « portant des dispositions fiscales et diverses » insère, dans l'article 220, 1^o, du CIR 1992, les mots « les zones de secours » après les mots « établissements culturels publics, », ce qui a pour effet d'assujettir automatiquement toutes les zones de secours à l'impôt des personnes morales. Publié au *Moniteur belge* du 28 décembre 2015, cet article 50 est entré en vigueur le dixième jour après celui de sa publication, soit le 7 janvier 2016. Il n'a pas fait l'objet d'un recours en annulation devant la Cour.

L'intercommunale requérante étant une zone de secours, elle est, en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2017 et les exercices d'imposition suivants, désormais assujettie à l'impôt des personnes morales en vertu de l'article 220, 1^o, du CIR 1992.

B.3.6. Il ressort de ce qui précède que la disposition attaquée n'a pas eu pour effet d'assujettir l'intercommunale requérante à l'impôt des sociétés et qu'une autre disposition législative, entrée en vigueur moins de cinq mois après la publication de la disposition attaquée, a pour effet de garantir à la requérante qu'elle restera assujettie à l'impôt des personnes morales.

B.4. La partie requérante n'a pas d'intérêt à demander l'annulation de la disposition attaquée.

B.5. Le recours en annulation est irrecevable.

Affaire n° 6341

B.6. Il ressort des développements du recours en annulation que l'Union des Villes et Communes de Wallonie estime justifier d'un intérêt collectif à demander l'annulation des articles 86 à 93 de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que la première de ces dispositions assujettirait toutes les intercommunales à l'impôt des sociétés.

B.7. Lorsqu'une association sans but lucratif introduit un recours en annulation sans invoquer son intérêt personnel, il est requis que son objet social soit d'une nature particulière et, dès lors, distinct de l'intérêt général; qu'elle défende un intérêt collectif; que la norme attaquée soit susceptible d'affecter son objet social; qu'il n'apparaisse pas, enfin, que cet objet social n'est pas ou n'est plus réellement poursuivi.

B.8. L'article 3 des statuts coordonnés de l'association sans but lucratif « Union des Villes et Communes de Wallonie » (publiés aux annexes du *Moniteur belge* du 29 juillet 2015), qui définit le but de l'association, dispose :

« L'association a pour but de rassembler et [de] représenter tous les pouvoirs locaux de la Région wallonne.

Elle a pour objet :

- d'aider les pouvoirs locaux à remplir leurs missions au service des citoyens;
- de les représenter et de défendre leur autonomie et leurs intérêts, y compris en leur qualité d'employeurs;
- d'assurer la promotion de leur action par tout moyen adéquat;
- et partant d'assurer la promotion de la démocratie locale, y compris au-delà des frontières.

Elle poursuit la réalisation de son objet par tout moyen adéquat, notamment en collaborant avec toutes institutions et associations, tel le Conseil de l'Enseignement des Communes et des Provinces ».

L'association compte, entre autres, des « membres effectifs » et des « membres adhérents » (article 5 des statuts). Les premiers sont principalement les villes et communes de la Région wallonne (article 7, alinéa 1er). Les seconds sont les centres publics d'action sociale (CPAS) de la Région wallonne, les zones de police de la Région wallonne, les intercommunales et les associations de CPAS dont le siège social est établi en Région wallonne, les sociétés de logement de service public agréées de la Région wallonne, les zones de secours de la Région wallonne et d'autres structures para-locales ou supra-locales dans lesquelles les communes sont majoritaires (article 7, alinéa 3).

B.9.1. Contrairement à ce que soutient l'Union des Villes et Communes de Wallonie, l'article 86, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015 n'a pas pour effet d'assujettir toutes les intercommunales à l'impôt des sociétés, puisqu'il a, entre autres, pour objet d'exclure inconditionnellement un tel assujettissement pour les intercommunales qu'il vise et que, en vertu de l'article 220, 3°, du CIR 1992, nombre d'intercommunales restent assujetties à l'impôt des personnes morales.

B.9.2. Les dispositions attaquées énoncent des règles applicables aux intercommunales, aux associations de projet, aux régies communales autonomes et aux associations régies par le chapitre XII de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'action sociale qui sont assujetties à l'impôt des personnes morales, des règles applicables aux revenus alloués ou attribués par des intercommunales, des associations de projet, des régies communales autonomes et des associations régies par le chapitre XII de la loi organique du 8 juillet 1976 à un contribuable assujetti à l'impôt des sociétés ou des règles organisant le passage de l'assujettissement d'une intercommunale ou d'une association de projet à l'impôt des personnes morales vers l'assujettissement à l'impôt des sociétés.

L'application de ces dispositions n'est pas susceptible d'avoir une incidence sur le rassemblement et la représentation des pouvoirs locaux de la Région wallonne, sur l'aide à apporter à ceux-ci pour remplir leurs missions, sur la représentation et la défense de leur

autonomie et de leurs intérêts, ainsi que sur la promotion de l'action de ces pouvoirs et de la démocratie locale.

La circonstance que les dispositions attaquées pourraient éventuellement affecter la situation de certaines des intercommunales membres de l'Union des Villes et Communes de Wallonie ne suffit pas à démontrer que ces dispositions ont une incidence défavorable sur l'objet social de cette dernière association.

Les dispositions attaquées ne sont donc pas susceptibles d'affecter l'objet social de l'Union des Villes et Communes de Wallonie.

B.10. La partie requérante n'a pas d'intérêt à demander l'annulation des dispositions attaquées.

B.11. Le recours en annulation est irrecevable.

Affaire n° 6345

Quant à l'intérêt des parties requérantes

B.12. Seule disposition attaquée dans cette affaire, l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 remplace l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014 qui contient des règles relatives au « passage d'une intercommunale [...] à l'impôt des sociétés » et s'applique entre autres aux intercommunales qui, avant l'abrogation de l'article 180, 1°, du CIR 1992 par l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014, étaient assujetties à l'impôt des personnes morales et qui, à la suite de cette abrogation, sont assujetties à l'impôt des sociétés.

B.13. Il ressort des développements du recours en annulation que la société coopérative à responsabilité limitée « Association Intercommunale pour le développement économique durable de la Province de Luxembourg » (« Idelux ») est une intercommunale de ce type.

La disposition attaquée pourrait donc directement et défavorablement affecter sa situation.

B.14. Dès lors qu'une partie requérante justifie d'un intérêt au recours, il n'est pas nécessaire d'examiner si les autres parties requérantes justifient également d'un intérêt à poursuivre l'annulation de la disposition attaquée.

B.15. Le recours en annulation est recevable.

Quant au premier moyen

B.16.1. Il ressort des développements du recours en annulation que la Cour est, d'abord, invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, lus en combinaison avec le principe de non-rétroactivité des lois, de l'article 26, alinéa 1er, 3° et 6°, et alinéa 3, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'il est inséré par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que cette disposition conférerait un effet rétroactif à l'assujettissement à l'impôt des sociétés des intercommunales dont l'exercice comptable commence au début de l'année civile et s'achève à la fin de celle-ci et qui sont assujetties à cet impôt depuis l'exercice d'imposition 2016.

B.16.2. La non-rétroactivité des normes législatives est une garantie qui a pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, dans une mesure raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité ne se justifie que si elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

B.16.3. Une règle de droit fiscal n'est rétroactive que si elle s'applique à des faits, actes et situations qui étaient définitivement accomplis au moment où elle est entrée en vigueur.

