RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

advies 57.594/3
van 5 juni 2015

over

amendementen op het ontwerp van ‘programmawet’'

CONSEIL D’ÉTAT
section de législation

avis 57.594/3
du 5 juin 2015

sur

amendements au projet de ‘loi-programme’

Op 29 mei 2015 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van vijf werkdagen een advies te verstrekken over amendementen op het ontwerp van 'programmawet'.

De amendementen zijn door de derde kamer onderzocht op 2 juni 2015. De kamer was samengesteld uit Jan SMETS, staatsraad, voorzitter, Jeroen VAN NIEUWENHOVE en Koen MUYLLE, staatsraden, Johan PUT, assessor, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Jeroen VAN NIEUWENHOVE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 5 juni 2015.

*

Le 29 mai 2015, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis, dans un délai de cinq jours ouvrables, sur des amendements au projet de 'loi-programme'.

Les amendements ont été examinés par la troisième chambre le 2 juin 2015. La chambre était composée de Jan SMETS, conseiller d'État, président, Jeroen VAN NIEUWENHOVE et Koen MUYLLE, conseiller d'État, Johan PUT, assesseur, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, auditeur.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 5 juin 2015.

*

1. Volgens artikel 84, § 1, eerste lid, 3°, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, moeten in de adviesaanvraag de redenen worden opgegeven tot staving van het spoedeisende karakter ervan.

In het onderhavige geval wordt het verzoek om spoedbehandeling gemotiveerd als volgt:

> "Het verzoek om spoedbehandeling is gemotiveerd door de inwerkingtreding vanaf aanslagjaar 2015 voor boekjaren die ten vroegste op 1 juli 2015 worden afgesloten en de noodzaak [om] de bepalingen waarin door deze amendementen wordt voorzien zo vlug mogelijk in het Belgisch Staatsblad te kunnen publiceren."

*

2. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich moeten beperken tot het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond[1], alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN DE AMENDEMENTEN

3.1. Bij artikel 180, 1°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) werden de erin bedoelde intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.[2] Die wetsbepaling is opgeheven bij artikel 17 van de programmawet van 19 december 2014, dat in werking treedt vanaf aanslagjaar 2015 en dat van toepassing is op de boekjaren die ten vroegste op 1 juli 2015 worden afgesloten, overeenkomstig artikel 27, eerste lid, van dezelfde wet.

Deze opheffing is blijkens de parlementaire voorbereiding[3] ingegeven door de bezorgdheid om een "loyale fiscale concurrentie tussen de privésector en de overheidssector" te creëren door de intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen op dezelfde wijze aan de vennootschapsbelasting te onderwerpen als private rechtspersonen. Bovendien wilde de wetgever tegemoetkomen aan arrest nr. 114/2014 van 17 juli 2014 van het Grondwettelijk Hof, waarin werd geoordeeld dat het niet redelijk verantwoord is om autonome gemeentebedrijven uit te sluiten van de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor activiteiten die, wanneer zij hetzij door de gemeente zelf, hetzij door een intercommunale, een

[1] Aangezien het om amendementen op een wetsontwerp gaat, wordt onder "rechtsgrond" de overeenstemming met de hogere rechtsnormen verstaan.

[2] Overeenkomstig artikel 220, 2°, van het WIB 92 zijn de rechtspersonen die niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, wel onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

[3] *Parl.St.* Kamer 2014-15, nr. 54-0672/001, 8-9.

samenwerkingsverband of een projectvereniging zouden worden uitgeoefend, wel op algemene wijze zijn vrijgesteld van de vennootschapsbelasting.[4]

3.2. Het tweede amendement dat thans om advies wordt voorgelegd, strekt ertoe om gedeeltelijk terug te komen op de opheffing van artikel 180, 1°, van het WIB 92, namelijk door de vrijstelling van vennootschapsbelasting te handhaven voor bepaalde intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen, namelijk indien ze "in het kader van hun maatschappelijk belang, hoofdzakelijk:

- een ziekenhuis zoals gedefinieerd in artikel 2 van de gecoördineerde wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen, uitbaten; of

- een activiteit van waterdistributie uitoefenen."

Met het amendement wordt voorts beoogd de autonome gemeentebedrijven die dezelfde activiteiten uitoefenen, eveneens vrij te stellen van de vennootschapsbelasting.

Het derde amendement strekt ertoe om de artikelen 18 tot 25 van de programmawet van 19 december 2014 in te trekken, waardoor de bij die artikelen aangebrachte wijzigingen met terugwerkende kracht ongedaan worden gemaakt.