B.16.4.1. L'exercice d'imposition relatif à l'impôt des sociétés commence le 1er janvier et finit le 31 décembre suivant (article 359, alinéa 1er, du CIR 1992). L'impôt dû pour un

exercice d'imposition est établi sur les revenus que le contribuable a recueillis pendant la période imposable (article 360, alinéa 1er, du même Code), c'est-à-dire la période au cours de laquelle sont recueillis les revenus qui constituent la base imposable.

La dette d'impôt ne naît définitivement que lorsque s'achève la période imposable. Il n'existe pas de situation fixée de manière irrévocable avant la fin de cette période.

B.16.4.2. Pour l'impôt des sociétés, la période imposable coïncide, en principe, avec l'année précédant celle dont le millésime désigne l'exercice d'imposition, lorsque le contribuable tient une comptabilité par année civile (article 200, *b*), de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du CIR 1992).

B.16.5.1. Avant l'abrogation, par l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, toutes les intercommunales étaient automatiquement assujetties à l'impôt des personnes morales, en application de l'article 220, 2°.

Ce n'est que depuis cette abrogation, publiée au *Moniteur belge* du 29 décembre 2014, que les intercommunales sont, en principe, assujetties à l'impôt des sociétés. Cette abrogation n'est entrée en vigueur qu'à partir de l'exercice d'imposition 2015 et n'était applicable qu'« aux exercices comptables clôturés au plus tôt le 1er juillet 2015 », de sorte que les intercommunales dont l'exercice comptable commence au début de l'année civile et s'achève à la fin de celle-ci ne peuvent être assujetties à l'impôt des sociétés que depuis l'exercice d'imposition 2016.

La période imposable en rapport avec cet exercice d'imposition a commencé le 1er janvier 2015 et s'est achevée le 31 décembre suivant.

B.16.5.2. L'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, qui modifie les règles relatives au « passage d'une intercommunale à l'impôt des sociétés », a été publié au *Moniteur belge* du 18 août 2015.

Il est entré en vigueur le 28 août 2015, en application de l'article 4, alinéa 2, de la loi du 31 mai 1961 « relative à l'emploi des langues en matière législative, à la présentation, à la publication et à l'entrée en vigueur des textes légaux et réglementaires ».

L'article 26, alinéa 1er, 3° et 6°, et alinéa 3, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'il est inséré par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, ne modifie pas le moment de l'entrée en vigueur de l'assujettissement à l'impôt des sociétés des intercommunales dont l'exercice comptable commence au début de l'année civile et s'achève à la fin de celle-ci. Il n'a pas pour effet d'assujettir ces intercommunales à l'impôt des sociétés avant l'exercice d'imposition 2016.

B.16.6.1. Pour les intercommunales visées en B.16.1, la période imposable qui se rapporte à l'exercice d'imposition 2016 a commencé le 1er janvier 2015 et s'est achevée le 31 décembre 2015.

B.16.6.2. Tant l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014 que l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 ont été publiés et sont entrés en vigueur avant la fin de cette période, et donc avant la naissance définitive de la dette d'impôt des sociétés éventuellement due par les intercommunales pour l'exercice d'imposition 2016.

B.16.7. L'assujettissement à l'impôt des sociétés des intercommunales visées en B.16.1 n'est donc pas rétroactif.

B.17.1. Il ressort des développements du recours en annulation que la Cour est, ensuite, invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, lus en combinaison avec l'article 171, de la Constitution, de l'article 26, alinéa 1er, 3° et 6°, et alinéa 3, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'inséré par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que cette disposition porterait atteinte au « principe de l'annualité de l'impôt » au préjudice des intercommunales assujetties à l'impôt des sociétés.

B.17.2.1. L'article 171 de la Constitution dispose :

« Les impôts au profit de l'Etat, de la communauté et de la région sont votés annuellement.

Les règles qui les établissent n'ont force que pour un an si elles ne sont pas renouvelées ».

B.17.2.2. Le « principe de l'annualité de l'impôt » qu'exprime cette disposition signifie que, chaque année, le pouvoir exécutif ne peut percevoir les impôts qu'après y avoir été autorisé par le pouvoir législatif.

B.17.3. La disposition attaquée énonce des règles relatives au « passage d'une intercommunale à l'impôt des sociétés ».

Elle n'empêche pas le pouvoir législatif d'autoriser annuellement la perception de cet impôt, de sorte qu'il n'est pas porté atteinte au droit des intercommunales assujetties à l'impôt des sociétés à l'annualité de l'impôt, garantie par l'article 171 de la Constitution.

B.18.1. Il ressort, enfin, des développements du recours en annulation que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité de l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, lus en combinaison avec un principe général du droit interdisant toute double imposition.

B.18.2. Les articles 10 et 11 de la Constitution reconnaissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution consacre ce principe en matière fiscale.

Ces dispositions ne formulent aucune interdiction générale de la double imposition.

B.19. Le premier moyen n'est pas fondé.

Quant au second moyen

B.20. Il ressort des développements du recours en annulation que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, de l'article 26, alinéa 1er, 3° et 6°, et alinéa 3, de la loi du 19 décembre 2014, tel qu'inséré par l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que cette disposition conférerait un effet rétroactif à l'assujettissement à l'impôt des sociétés des intercommunales dont l'exercice comptable commence au début de l'année civile et s'achève à la fin de celle-ci et qui sont assujetties à cet impôt depuis l'exercice d'imposition 2016.

B.21. Comme il est dit en B.16, l'assujettissement de ces intercommunales à l'impôt des sociétés n'est pas rétroactif.

B.22. Le second moyen n'est pas fondé.

Affaire n° 6355

Quant à la recevabilité du mémoire de la commune d'Andenne

B.23. L'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle dispose :

« Lorsque la Cour constitutionnelle statue sur les recours en annulation visés à l'article 1er, toute personne justifiant d'un intérêt peut adresser ses observations dans un mémoire à la Cour dans les trente jours de la publication prescrite par l'article 74. Elle est, de ce fait, réputée partie au litige ».

Justifie d'un intérêt au sens de cette disposition, la personne qui montre que sa situation peut être directement affectée par l'arrêt que la Cour est appelée à rendre à propos du recours en annulation.

B.24.1. Il ressort des développements du recours en annulation qui est à l'origine de l'affaire n° 6355 que la Cour est invitée à statuer sur la constitutionnalité de l'article 86 de la loi-programme du 10 août 2015, non seulement en ce que cette disposition introduit une différence de traitement entre deux catégories d'intercommunales mais aussi en ce qu'elle traite les intercommunales qui sont désignées comme gestionnaire d'un réseau de distribution d'électricité au sens de l'article 6 du décret de la Région wallonne du 12 avril 2001 « relatif à l'organisation du marché régional de l'électricité » de la même manière que les sociétés au sens de l'article 2, § 1er, 5°, a), du CIR 1992.

B.24.2. L'article 86 attaqué de la loi-programme du 10 août 2015 modifie une disposition du CIR 1992 qui fait partie d'un ensemble de règles visant à déterminer les sociétés qui sont assujetties à l'impôt des sociétés.

Il n'a nullement pour objet de régler ou de modifier le régime fiscal des communes, qui sont assujetties à l'impôt des personnes morales (article 220, 1°, du CIR 1992).