Bij het vierde amendement wordt artikel 26 van de programmawet van 19 december 2014, dat betrekking heeft op de voorwaarden voor de overgang van een intercommunale, een samenwerkingsverband of een projectvereniging naar de vennootschapsbelasting, vervangen door een nieuwe, aangepaste versie. Die aanpassingen houden onder meer in dat de voorheen gereserveerde winsten als reeds belaste reserves worden beschouwd.

Bij het vijfde amendement wordt de inwerkingtreding geregeld van de bij de vorige amendementen in te voegen bepalingen vanaf aanslagjaar 2015, naar analogie van hetgeen bepaald wordt in artikel 27 van de programmawet van 19 december 2014.

VORMVEREISTEN

4.1. In zoverre een fiscaal gunstigere regeling voor welbepaalde intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen wordt bestendigd en zelfs wordt uitgebreid tot autonome gemeentebedrijven die dezelfde activiteiten uitoefenen, rijst de vraag of de ontworpen regeling geen maatregelen inhoudt "die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen (…) vervalsen of dreigen te vervalsen" en die bijgevolg als staatssteun overeenkomstig artikel 108, lid 3, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VWEU) moeten worden aangemeld bij de Europese Commissie. De gemachtigde verklaarde in dat verband het volgende:

> "Il n'y a pas eu de notification. Le gouvernement a fait le constat que les mesures prévues par le projet d'amendements ne sont pas susceptibles de constituer une aide d'État

[4] Zie ook reeds GwH 6 december 2012, nr. 148/2012, waarnaar in het eerstgenoemde arrest wordt verwezen.

accordée par le Royaume de Belgique. Les intercommunales exercent par définition des activités d'intérêt communal exercées pour le compte des communes associées sous une forme intercommunale."

De Raad van State kan zich niet bij deze zienswijze aansluiten. Het argument dat intercommunales wegens hun specifieke aard of wegens het gegeven dat ze een taak van algemeen belang uitoefenen, niet beschouwd zouden kunnen worden als ondernemingen in de zin van de voormelde verdragsbepalingen, overtuigt niet. Het Hof van Justitie van de Europese Unie is immers van oordeel dat het ondernemingsbegrip functioneel geïnterpreteerd moet worden en dat elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht de rechtsvorm en de wijze van financiering, onder dat begrip valt,[5] los van de privaat- of publiekrechtelijke status van die eenheid. Het gegeven dat intercommunales naast hun economische taken eventueel ook niet-economische taken zouden uitoefenen, is evenmin relevant.[6] Zowel de activiteit van het uitbaten van een ziekenhuis[7] als die van de distributie van water komen neer op het aanbieden van diensten of goederen op een bepaalde markt en kunnen dus als een economische activiteit worden beschouwd.[8] Overigens wordt er in de toelichting bij het tweede amendement gewezen op het belang van een "loyale fiscale concurrentie" tussen ziekenhuizen in de privé- en overheidssector, hetgeen moeilijk te rijmen valt met een niet-economische activiteit.[9] Ook wat betreft de waterdistributie wordt in de toelichting gewezen op het economisch rendement dat moet worden gerealiseerd om toekomstige investeringen in de infrastructuur te kunnen financieren. De ontworpen maatregelen moeten dan ook effectief als een vorm van staatssteun worden beschouwd.

4.2. Binnen de beperkte tijd waarover hij beschikt voor het onderzoek van deze adviesaanvraag, heeft de Raad van State niet kunnen nagaan in welke mate de betrokken activiteiten onder het toepassingsgebied zouden kunnen vallen van het DAEB-vrijstellingsbesluit[10] of de DAEB-kaderregeling[11]. Het lijkt alleszins onwaarschijnlijk dat

---

[5] HvJ 23 april 1991, C-41/90, *Höfner en Elser*, punt 21; HvJ 16 november 1995, C-244/94, *Fédération française des sociétés d'assurance e.a.*, punt 14; HvJ 11 december 1997, C-55/96, *Job Centre coop. arl*, punt 21.

[6] HvJ 12 juli 2012, C-138/11, *Compass-Datenbank GmbH*, punt 37.

[7] Specifiek wat betreft ziekenhuizen heeft het Gerecht (van de Europese Unie) geoordeeld dat openbare ziekenhuizen die werken op basis van het solidariteitsbeginsel doordat ze worden gefinancierd door onder meer bijdragen van de overheid en op basis van een algemene dekking gratis diensten verlenen, niet als ondernemingen beschouwd moeten worden (Ger.EU 4 maart 2003, T-319/99, *FENIN*, punt 39). Een dergelijke organisatie van de gezondheidszorgen in ziekenhuizen ligt in België evenwel niet voor.

[8] HvJ 16 juni 1987, *Commissie t. Italië*, zaak 118/85, punt 7.

[9] In mededeling 2012/C 8/02 van de Commissie 'betreffende de toepassing van de staatssteunregels van de Europese Unie op voor het verrichten van diensten van algemeen economisch belang verleende compensatie' (*Pb. C* 11 januari 2012, afl. 8, 4), overweging 24, wordt overigens precies om die reden gesteld dat het gegeven dat de zorgverstrekking gebeurt door publieke ziekenhuizen, niet voldoende is om de activiteit als niet-economisch aan te merken.

[10] Besluit 2012/21/EU van de Commissie van 20 december 2011 'betreffende de toepassing van artikel 106, lid 2, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op staatssteun in de vorm van compensatie voor de openbare dienst, verleend aan bepaalde met het beheer van diensten van algemeen economisch belang belaste ondernemingen'. Wat betreft ziekenhuizen kan alleszins uit overweging 11 en artikel 2, lid 1, b), van dit besluit niet worden opgemaakt dat de in de ontworpen regeling vervatte staatssteun verenigbaar is met de interne markt en vrijgesteld zou zijn van de verplichting tot aanmelding bij de Europese Commissie.

[11] Zie de voormelde mededeling 2012/C 8/02 van de Commissie.

de hogere *de minimis*-plafondbedragen voor DAEB[12] in dit geval relevant zijn. Ook de algemene groepsvrijstellingsverordening[13] is op het eerste gezicht niet toepasselijk.

4.3. Tenzij zou kunnen worden aangetoond dat een beroep kan worden gedaan op een dergelijke specifieke vrijstellingsregeling, wordt de adviesaanvrager aangeraden om in elk geval een aanmelding te doen van het ontwerp in het kader van de Europese staatssteunregeling, waarna het aan de Europese Commissie zal zijn om hieromtrent formeel standpunt in te nemen.

Bij een onterechte niet-aanmelding dreigt immers een draconische sanctie. Niet-aangemelde staatssteun is immers *per se* onwettig (zelfs indien ze verenigbaar verklaard zou kunnen worden indien ze correct werd aangemeld),[14] en die onwettigheid moet door elke rechter, desnoods ambtshalve, worden opgeworpen,[15] zonder dat de begunstigden van de steunregeling zich op gewekt vertrouwen kunnen beroepen om zich tegen de terugbetaling van de steun (met interest) te verzetten.[16] De nationale rechter – in België ook het Grondwettelijk Hof –[17] is bevoegd om vast te stellen of een maatregel als nieuwe staatssteun moet worden aangemerkt en of, indien dat het geval is, die maatregel bij de Commissie moest worden aangemeld alvorens tot uitvoering te worden gebracht.[18]

Het Hof van Justitie heeft de taak van de nationale rechter bij de schending van artikel 108 van het VWEU immers als volgt omschreven:

> "27 De toepassing van de toezichtregeling voor staatssteun is een taak van de Commissie én van de nationale rechterlijke instanties, waarbij zij aanvullende en onderscheiden taken vervullen (zie in die zin arresten van 11 juli 1996, *SFEI e.a.*, C-39/94, Jurispr. blz. I-3547, punt 41; 21 oktober 2003, van *Calster e.a.*, C-261/01 en C-262/01, Jurispr. blz. I-12249, punt 74, en 5 oktober 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, Jurispr. blz. I-9957, punten 36 en 37).
>
> 28 Terwijl de beoordeling van de verenigbaarheid van steunmaatregelen met de gemeenschappelijke markt onder de exclusieve bevoegdheid van de Commissie valt, die daarbij onder toezicht staat van de rechters van de Unie, zien de nationale rechterlijke instanties toe – totdat de Commissie haar eindbeslissing heeft vastgesteld – op de vrijwaring van de rechten van de justitiabelen in geval van een eventuele schending door de overheidsinstanties van het verbod waarin artikel 108, lid 3, VWEU voorziet (zie in

[12] Verordening (EU) nr. 360/2012 van de Commissie van 25 april 2012 'betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun verleend aan diensten van algemeen economisch belang verrichtende ondernemingen'.