B.24.3. La circonstance que la disposition attaquée pourrait avoir pour effet d'alourdir la charge fiscale pesant sur une intercommunale dont la commune d'Andenne est membre, ce qui pourrait éventuellement réduire le montant des dividendes éventuellement attribués à cette commune par cette intercommunale, ne suffit pas pour considérer que l'éventuel rejet du recours en annulation dirigé contre cette disposition aurait davantage qu'un effet indirect sur la situation de la commune d'Andenne dont la personnalité juridique doit être distinguée de celle de l'intercommunale dont elle est membre.

B.24.4. Il ressort de ce qui précède que la situation de la commune d'Andenne ne pourrait être directement affectée par le présent arrêt.

Elle ne justifie dès lors pas de l'intérêt requis par l'article 87, § 2, de la loi spéciale du 6 janvier 1989.

B.25. Le mémoire de la commune d'Andenne est irrecevable.

Quant au premier moyen

B.26. Il ressort des développements du recours en annulation que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1^o, du CIR 1992, tel qu'il est inséré par l'article 86, 1^o, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que cette disposition introduit une différence de traitement entre deux catégories d'intercommunales : d'une part, celles qui, à titre principal, exploitent un hôpital ou une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, d'autre part, celles qui sont désignées comme gestionnaire d'un réseau de distribution d'électricité au sens de l'article 6 du décret du 12 avril 2001.

Les intercommunales de la première catégorie sont, en vertu de l'article 180, 1^o, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 220, 2^o, du même Code, inconditionnellement assujetties à l'impôt des personnes morales, tandis que les intercommunales de la seconde catégorie, en principe assujetties à l'impôt des sociétés, ne peuvent être assujetties à l'impôt des personnes morales que moyennant le respect des conditions énoncées à l'article 220, 3^o, du même Code.

B.27. 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.

L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution confirme ce principe en matière fiscale.

B.28.1. L'amendement qui est à l'origine de la disposition attaquée est justifié comme suit :

« La loi-programme du 19 décembre 2014 a abrogé l'article 180, 1^o, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92). Cette disposition prévoyait que les intercommunales, les structures de coopération régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 et les associations de projet régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006, étaient inconditionnellement exclues de l'impôt des sociétés.

L'abrogation de l'article 180,1°, CIR 92, visait à ce que les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet soient assujetties à l'impôt des sociétés, ou à l'impôt des personnes morales, aux mêmes conditions que les autres personnes morales.

Le principe inscrit dans l'accord de gouvernement fédéral, visant la création d'une concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public, n'est pas remis en cause par le présent amendement.

A la différence des autres personnes morales de droit public et de droit privé, les intercommunales ont des objets déterminés d'intérêt communal.

En vertu des dispositions légales et décrétales, les intercommunales n'ont pas un caractère commercial.

Les dispositions légales et décrétales prévoient les conditions de forme qui sont applicables de manière stricte et limitative aux intercommunales, aux structures de coopération, aux associations de projet, ainsi qu'aux régies communales autonomes et aux associations issues d'un CPAS.

Ainsi, selon la Région, les intercommunales doivent adopter la forme juridique, soit d'une SA, d'une SC ou d'une ASBL, soit d'une SA ou d'une SCRL.

Quel que soit leur objet, elles n'ont pas de caractère commercial. En outre, les intercommunales n'ont pas la possibilité d'adopter une forme juridique autre que celles qui sont prévues par les dispositions légales et décrétales.

L'abrogation de l'article 180, 1°, CIR 92, a pour conséquence de créer, dans certains cas, une nouvelle concurrence fiscale non justifiée entre le secteur privé et le secteur public, dans la mesure où des intercommunales ont adopté, pour des raisons non fiscales, la forme d'une société commerciale au lieu de celle d'une association sans but lucratif, la forme juridique n'ayant pas d'incidence dans le régime d'exemption inconditionnelle antérieur à la loi-programme du 19 décembre 2014.

Il convient dès lors de prévoir des règles d'assujettissement à l'impôt sur les revenus qui prennent en considération ces exigences spécifiques sous peine de créer une nouvelle forme de concurrence fiscale non justifiée entre le secteur privé et le secteur public, à l'inverse de l'objectif poursuivi.

A défaut, des personnes morales de droit public, autres que celles sous forme d'une ASBL, chargées de missions d'intérêt communal seraient, en raison de leur forme juridique, assujetties à l'impôt des sociétés sur la base des dispositions actuelles du Code des impôts sur les revenus 1992, alors que des ASBL de droit privé exerçant leurs activités dans le même domaine et suivant les mêmes procédés, hormis la poursuite de l'intérêt communal, sont exonérées de l'impôt des sociétés moyennant le respect des conditions prévues aux articles 182, 3°, et 220, 3°, CIR 92.

Ainsi, certains hôpitaux publics sont, uniquement en raison de leur forme juridique commerciale, considérés comme étant constitués pour exercer une activité lucrative. Suite à l'abrogation de l'article 180, 1°, CIR 92, par la loi-programme du 19 décembre 2014 et

l'application aux conditions prévues aux articles 182, 3°, et 220, 3°, CIR 92 qui en découle, il ne serait par conséquent plus possible d'exonérer ces hôpitaux publics de l'impôt des sociétés.

Comme indiqué ci-avant, les formes juridiques possibles pour les intercommunales sont strictement limitées par des dispositions légales et décrétales. Le choix de la forme juridique était neutre sur le plan fiscal au moment de la constitution ou lors d'un changement de forme de la personne morale de droit public. Il ne fait pas de doute que les intercommunales chargées de l'exploitation d'un hôpital public auraient opté, dès lors qu'elles en avaient la possibilité, pour la forme d'une personne morale sans but lucratif, telle qu'une ASBL, en l'absence d'exemption inconditionnelle de l'impôt des sociétés telle qu'elle était organisée par l'article 180, 1°, CIR 92, avant son abrogation par la loi du 19 décembre 2014. En effet, sous une telle forme juridique, ces intercommunales auraient pu être assujetties à l'impôt des personnes morales conformément à l'article 220, 3°, CIR 92.

Il n'y a aucune raison objective de traiter différemment sur le plan fiscal une intercommunale constituée sous la forme d'une société commerciale et une association sans but lucratif de droit privé exerçant l'une comme l'autre des activités identiques consistant à exploiter un hôpital public ou privé selon le cas.

Il convient donc de veiller, dans ce domaine particulier de l'exploitation d'hôpitaux, à préserver les conditions d'application de la concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public, en tenant compte du cadre légal spécifique qui est applicable aux intercommunales et, pour autant que de besoin, aux structures de coopération, aux associations de projet, aux régies communales autonomes, ainsi qu'aux associations issues d'un CPAS.

Le présent amendement vise pour cette raison à rétablir l'article 180, 1°, CIR 92, en ce sens qu'une intercommunale, une structure de coopération, une association de projet, une régie communale autonome ou une association issue d'un CPAS, qui, dans le cadre de son objet social, s'occupe à titre principal de l'exploitation d'un hôpital ou d'une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents, est exonérée de l'impôt des sociétés, indépendamment de sa forme juridique.

Dès lors, afin de ne pas mettre en péril le principe d'une concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public, qui est largement réalisé par la loi-programme du 19 décembre 2014, l'amendement proposé prévoit que l'exemption inconditionnelle de l'impôt des sociétés ne vaudra que pour les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, qui exploitent un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents, à titre principal dans le cadre de leur objet social.

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.

L'abrogation de l'article 180, 1°, CIR 92, supprimait la cause de la discrimination soulevée par la Cour constitutionnelle.

Dans le même but d'éviter une nouvelle discrimination, l'article 180, 1°, CIR 92 en projet vise également des régies communales et des associations issues d'un CPAS afin de les soumettre aux mêmes règles d'exemption inconditionnelle de l'impôt des sociétés que les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet qui, dans le cadre de leur objet social, exploitent un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et ce, à titre principal » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/005, pp. 27-30).

B.28.2. Lors de la discussion de cet amendement, il a encore été précisé :

« A la suite de l'adaptation de la loi-programme en décembre 2014, certains hôpitaux publics, principalement des hôpitaux qui, à la suite d'un décret wallon, ont été obligés de prendre la forme d'une société commerciale, sont censés, par le seul fait d'avoir adopté cette forme juridique, avoir été créés en vue d'exercer une activité lucrative et relèvent désormais de l'impôt des sociétés. Il n'en va pas de même pour les hôpitaux privés qui, s'ils réunissent les conditions nécessaires, ressortissent à l'impôt des personnes morales. Il faut en effet veiller à protéger, dans le domaine particulier de l'exploitation d'un hôpital, les conditions d'application d'une concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public. Le présent projet de loi poursuit notamment cet objectif.

Toutes les intercommunales, à l'exception de la catégorie exclue, ne sont pas nécessairement automatiquement soumises à l'impôt des sociétés.

Concrètement, l'exclusion explicite de l'impôt des sociétés applicable aux intercommunales est supprimée de la loi. Les intercommunales ne sont pas pour autant automatiquement assujetties à l'impôt des sociétés, mais on peut examiner au cas par cas si les critères d'assujettissement à l'impôt des sociétés sont réunis, comme c'est le cas pour les autres personnes morales. Ainsi, une intercommunale n'est plus soumise à l'impôt des personnes morales que lorsqu'elle n'exploite pas d'entreprise ou qu'elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif.

• *Pourquoi les hôpitaux, les établissements de soins et les institutions de soins sont-ils traités autrement que les autres intercommunales ?*

L'assujettissement des intercommunales, des structures de coopération, des associations de projet et des régies communales autonomes à l'impôt des personnes morales entend pallier la discrimination qui était apparue à la suite de la loi-programme du 19 décembre 2014, et faire en sorte que les hôpitaux et les établissements de soins publics ne soient pas traités différemment des hôpitaux privés. Il n'y a aucune raison objective de traiter différemment sur le plan fiscal une intercommunale constituée sous la forme d'une société commerciale et une association sans but lucratif de droit privé exerçant l'une comme l'autre des activités identiques consistant à exploiter un hôpital public ou privé selon le cas » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/009, pp. 74-75).

Il a aussi été affirmé :

« A la suite de l'arrêt de la Cour constitutionnelle, le législateur a dû faire face à un paysage très hétérogène de structures de coopération qui se situent dans le domaine de la coopération publique/publique — publique/privée. Les communes mettent sur pied des structures et des structures de coopération sous différentes formes — en tant qu'ASBL ou sous la forme d'une société commerciale. Celles-ci exercent généralement des activités qui se situent dans un même environnement que celui des entreprises (privées) commerciales. La plupart du temps, elles utilisent à cette fin une organisation calquée sur ces dernières et le citoyen paie pour leurs prestations un prix conforme au marché.

Il était dès lors de plus en plus difficile de distinguer les initiatives des intercommunales de celles des entreprises purement commerciales. Or, jusqu'à la modification de la loi-programme, les intercommunales relevaient de l'impôt des personnes morales et les organisations commerciales, de l'impôt des sociétés. Comme elle ne se justifiait plus d'un point de vue sociétal, cette distinction devait être corrigée. C'est à cet effet que l'article 180, 1^o, CIR 1992 a été abrogé.

Le projet de loi à l'examen se contente de réinstaurer ce système pour une catégorie déterminée — celle des institutions de soins, qui poursuivent un objectif d'intérêt général en prodiguant des soins aux personnes qui en ont besoin, sans avoir recours à des pratiques commerciales. Cette distinction se justifie donc, d'autant qu'en assujettissant les intercommunales du secteur local et les organisations similaires à l'impôt des personnes morales, on place à nouveau le secteur public sur un pied d'égalité avec le secteur privé, en lui appliquant les règles qui étaient en cours dans ce dernier, à savoir l'assujettissement à l'impôt des personnes morales. Ainsi, par exemple, une entreprise qui exploite l'activité d'un hôpital sous la forme d'une asbl conformément aux conditions en vigueur a toujours pu bénéficier de l'impôt des personnes morales » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/13, p. 19).

En séance plénière, le ministre compétent a répété que l'objectif poursuivi était d'assurer une concurrence loyale entre le secteur public et le secteur privé (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, CRIV 54 PLEN 071, p. 59).

B.28.3. Il ressort de ce qui précède que l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des intercommunales visées par l'article 180, 1^o, du CIR 1992, inséré par la disposition attaquée, a pour but d'éviter que, dans le domaine particulier de l'exploitation des hôpitaux et d'autres établissements de soins, les acteurs publics soient exposés à une concurrence fiscale déloyale des acteurs privés du marché.

Il n'apparaît pas que les gestionnaires publics d'un réseau de distribution d'électricité sont exposés à la concurrence fiscale déloyale d'acteurs privés.

B.28.4. La différence de traitement décrite en B.26 est dès lors raisonnablement justifiée.

B.29. Le premier moyen n'est pas fondé.

Quant au second moyen

B.30. Il ressort des développements du recours en annulation que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1^o, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1^o, attaqué, de la loi spéciale du 10 août 2015, en ce que cette disposition assujettirait à l'impôt des sociétés tant les sociétés au sens de l'article 2, § 1er, 5^o, a), du CIR 1992 qui poursuivent un but lucratif que les intercommunales qui sont désignées comme gestionnaire d'un réseau de distribution d'électricité au sens de l'article 6 du décret du 12 avril 2001.

B.31. Le principe d'égalité et de non-discrimination de la Constitution s'oppose au traitement identique non raisonnablement justifié de catégories de personnes se trouvant dans des situations qui, au regard de la mesure contestée, sont essentiellement différentes.

L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution confirme ce principe en matière fiscale.

B.32. Le traitement identique des deux catégories de personnes décrites en B.30 ne résulte pas de l'article 180, 1^o, attaqué, du CIR 1992, inséré par l'article 86, 1^o, de la loi-programme du 10 août 2015, qui n'a pas pour objet de régler leur régime fiscal.

Le traitement identique en cause provient de la circonstance que ces deux catégories de personnes sont considérées comme des sociétés au sens de l'article 2, § 1er, 5^o, a), du

CIR 1992 et donc assujetties à l'impôt des sociétés en application de l'article 179 du même Code.

L'annulation de l'article 86 de la loi-programme du 10 août 2015 ne permettrait pas de faire disparaître le traitement identique en cause.

Le moyen repose donc sur une lecture erronée de la disposition attaquée.

B.33. Le second moyen n'est pas fondé.

Affaire n° 6357

Quant à la compétence de la Cour

B.34. Le quatrième moyen invite la Cour à statuer sur la compatibilité de l'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 avec le principe de la non-rétroactivité et avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

B.35. La Cour est compétente pour statuer sur les recours en annulation d'une loi pour cause de violation des règles répartitrices de compétence entre l'Etat fédéral, les communautés et les régions, ou pour cause de violation des articles 8 à 32, 143, § 1er, 170, 172 et 191 de la Constitution.