[13] Verordening (EU) nr. 651/2014 van de Commissie van 17 juni 2014 'waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard'.

[14] HvJ 8 december 2011, C-275/10, *Residex Capital IV CV*, punt 28, met verwijzing naar arresten van 21 november 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, punt 17, en 27 oktober 2005, C-266/04-C-270/04, C-276/04 en C-321/04-C-325/04, *Distribution Casino France SAS e.a.*, punt 30.

[15] HvJ 18 juli 2007, C-119/05, *Lucchini*, punt 61.

[16] HvJ 20 maart 1997, C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz en Alcan*. Zie ook: N. DE VOS, "De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun", *RW* 2012-13, p. 130-131, nrs. 26 en 30.

[17] GwH 7 november 2013, nr. 145/2013, B.2.2.

[18] GwH 6 april 2011, nr. 50/2011, B.12.3.1 tot B.12.3.4.

die zin reeds aangehaalde arresten *Van Calster e.a.*, punt 75, en *Transalpine Ölleitung in Österreich*, punt 38).

29 Het optreden van de nationale rechterlijke instanties berust op de rechtstreekse werking van het bij artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU gestelde verbod op de tenuitvoerlegging van voorgenomen steunmaatregelen. Het Hof heeft in dit verband gepreciseerd dat de rechtstreekse werking van het in dit artikel neergelegde verbod tot tenuitvoerlegging zich uitstrekt tot iedere steunmaatregel die zonder kennisgeving tot uitvoering is gebracht (arrest *Lorenz*, reeds aangehaald, punt 8; arrest van 21 november 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires en Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, hierna: '*arrest FNCE'*, C-354/90, Jurispr. blz. I-5505, punt 11, alsook arrest *SFEI e.a.*, reeds aangehaald, punt 39).

30 De nationale rechterlijke instanties dienen de justitiabelen te waarborgen dat overeenkomstig hun nationale recht alle consequenties uit een schending van artikel 108, lid 3, laatste volzin, VWEU zullen worden getrokken, zowel wat de geldigheid van handelingen tot uitvoering van de betrokken steunmaatregelen betreft, als wat de terugvordering van in strijd met deze bepaling of met eventuele voorlopige maatregelen verleende financiële steun betreft (reeds aangehaalde arresten *FNCE*, punt 12, en *SFEI e.a.*, punt 40).

31 De taak van de nationale rechter bestaat er dan ook in maatregelen op te leggen die de onwettigheid van de uitvoering van steunmaatregelen kunnen opheffen, zodat de ontvanger niet vrijelijk kan blijven beschikken over de steun in de periode die resteert tot de beschikking van de Commissie (arrest van 11 maart 2010, *CELF* en *Ministre de la Culture et de la Communication*, C-1/09, Jurispr. blz. I-2099, punt 30)."[19]

Ten slotte dient er nog op te worden gewezen dat ingeval de Europese Commissie meent dat de voorgenomen invoering van steunmaatregelen onverenigbaar is met de interne markt, zij onverwijld de in artikel 108, lid 2, van het VWEU bedoelde procedure moet aanvatten en de lidstaat de maatregelen niet tot uitvoering kan brengen voordat die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid (artikel 108, lid 3, van het VWEU). In dat licht is de beoogde inwerkingtreding "vanaf aanslagjaar 2015" (zie het vijfde amendement) problematisch.

ONDERZOEK VAN DE AMENDEMENTEN

Tweede amendement

5.1. Bij de ontworpen regeling wordt een verschillende behandeling ingevoerd van intercommunales, samenwerkingsverbanden, projectverenigingen en autonome gemeentebedrijven, naargelang ze al dan niet hoofdzakelijk een ziekenhuis uitbaten of een activiteit van waterdistributie uitoefenen.

5.2. Wat betreft de uitbating van ziekenhuizen wordt in de toelichting bij het amendement aangevoerd dat de volledige onderwerping van de intercommunales, samenwerkingsverbanden, projectverenigingen en autonome gemeentebedrijven aan de

[19] HvJ 21 november 2013, C-284/12, *Deutsche Lufthansa AG*, punten 27-31.

vennootschapsbelasting ertoe zou leiden dat een "nieuwe vorm van niet-gerechtvaardigde fiscale concurrentie" zou ontstaan tussen private vzw's die overeenkomstig artikel 220, 3°, van het WIB 92 onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting, enerzijds, en intercommunales die niet de rechtsvorm van een vzw hebben aangenomen (bijvoorbeeld omdat dat wettelijk niet mogelijk is), die "een taak van gemeentelijk belang" vervullen en die toch onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, anderzijds. Om een "loyale fiscale concurrentie tussen de privé- en de overheidssector te beschermen" wensen de stellers van het amendement de intercommunales, samenwerkingsverbanden, projectverenigingen en autonome gemeentebedrijven die hoofdzakelijk ziekenhuizen uitbaten, vrij te stellen van de vennootschapsbelasting en te onderwerpen aan de rechtspersonenbelasting.