La Cour n'est pas compétente pour contrôler directement la compatibilité d'une loi avec le principe de la non-rétroactivité et avec un traité international.

B.36. Dès lors qu'il est pris uniquement de la violation du principe de la non-rétroactivité et de l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, le quatrième moyen est irrecevable.

Quant à l'intérêt des parties requérantes

B.37. Il ressort des développements du recours en annulation que l'association sans but lucratif « Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten » estime justifier d'un intérêt collectif à demander l'annulation des articles 86, 89, 92 et 93 de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que ces dispositions l'obligeraient à organiser le service qu'elle rend aux structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001 « portant réglementation de la coopération intercommunale » d'une manière moins favorable que pour celui qu'elle offre aux communes.

B.38. L'article 3 des statuts coordonnés de l'association sans but lucratif « Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten » (publiés aux annexes du *Moniteur belge* du 25 septembre 2007), qui définit le but de l'association, dispose :

« L'Association a pour but d'aider les administrations locales affiliées à remplir leurs objectifs politiques et leurs missions et aussi de promouvoir et de défendre leur autonomie ».

L'association compte, entre autres, des « membres effectifs » et des « membres adhérents » (article 6, § 1er, des statuts). Les premiers sont exclusivement les villes et communes de la Région flamande (article 6, § 2, alinéa 1er). Les seconds sont les centres publics d'action sociale (CPAS) de la Région, les zones de police de la Région, et toutes les institutions publiques qui ont été créées par des communes ou des CPAS, qui sont issues de, ou contrôlées par, ces communes ou CPAS, de même que toutes les personnes physiques ou morales ou institutions sans personnalité juridique, en particulier les mandataires, fonctionnaires et employés communaux (article 6, § 2, alinéas 2 et 3).

B.39.1. L'article 86, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015 introduit dans le CIR 1992 une disposition qui désigne les catégories de structures de coopération qui restent inconditionnellement assujetties à l'impôt des personnes morales. L'article 89, attaqué, de la même loi-programme a pour objet d'étendre la liste des revenus imposables de ces structures de coopération. L'article 92 de la même loi organise le passage de l'assujettissement d'une structure de coopération à l'impôt des personnes morales vers l'assujettissement de cette structure à l'impôt des sociétés.

L'article 93 règle, entre autres, l'entrée en vigueur des articles 86 et 89, celle de règles relatives à l'imposition de revenus alloués ou distribués, par des structures de coopération assujetties à l'impôt des personnes morales, à des contribuables assujettis à l'impôt des sociétés, ainsi que l'entrée en vigueur de règles relatives à l'assiette imposable de ces structures de coopération, au calcul de l'impôt dû sur les dividendes attribués par ces structures de coopération, à la détermination du montant des revenus imposables pour les personnes assujetties à l'impôt des non-résidents et des règles relatives à la contribution complémentaire de crise.

B.39.2. L'application de ces dispositions n'est susceptible ni d'empêcher les administrations locales d'atteindre leurs objectifs et de remplir leur mission ni d'entraver la promotion ou la défense de leur autonomie. Elle n'a pas non plus d'incidence sur l'aide que la requérante leur apporte à ce sujet.

La circonstance que les dispositions attaquées pourraient éventuellement affecter la situation de certaines des structures de coopération qui sont membres de la « Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten » ne suffit pas à démontrer que ces dispositions ont une incidence défavorable sur l'objet social de cette dernière association.

B.39.3. Il ressort de ce qui précède que les dispositions attaquées ne sont pas susceptibles d'affecter l'objet social de la « Vereniging van Vlaamse Steden en Gemeenten ».

Cette partie requérante n'a pas d'intérêt à demander l'annulation des dispositions attaquées.

B.40. Il ressort, en outre, des développements du recours en annulation que les vingt communes requérantes estiment justifier d'un intérêt à demander l'annulation des articles 86, 89, 92 et 93 de la loi-programme du 10 août 2015, en raison des intérêts financiers qu'elles auraient dans des structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001.

B.41.1. Comme cela ressort du B.39.1, les articles 86, 89 et 92 n'ont nullement pour objet de régler ou de modifier le régime fiscal des communes, qui sont assujetties à l'impôt des personnes morales (article 220, 1°, du CIR 1992).

L'article 93 règle l'entrée en vigueur des deux premières dispositions précitées ainsi que de règles relatives à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales dû par des structures de coopération, et de règles relatives à l'impôt des non-résidents ou à la contribution complémentaire de crise, dont les communes ne sont pas redevables.

B.41.2. La circonstance que certaines des dispositions attaquées pourraient avoir pour effet d'alourdir la charge fiscale pesant sur une structure de coopération dont une des vingt communes requérantes est membre - ce qui pourrait éventuellement réduire le montant des dividendes éventuellement attribués à cette commune par cette structure de coopération - ne suffit pas pour considérer que ces dispositions ont davantage qu'un effet indirect sur la situation de ces communes, dont la personnalité juridique doit être distinguée de celle des structures de coopération dont elles seraient membres.

B.41.3. Il ressort de ce qui précède que les dispositions attaquées n'affectent pas directement la situation des vingt communes requérantes.

Celles-ci n'ont pas d'intérêt à demander l'annulation de ces dispositions.

B.42. Il ressort, enfin, des développements de la requête que l'objet social des structures de coopération requérantes concerne la collecte et le traitement des déchets ou le développement régional.

B.43.1. Tel qu'il était libellé avant son abrogation par l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014, l'article 180, 1°, du CIR 1992 écartait l'assujettissement à l'impôt des sociétés pour toutes les structures de coopération et avait, en combinaison avec l'article 220, 2°, du même Code, pour effet d'assujettir inconditionnellement celles-ci à l'impôt des personnes morales.

Cette abrogation était susceptible d'affecter directement et défavorablement la situation de toutes les structures de coopération.

Tel qu'il est rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, l'article 180, 1°, du CIR 1992 ne concerne que les structures de coopération qui exploitent un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et a pour effet d'écarter à nouveau l'assujettissement de ces structures de coopération à l'impôt des sociétés et de rétablir leur assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales.

Cette disposition ne pourrait donc directement et défavorablement affecter la situation des structures de coopération requérantes, puisque, compte tenu de son champ d'application personnel, elle n'est pas susceptible de modifier leur situation.

Toutefois, en ce qu'elle introduit implicitement une différence de traitement entre, d'une part, les structures de coopération qui exploitent un hôpital ou une institution qu'elle vise et, d'autre part, les structures de coopération qui, à l'instar des parties requérantes, n'exploitent pas d'établissements de ce type, cette disposition pourrait s'avérer discriminatoire et, de la sorte, affecter directement et défavorablement la situation des parties requérantes.

B.43.2. La modification que l'article 89, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015 apporte à l'article 222 du CIR 1992 a pour objet d'allonger la liste des revenus imposables des structures de coopération visées à l'article 180, 1°, du même Code.

Les parties requérantes n'appartiennent pas aux catégories de structures de coopération visées par cette dernière disposition.

L'article 89, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015 n'est donc pas susceptible d'affecter leur situation.

B.43.3. L'article 92 attaqué de la loi-programme du 10 août 2015 énonce des règles relatives au passage de l'assujettissement d'une structure de coopération à l'impôt des personnes morales vers l'assujettissement d'une telle structure à l'impôt des sociétés.