Wat betreft de activiteit van waterdistributie wordt, eveneens in de toelichting bij het amendement, verwezen naar het "doel van openbaar belang" van "de distributie van water, een basisgoed, naar de hele bevolking", die een "verplichting [is] die valt onder het domein van de volksgezondheid, in [de] eerste plaats de verantwoordelijkheid van de gemeenten". Voorts wordt erop gewezen dat "[d]e infrastructuur die noodzakelijk en verplicht is om het doel van algemeen nut dat de waterdistributie aan de bevolking tot stand brengt, te verzekeren, (…) erg kapitaalintensief [is]" en dat "[h]et economische rendement dat geboekt wordt op deze activiteiten (…) dan ook noodzakelijk [is] om de toekomstige investeringen te kunnen financieren". De onderwerping aan de vennootschapsbelasting van de intercommunales, samenwerkingsverbanden, projectverenigingen en autonome gemeentebedrijven die hoofdzakelijk een activiteit van waterdistributie uitoefenen, zou er toe leiden dat deze publiekrechtelijke rechtspersonen beperkt worden in hun mogelijkheid te voldoen aan hun investeringsplicht en bij de waarborg van een goede watervoorziening aan de bevolking. Ten slotte wordt erop gewezen dat de betrokken publiekrechtelijke rechtspersonen die een activiteit van waterdistributie uitoefenen, niet concurreren met de privésector.

De gemachtigde verstrekte daarnaast ook nog de volgende toelichting:

> "Le projet d'amendements prévoit que les intercommunales qui assurent la distribution d'eau potable à la population locale et assurent de la sorte la satisfaction d'un besoin essentiel pour le compte des communes associées sur le territoire desquelles la distribution a lieu, continueront à être traitées de la même manière que les communes qui exercent directement les mêmes activités, selon les mêmes méthodes industrielles et commerciales, par leurs propres services et au moyen d'équipements communaux.
>
> En ce qui concerne les hôpitaux, il a été constaté qu'une discrimination inversée est née à la suite de la loi-programme du 19 décembre 2014. Les cliniques privées qui prennent la forme d'une ASBL sont ainsi soumises à l'impôt des personnes morales alors que les hôpitaux qui prennent la forme d'une intercommunale sont désormais soumis à l'impôt des sociétés.
>
> Il est en effet possible que les deux catégories, outre leur activité principale, exercent également des activités commerciales, pour autant que ces dernières restent complémentaires. Comme indiqué à la réponse à la question 2, l'exonération n'exige pas que l'objet social est exclusivement consacré aux activités de gestion d'un hôpital ou à la distribution d'eau."

5.3. Ook indien kan worden aangenomen dat de vrijstelling van de vennootschapsbelasting voor de twee voormelde activiteiten op zich beschouwd verantwoord is,

rijst de vraag of er geen vergelijkbare activiteiten zijn waarmee intercommunales, samenwerkingsverbanden, projectverenigingen en autonome gemeentebedrijven zich inlaten en die door het ontworpen amendement op een verschillende wijze worden behandeld, doordat daarvoor geen vrijstelling van de vennootschapsbelasting geldt. In het advies van de Inspectie van Financiën van 19 mei 2015 over deze amendementen worden gelijkaardige bedenkingen geformuleerd, waarbij het voorbeeld wordt aangehaald van de afvalophaling en van de distributie van gas en elektriciteit. Op de vraag waarom ook in deze gevallen niet wordt voorzien in een vrijstelling van de vennootschapsbelasting, antwoordde de gemachtigde het volgende:

> "Il ne peut en effet pas être nié que les activités citées, autres que la distribution d'eau, servent l'intérêt général. En ce qui concerne la distribution, il s'agit néanmoins d'un service d'intérêt communal. En l'espèce, il est nécessaire que les intercommunales soient traitées de la même façon que les communes qui assureraient seules et directement (sans l'intervention d'une intercommunale) cette même activité."

De uitleg waarom de maatregel specifiek voor de waterdistributie verantwoord is, vormt geen verantwoording waarom voor andere activiteiten dan de uitbating van een ziekenhuis en de waterdistributie de intercommunales, samenwerkingsverbanden, projectverenigingen en autonome gemeentebedrijven wel worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting. De kwalificatie van waterdistributie als een dienstverlening van gemeentelijk belang – waarbij dan de vraag rijst of de uitbating van een ziekenhuis ook als dusdanig kan worden gekwalificeerd – volstaat niet om te verantwoorden dat andere activiteiten zoals de ophaling en de verwerking van afval en de distributie van gas en elektriciteit, in die mate verschillend kunnen worden behandeld. Zo heeft het Grondwettelijk Hof in het voormelde arrest nr. 148/2012 het beheer van het elektriciteitsdistributienet uitdrukkelijk als een aan de gemeenten voorbehouden activiteit beschouwd waarvoor geen concurrentie voorligt met ondernemingen in de privésector (zie punt B.5 van dat arrest).

In de voormelde arresten nrs. 148/2012 en 114/2014 heeft het Grondwettelijk Hof in wezen geoordeeld dat een specifieke activiteit die op gemeentelijk niveau wordt georganiseerd en waarvoor geen concurrentie voorligt met ondernemingen in de privésector, op een "rechtsvormneutrale" wijze belast moeten worden. Die "rechtsvormneutrale" wijze van belasting wordt door het amendement wel verwezenlijkt, maar het gegeven dat dit voor twee soorten activiteiten op een heel andere wijze wordt uitgewerkt dan voor andere vergelijkbare activiteiten, noopt tot een sluitende motivering waarom deze nieuwe verschillende behandeling aanvaardbaar zou zijn in het licht van het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel.

5.4. Voorts rijst de vraag of de opsomming van rechtspersonen in het ontworpen artikel 180, 1°, van het WIB 92 volledig is en of er geen rechtspersonen zijn op het niveau van de lokale besturen die vergelijkbaar zijn met de opgesomde rechtspersonen. Zo is het mogelijk dat de zogenaamde autonome verzorgingsinstelling in de zin van artikel 219, tweede lid, van het decreet van de Vlaamse Gemeenschap en het Vlaamse Gewest van 19 december 2008 'betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn', die door een openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn kan worden opgericht met het oog op het exploiteren van een ziekenhuis of van een gedeelte van een ziekenhuis, ook moet worden opgenomen in deze opsomming. Het staat aan de stellers van het amendement om zich te vergewissen van de volledigheid van deze lijst.

6. In het ontworpen artikel 180, 1°, van het WIB 92 worden intercommunales, samenwerkingsverbanden, projectverenigingen en autonome gemeentebedrijven die zich "hoofdzakelijk" met de twee erin vermelde activiteiten inlaten, vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. Op de vraag wat wordt bedoeld met de term "hoofdzakelijk", antwoordde de gemachtigde:

> "'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 ou à la distribution d'eau. 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 vue 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."

Een dergelijk vaag criterium om de betrokken rechtspersonen al dan niet vrij te stellen van de vennootschapsbelasting staat op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel en met het fiscaal legaliteitsbeginsel. De stellers van het amendement zouden op een preciezere wijze moeten regelen wanneer de beoogde activiteiten als hoofdzakelijk kunnen worden beschouwd.

7. In het ontworpen artikel 180, 1°, van het WIB 92 moeten de woorden "betreffende de autonome gemeentebedrijven" en "betreffende de Vlaamse autonome gemeentebedrijven" worden weggelaten.

Vierde amendement

8. In het ontworpen artikel 26, 2°, van de programmawet van 19 december 2014 wordt terecht ervoor gekozen om de voorheen onder het regime van de rechtspersonenbelasting gereserveerde winsten te beschouwen als reeds belaste reserves. De vraag rijst evenwel waarom die logica niet wordt doorgetrokken naar andere onderdelen van dat artikel (zoals bijvoorbeeld artikel 26, 3°) en waarom niet op meer algemene wijze wordt uitgegaan van het beginsel[20] dat vermogen dat werd opgebouwd tijdens de periode dat de betrokken rechtspersoon was onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, niet belastbaar is bij de overgang naar de vennootschapsbelasting en ook niet nadien. De stellers van het amendement zouden in de toelichting bij het amendement moeten uiteenzetten waarom zij menen deze logica niet op alle vlakken te kunnen volgen.