Les parties requérantes sont des structures de coopération qui, comme toutes les structures de coopération, étaient assujetties à l'impôt des personnes morales avant l'exercice d'imposition 2015 et qui ne sont plus inconditionnellement assujetties à cet impôt, de sorte qu'elles pourraient être assujetties à l'impôt des sociétés.

L'article 92 de la loi-programme du 10 août 2015 est donc susceptible d'affecter directement et défavorablement leur situation.

B.43.4. L'article 93 de la loi-programme du 10 août 2015 règle, entre autres, l'entrée en vigueur des articles 86 et 89 de la même loi, mentionnés en B.43.1 et B.43.2.

Il règle aussi l'entrée en vigueur de règles relatives à l'imposition de revenus alloués ou distribués par des structures de coopération visées à l'article 180, 1°, du CIR 1992 et d'une règle relative à la détermination du montant des revenus imposables pour les personnes assujetties à l'impôt des non-résidents.

Seul le règlement de l'entrée en vigueur de l'article 86, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015 est susceptible d'affecter directement et défavorablement la situation des structures de coopération requérantes.

B.43.5. Il ressort de ce qui précède que les structures de coopération requérantes justifient de l'intérêt requis pour demander l'annulation des articles 86, 1°, et 92 de la loi-programme du 10 août 2015, ainsi que de l'article 93, alinéa 1er, de la même loi dans la mesure où il règle l'entrée en vigueur de l'article 86, 1°, attaqué, de cette loi.

Quant au premier moyen

B.44.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec l'article 143, § 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, et de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014, remplacé par l'article 92, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que ces dispositions rendraient exagérément difficile l'exercice par la Région flamande de sa compétence dans la matière attribuée par l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, parce qu'elles empêcheraient la Région flamande d'encore favoriser de la même manière la coopération intercommunale et auraient une incidence sur son budget.

B.44.2. 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 ».

Le respect de la loyauté fédérale suppose que, lorsqu'elles exercent leurs compétences, l'autorité fédérale et les entités fédérées ne perturbent pas l'équilibre de la construction fédérale dans son ensemble. La loyauté fédérale concerne plus que le simple exercice des compétences : elle indique dans quel esprit il doit avoir lieu.

Le principe de la loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que l'exercice de sa propre compétence ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, de leurs compétences.

B.44.3. L'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980, remplacé par l'article 4 de la loi spéciale du 13 juillet 2001 « portant transfert de diverses compétences aux régions et communautés » attribue aux régions la compétence de régler la matière des « associations [...] 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 ».

L'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 constitue la mise en œuvre de l'article 162, alinéa 4, de la Constitution (*Doc. parl.*, Sénat, 1992-1993, n° 558/1, p. 27) qui, à la suite de sa modification par la révision de la Constitution du 6 janvier 2014, 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 ».

La matière que l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 attribue aux régions ne donne pas à celles-ci la compétence de déterminer les impôts dus par les associations de communes dans un but d'utilité publique (*Doc. parl.*, Sénat, 1991-1992, n° 100-13/3°, pp. 2-3).

B.44.4. L'exercice, par une région, de la compétence régionale précitée peut conduire celle-ci à adopter des règles qui favorisent ou, au contraire, freinent la création d'associations de communes.

B.44.5. Par l'adoption des dispositions attaquées, l'autorité fédérale exerce la compétence d'établir des impôts « au profit de l'Etat », qui lui est attribuée par l'article 170, § 1er, de la Constitution.

L'exercice par l'autorité fédérale de cette compétence fiscale peut conduire celle-ci à établir, à modifier ou à supprimer des impôts dont les associations de communes sont redevables.

Une modification par l'autorité fédérale du régime fiscal des associations de communes qui freinerait la création de telles associations, par ailleurs favorisée par les règles d'une région, ne peut en soi être considérée comme une mesure rendant exagérément difficile l'exercice par cette région de sa compétence relative aux associations de communes.

B.44.6.1. Par son arrêt n° 151/2016 du 1er décembre 2016, la Cour a jugé que, en supprimant l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales de l'ensemble des structures de coopération, et en réglant le passage de ces structures vers l'assujettissement à l'impôt des sociétés, l'autorité fédérale ne rendait pas exagérément difficile l'exercice par la Région flamande de sa compétence relative aux associations de communes.

L'article 86, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015 a pour effet de rétablir l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales de deux catégories limitées de structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001. L'article 92, attaqué, de la même loi-programme règle le passage des autres structures de coopération vers l'assujettissement à l'impôt des sociétés.

B.44.6.2. L'éventuelle incidence indirecte que l'application des dispositions attaquées, qui ne concernent que l'impôt dû par les structures de coopération, pourrait avoir sur le budget de la Région flamande ne suffit pas pour considérer que ces dispositions rendent exagérément difficile l'exercice par la Région flamande de sa compétence dans la matière attribuée par l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980.

B.44.7. Le premier moyen n'est pas fondé.

Quant au deuxième moyen

B.45.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est, d'abord, invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, lus en combinaison avec les articles 41, alinéa 1er, première phrase, et 162, alinéa 4, première phrase, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, et de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014, remplacé par l'article 92, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que ces dispositions empêcheraient dorénavant toute commune qui souhaite exercer une activité d'intérêt

communal en collaboration avec une autre commune de créer une structure de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001 qui serait assujettie au même impôt sur les revenus que la commune.

B.45.2. L'article 41, alinéa 1er, première phrase, de la Constitution dispose :

« Les intérêts exclusivement communaux [...] sont réglés par les conseils communaux [...], d'après les principes établis par la Constitution ».

B.45.3. Ni cette disposition, ni l'article 162, alinéa 4, première phrase, de la Constitution, cité en B.44.3, ne confèrent aux communes un droit relatif à l'impôt dû par les structures de coopération qu'elles créent.

B.46.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est, ensuite, invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, et de l'article 26 de la loi du 19 décembre 2014, remplacé par l'article 92, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que ces dispositions introduiraient une différence de traitement discriminatoire entre, d'une part, une commune qui exerce une activité autre que celles qui sont décrites par l'article 180, 1°, du CIR 1992 et, d'autre part, la structure de coopération qui exerce la même activité.

B.46.2. En disposant que les structures de coopération qui exercent l'une des activités qu'il vise ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés, l'article 180, 1°, du CIR 1992 a pour effet d'assujettir inconditionnellement ces structures à l'impôt des personnes morales.

L'article 26 de la loi du 19 décembre 2014 règle le passage de structures de coopération assujetties à cet impôt vers leur assujettissement à l'impôt des sociétés.

Les dispositions attaquées ne font pas la différence de traitement décrite en B.46.1.

B.47.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est aussi invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce qu'il introduirait une différence de traitement discriminatoire entre, d'une part, les structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001 autres que celles qui sont décrites par l'article 180, 1°, du CIR 1992 et, d'autre part, les personnes morales visées par l'article 180, 2° et 6° à 9°, du même Code.

B.47.2. Ces structures de coopération sont en principe assujetties à l'impôt des sociétés, tandis que les personnes morales précitées sont inconditionnellement assujetties à l'impôt des personnes morales.

Contrairement aux structures de coopération 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°, 6° à 9° 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 est raisonnablement justifiée.

B.48.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est, de surcroît, invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce qu'il introduirait une différence de traitement discriminatoire entre deux catégories de structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001 : d'une part, celles qui, à titre principal, exploitent un hôpital ou une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, d'autre part, celles qui ont pour objet social la collecte et le traitement des déchets ou le développement régional.