[20] Dit beginsel komt ook naar voor in deel 1, punt VIII ("Richtlijnen voor de taxatie van de V.Z.W. en soortgelijke verenigingen of groeperingen die voor het aj.1977 voor de eerste maal de Ven.B. volgens het gemeen recht moeten ondergaan"), van omzendbrief nr. Ci.D. 19/292.822 van 19 september 1977.

Vijfde amendement

9. Aangezien de aan te nemen regeling van toepassing zal zijn op boekjaren die worden afgesloten vanaf 1 juli 2015, zou de ontworpen regeling niet alleen moeten worden aangenomen, maar ook worden bekendgemaakt vóór die datum. Deze opmerking klemt des te meer gelet op hetgeen wordt bepaald in het ontworpen artikel 26 van de programmawet van 19 december 2014 (artikel 120/3 van het wetsontwerp, zoals in te voegen bij het vierde amendement) aangaande de boekjaren die daaraan voorafgaan.

*

1. Conformément à l'article 84, § 1er, alinéa 1er, 3°, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la demande d'avis doit indiquer les motifs qui en justifient le caractère urgent.

En l'occurrence, l'urgence est motivée comme suit :

« Het verzoek om spoedbehandeling is gemotiveerd door de inwerkingtreding vanaf aanslagjaar 2015 voor boekjaren die ten vroegste op 1 juli 2015 worden afgesloten en de noodzaak [om] de bepalingen waarin door deze amendementen wordt voorzien zo vlug mogelijk in het Belgisch Staatsblad te kunnen publiceren ».

*

2. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1er, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a dû se limiter à l'examen de la compétence de l'auteur de l'acte, du fondement juridique [1] et de l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DES AMENDEMENTS

3.1. L'article 180, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 92) a exonéré de l'impôt des sociétés les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet qui y sont visées [2]. Cette disposition a été abrogée par l'article 17 de la loi-programme du 19 décembre 2014, qui entre en vigueur à partir de l'exercice d'imposition 2015 et est applicable aux exercices comptables clôturés au plus tôt le 1er juillet 2015, conformément à l'article 27, alinéa 1er, de la même loi.

Selon les travaux préparatoires [3], cette abrogation a été dictée par le souci de créer une « concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public » en assujettissant les intercommunales, les structures de coopération et les associations de projet à l'impôt des sociétés de la même manière que les personnes morales de droit privé. En outre, le législateur a voulu répondre à l'arrêt n° 114/2014 du 17 juillet 2014 de la Cour constitutionnelle, qui 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 [4].

3.2. Le deuxième amendement actuellement soumis pour avis a pour objet de remettre partiellement en cause l'abrogation de l'article 180, 1°, du CIR 92, en maintenant en effet

[1] S'agissant d'amendements à un projet de loi, on entend par « fondement juridique » la conformité aux normes supérieures.

[2] Conformément à l'article 220, 2°, du CIR 92, les personnes morales qui ne sont pas assujetties à l'impôt des sociétés sont toutefois assujetties à l'impôt des personnes morales.

[3] *Doc. parl.*, Chambre, 2014-15, n° 54-0672/001, pp. 8-9.

[4] Voir également déjà C.C., 6 décembre 2012, n° 148/2012, auquel l'arrêt cité en premier fait référence.

l'exonération de l'impôt des sociétés pour certaines intercommunales, structures de coopération et associations de projet, lorsque celles-ci, « dans le cadre de leur objet social, à titre principal :

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

- exercent une activité de distribution d'eau ».

L'amendement vise par ailleurs à exonérer également de l'impôt des sociétés les régies communales autonomes qui exercent les mêmes activités.

Le troisième amendement a pour objet de retirer les articles 18 à 25 de la loi-programme du 19 décembre 2014, annulant ainsi avec effet rétroactif les modifications apportées par ces articles.

Le quatrième amendement remplace, par une version nouvelle et adaptée, l'article 26 de la loi-programme du 19 décembre 2014, qui concerne les conditions du passage d'une intercommunale, d'une structure de coopération ou d'une association de projet à l'impôt des sociétés. Ces adaptations impliquent notamment que les bénéfices antérieurement réservés sont considérés comme des réserves déjà taxées.

Le cinquième amendement règle l'entrée en vigueur des dispositions à insérer par les amendements précédents à partir de l'exercice d'imposition 2015, par analogie avec ce que prévoit l'article 27 de la loi-programme du 19 décembre 2014.

FORMALITÉS

4.1. Dans la mesure où un régime fiscal plus favorable est maintenu pour des intercommunales, structures de coopération et associations de projet bien déterminées et est même étendu aux régies communales autonomes qui exercent les mêmes activités, la question se pose de savoir si le régime en projet ne comporte pas des mesures « qui faussent ou qui menacent de fausser la concurrence en favorisant certaines entreprises (...) » et qui, par conséquent, doivent être notifiées à la Commission européenne comme une aide d'État, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (ci-après : TFUE). À cet égard, le délégué a déclaré ce qui suit :

> « Il n'y a pas eu de notification. Le gouvernement a fait le constat que les mesures prévues par le projet d'amendements ne sont pas susceptibles de constituer une aide d'État accordée par le Royaume de Belgique. Les intercommunales exercent par définition des activités d'intérêt communal exercées pour le compte des communes associées sous une forme intercommunale ».

Le Conseil d'État ne peut se rallier à ce point de vue. L'argument selon lequel des intercommunales, en raison de leur spécificité ou du fait qu'elles exercent une mission d'intérêt général, ne pourraient pas être considérées comme des entreprises au sens des dispositions conventionnelles précitées, ne convainc pas. En effet, la Cour de justice de l'Union européenne considère que la notion d'entreprise doit être interprétée de manière fonctionnelle et que cette notion recouvre toute entité exerçant une activité économique, quels que soient la forme juridique

et le mode de financement [5], indépendamment du statut privé ou public de cette entité. Le fait que, le cas échéant, des intercommunales, outre leurs activités économiques exerceraient également des activités non économiques n'est pas non plus pertinent [6]. Tant l'activité d'exploitation d'un hôpital [7] que celle de distribution d'eau reviennent à offrir des services ou des biens sur un marché déterminé et peuvent donc être considérées comme une activité économique [8]. Au demeurant, la justification du deuxième amendement souligne l'importance d'une « concurrence loyale fiscale » entre hôpitaux des secteurs privé et public, ce qui est difficilement conciliable avec une activité non économique [9]. En ce qui concerne la distribution d'eau également, la justification relève le rendement économique qui doit être obtenu pour pouvoir financer les investissements futurs des infrastructures. Les mesures en projet doivent dès lors effectivement être considérées comme une forme d'aide d'État.

4.2. Dans le délai limité qui lui est imparti pour examiner cette demande d'avis, le Conseil d'État n'a pas pu vérifier dans quelle mesure les activités concernées relèveraient du champ d'application de l'arrêté d'exemptionsur les SIEG [10] ou de l'encadrement sur les SIEG [11]. En tout état de cause, il paraît improbable que les plafonds *de minimis* plus élevés pour les SIEG [12] soient pertinents en l'occurrence. À première vue, le règlement général d'exemption par catégorie [13] ne s'applique pas non plus.

---

[5] C.J., 23 avril 1991, C-41/90, *Höfner et Elser*, point 21 ; C.J., 16 novembre 1995, C-244/94, *Fédération française des sociétés d'assurances e.a.*, point 14 ; C.J., 11 décembre 1997, C-55/96, *Job Centre coop. arl*, point 21.

[6] C.J., 12 juillet 2012, C-138/11, *Compass-Datenbank GmbH*, point 37.

[7] En ce qui concerne plus particulièrement les hôpitaux, le Tribunal (de l'Union européenne) a jugé que les hôpitaux publics qui fonctionnent conformément au principe de solidarité en ce qu'ils sont financés notamment par des contributions étatiques et offrent des services gratuits sur la base d'une couverture universelle, ne doivent pas être considérés comme des entreprises (Trib.U.E., 4 mars 2003, T-319/99, *FENIN*, point 39). Pareille organisation des soins de santé dans les hôpitaux n'existe toutefois pas en Belgique.

[8] C.J., 16 juin 1987, *Commission c. Italie*, affaire 118/85, point 7.

[9] Du reste, la communication 2012/C 8/02 de la Commission 'relative à l'application des règles de l'Union européenne en matière d'aides d'État aux compensations octroyées pour la prestation de services d'intérêt économique général' (*JO C* 11 janvier 2012, 8, 4), considérant 24, énonce, précisément pour cette raison, que le fait qu'un service médical soit fourni par un hôpital public ne suffit pas pour que l'activité soit qualifiée de non économique.