Les structures de coopération de la première catégorie sont, en vertu de l'article 180, 1°, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 220, 2°, du même Code, inconditionnellement assujetties à l'impôt des personnes morales, tandis que celles de la deuxième catégorie, en principe assujetties à l'impôt des sociétés, ne peuvent être assujetties à l'impôt des personnes morales que moyennant le respect des conditions énoncées à l'article 220, 3°, du même Code.

B.48.2. Il ressort de ce qui est exposé en B.28.1 et B.28.2 que l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des structures de coopération visées par l'article 180, 1°, du CIR 1992 a pour but d'éviter que, dans le domaine particulier de l'exploitation des hôpitaux et d'autres établissements de soins, les acteurs publics soient exposés à une concurrence fiscale déloyale des acteurs privés du marché.

Il n'apparaît pas que les structures de coopération qui ont pour objet social la collecte et le traitement des déchets ou le développement régional sont exposées à la concurrence fiscale déloyale d'acteurs privés.

B.48.3. La différence de traitement décrite en B.48.1 est dès lors raisonnablement justifiée.

B.49.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est, enfin, invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que cette disposition assujettirait à l'impôt des sociétés tant les sociétés au sens de l'article 2, § 1er, 5°, a), du CIR 1992 qui poursuivent un but lucratif, que les structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001 qui ont pour objet social la collecte et le traitement des déchets ou le développement régional.

B.49.2. Le traitement identique de ces deux catégories de personnes ne résulte pas de l'article 180, 1°, du CIR 1992, inséré par l'article 86 de la loi-programme du 10 août 2015, qui n'a pas pour objet de régler leur régime fiscal.

Le traitement identique en cause provient de la circonstance que ces deux catégories de personnes sont considérées comme des sociétés au sens de l'article 2, § 1er, 5°, a), du CIR 1992 et donc assujetties à l'impôt des sociétés en application de l'article 179 du même Code.

L'annulation de l'article 86 de la loi-programme du 10 août 2015 ne permettrait pas de faire disparaître le traitement identique en cause.

Le moyen repose donc sur une lecture erronée de la disposition attaquée.

B.50. Le deuxième moyen n'est pas fondé.

Quant au troisième moyen

B.51. Il ressort des développements du moyen que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec l'article 170, § 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, combiné avec le principe de la sécurité juridique, en ce que le manque de précision des mots « à titre principal » utilisés dans la disposition attaquée empêche les structures de coopération au sens du décret du 6 juillet 2001 de prévoir à suffisance l'impôt auquel elles sont assujetties.

B.52.1. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'Etat ne peut être établi que par une loi ».

B.52.2. Il ressort de cette disposition que les éléments essentiels de tout impôt établi au profit de l'autorité fédérale doivent, en principe, être déterminés par une assemblée délibérante démocratiquement élue, et que ces éléments doivent être mentionnés dans la loi au moyen de termes précis, non équivoques et clairs.

Font partie des éléments essentiels de l'impôt : la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

B.52.3. Interrogé sur le sens à donner aux mots « à titre principal » qui sont utilisés dans la disposition attaquée, le ministre des Finances a répondu :

« ‘ Principalement ’ signifie que la mesure d'exemption inconditionnelle de l'impôt des sociétés n'est pas exclue dans le cas où l'objet social de ces personnes morales n'est pas exclusivement consacré aux activités de gestion d'un hôpital [...]. Des opérations comportant accessoirement d'autres activités sont permises dans le cadre de l'exercice de l'activité principale visée par l'objet social. Le caractère accessoire de ces activités doit s'apprécier au [vu] de l'ensemble de l'activité principale en tenant compte des moyens matériels mis en œuvre dans l'activité principale, d'une part, et dans l'activité accessoire, d'autre part.

Compte tenu de l'importance des moyens matériels nécessaires pour l'exercice des activités principales visées par l'objet social des intercommunales visées par le projet d'amendements, l'importance nettement moindre des moyens mis en œuvre dans le cadre des activités accessoires prises dans leur ensemble devra en principe être aisément établie au terme de la comparaison » (*Doc. parl.*, Chambre, 2014-2015, DOC 54-1125/005, p. 54).

Compte tenu de cette explication, les mots « à titre principal » qui sont utilisés dans la disposition attaquée afin de désigner les contribuables qui sont assujettis à l'impôt des sociétés - et indirectement ceux qui sont assujettis à l'impôt des personnes morales - sont des termes suffisamment précis, non équivoques et clairs et n'affectent pas la détermination par la loi des éléments essentiels de l'impôt.

B.53. Le troisième moyen n'est pas fondé.

Affaire n° 6358

B.54. Par lettre recommandée à la poste le 7 octobre 2016, la Compagnie Intercommunale Liégeoise des Eaux a fait savoir à la Cour qu'elle souhaitait se désister de son recours.

B.55. Rien ne s'oppose en l'espèce à ce que la Cour décrète ce désistement.

Affaire n° 6361

B.56. Il ressort de l'exposé des moyens de la requête que le recours en annulation ne porte que sur l'article 86, 1°, de la loi-programme du 10 août 2015.

Quant à l'intérêt de la partie requérante

B.57. Il ressort des statuts de la partie requérante transmis à la Cour que celle-ci a « pour objet le développement de toute activité ayant trait, de manière générale, à la protection et la gestion de l'environnement et plus particulièrement au traitement des déchets, à l'épuration des eaux et à la gestion rationnelle de l'énergie ».

B.58.1. Tel qu'il était libellé avant son abrogation par l'article 17 de la loi du 19 décembre 2014, l'article 180, 1°, du CIR 1992 écartait l'assujettissement à l'impôt des sociétés pour toutes les intercommunales et avait, en combinaison avec l'article 220, 2°, du même Code, pour effet d'assujettir inconditionnellement celles-ci à l'impôt des personnes morales.

Cette abrogation était susceptible d'affecter directement et défavorablement la situation de toutes les intercommunales.

B.58.2. Tel qu'il est rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, l'article 180, 1°, du CIR 1992 ne concerne que les intercommunales qui exploitent un hôpital ou une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des mineurs

d'âge protégés ou des indigents et a pour effet d'écarter à nouveau l'assujettissement à l'impôt des sociétés pour ces intercommunales-là et de rétablir leur assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales.

Comme le relève le Conseil des ministres, la disposition attaquée ne pourrait donc directement et défavorablement affecter la situation de la requérante, puisque, compte tenu de son champ d'application personnel, elle n'est pas susceptible de modifier sa situation.

B.58.3. Toutefois, en ce qu'elle introduit implicitement une différence de traitement entre, d'une part, les intercommunales qui exploitent un hôpital ou une institution qu'elle vise et, d'autre part, les intercommunales qui, à l'instar de la requérante, n'exploitent pas d'établissements de ce type, la disposition attaquée pourrait s'avérer discriminatoire et, de la sorte, affecter directement et défavorablement la situation de la requérante.

B.58.4. L'intercommunale requérante justifie de l'intérêt requis pour demander l'annulation de l'article 86, 1°, de la loi-programme du 10 août 2015.

Quant au premier moyen

B.59.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est, d'abord, invitée à statuer sur la compatibilité, avec l'article 162, alinéa 3, de la Constitution et avec l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8° et 9°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles, combiné avec l'article 10 de la Charte européenne de l'autonomie locale, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que, en alourdissant la charge financière des intercommunales qu'elle ne vise pas, la disposition attaquée réglerait le financement des intercommunales soumises aux règles du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation.

B.59.2. L'article 180, 1°, du CIR 1992 fait partie d'un ensemble de règles ayant pour objet de déterminer les personnes assujetties à l'impôt des sociétés et à l'impôt des personnes morales.

Ces impôts sont des impôts établis « au profit de l'Etat » au sens de l'article 170, § 1er, de la Constitution. Ils participent au financement de l'autorité fédérale.

La disposition attaquée n'a donc pas pour objet de régler le financement des intercommunales.

B.60.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est, ensuite, invitée à statuer sur la compatibilité, avec l'article 143, § 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que la matière fédérale que règle la disposition attaquée serait à ce point imbriquée dans la matière attribuée aux régions par l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles que cette disposition n'aurait pu être adoptée qu'après une concertation préalable avec les régions.

B.60.2. Comme il est dit en B.44.2, le principe de la loyauté fédérale oblige chaque législateur à veiller à ce que l'exercice de sa propre compétence ne rende pas impossible ou exagérément difficile l'exercice, par les autres législateurs, de leurs compétences.

Lorsque la matière qu'il entend régler est à ce point imbriquée dans la matière qui relève de la compétence d'un autre législateur, il ne peut exercer sa compétence qu'après avoir préalablement consulté cet autre législateur.

B.60.3. Par l'adoption de la disposition attaquée, l'autorité fédérale exerce la compétence d'établir des impôts « au profit de l'Etat », qui lui est attribuée par l'article 170, § 1er, de la Constitution.

Comme il est dit en B.44.3, l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 attribue aux régions la compétence de régler la matière des « associations [...] 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 ».

L'exercice par l'autorité fédérale de sa compétence fiscale peut conduire celle-ci à établir ou à modifier des impôts dont les associations précitées sont redevables. Cela ne suffit pas pour considérer que la matière des impôts fédéraux et la matière des associations de communes dans un but d'utilité publique sont à ce point imbriquées que l'autorité fédérale ne pourrait exercer cette compétence qu'après avoir préalablement consulté les régions.

B.60.4. L'adoption de la disposition attaquée ne devait pas être précédée d'une concertation avec les régions.

B.61.1. Il ressort des développements du moyen que la Cour est, enfin, invitée à statuer sur la compatibilité, avec l'article 143, § 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que, en assujettissant inconditionnellement les intercommunales qu'elle vise à l'impôt des personnes morales, la disposition attaquée rendrait impossible l'exercice par chaque région de sa compétence dans la matière attribuée par l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 parce qu'elle empêcherait chaque région d'assurer un « traitement fiscal uniforme » à toutes les intercommunales relevant de sa compétence.

B.61.2. Comme il est dit en B.44.3, la matière que l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980 attribue aux régions ne donne pas à celles-ci la compétence de déterminer les impôts dus par les associations de communes dans un but d'utilité publique.

B.61.3. A supposer même que la disposition attaquée empêche chaque région d'assurer un « traitement fiscal uniforme » à toutes les intercommunales relevant de sa compétence, elle ne pourrait être considérée comme rendant impossible l'exercice par chaque région de sa compétence dans la matière attribuée par l'article 6, § 1er, VIII, alinéa 1er, 8°, de la loi spéciale du 8 août 1980.

B.61.4. En outre, la disposition attaquée ne porte pas atteinte au droit d'association des collectivités locales garanti par l'article 10 de la Charte européenne de l'autonomie locale.

B.62. Le premier moyen n'est pas fondé.

Quant au deuxième moyen

B.63. Il ressort des développements du moyen que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que, en les assujettissant à des impôts différents, il introduirait une différence de traitement entre, d'une part, la commune qui remplit seule une mission d'intérêt communal autre que l'exploitation d'un hôpital ou d'une institution visée par la disposition attaquée et, d'autre part, la commune qui confie l'accomplissement de la même mission à une intercommunale dont elle est associée.

B.64. L'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, ne concerne l'assujettissement à l'impôt des sociétés que de certaines catégories d'intercommunales.

Il ne fait aucune distinction entre communes.

Toutes les communes sont assujetties à l'impôt des personnes morales (article 220, 1° du CIR 1992).

B.65. Le deuxième moyen n'est pas fondé.

Quant au troisième moyen

B.66. Il ressort des développements du moyen que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que cette disposition introduit une différence de traitement entre deux catégories

d'intercommunales : d'une part, celles qui, à titre principal, exploitent un hôpital ou une institution assistant des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents et, d'autre part, celles qui sont agréées en qualité d'organismes d'assainissement en application de l'article D.344 du Code wallon de l'eau.

Les intercommunales de la première catégorie sont, en vertu de l'article 180, 1°, du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 220, 2°, du même Code, inconditionnellement assujetties à l'impôt des personnes morales, tandis que les intercommunales de la seconde catégorie, en principe assujetties à l'impôt des sociétés, ne peuvent être assujetties à l'impôt des personnes morales que moyennant le respect des conditions énoncées à l'article 220, 3°, du même Code.

B.67.1. Il ressort de ce qui est exposé en B.28.1 et B.28.2 que l'assujettissement inconditionnel à l'impôt des personnes morales des intercommunales visées par l'article 180, 1°, du CIR 1992 a pour but d'éviter que, dans le domaine particulier de l'exploitation des hôpitaux et d'autres établissements de soins, les acteurs publics soient exposés à une concurrence fiscale déloyale des acteurs privés du marché.

Il n'apparaît pas que les organismes wallons d'assainissement de l'eau sont exposés à la concurrence fiscale déloyale d'acteurs privés.

B.67.2. La différence de traitement décrite en B.66 est dès lors raisonnablement justifiée.

B.68. Le troisième moyen n'est pas fondé.

Quant au quatrième moyen

B.69. Il ressort des développements du moyen que la Cour est invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10, 11 et 172, alinéa 1er, de la Constitution, de l'article 180, 1°, du CIR 1992, rétabli par l'article 86, 1°, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, en ce que cette disposition assujettirait à l'impôt des sociétés tant les sociétés au sens de l'article 2, § 1er, 5°, a), du CIR 1992 qui poursuivent un but lucratif que les intercommunales

en charge de la gestion des déchets ménagers au sens de l'article 21 du décret de la Région wallonne du 27 juin 1996 « relatif aux déchets » ou qui sont agréées en qualité d'organismes d'assainissement en application de l'article D.344 du Code wallon de l'eau.

B.70. Le traitement identique de ces deux catégories de personnes ne résulte pas de l'article 180, 1^o, du CIR 1992, inséré par l'article 86, attaqué, de la loi-programme du 10 août 2015, qui n'a pas pour objet de régler leur régime fiscal.

Le traitement identique en cause provient de la circonstance que ces deux catégories de personnes sont considérées comme des sociétés au sens de l'article 2, § 1er, 5^o, a), du CIR 1992 et donc assujetties à l'impôt des sociétés en application de l'article 179 du même Code.

L'annulation de l'article 86 de la loi-programme du 10 août 2015 ne permettrait pas de faire disparaître le traitement identique en cause.

Le moyen repose donc sur une lecture erronée de la disposition attaquée.

B.71. Le quatrième moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

- décrète le désistement dans l'affaire n° 6358;

- pour le surplus, rejette les recours.

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 21 décembre 2017.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels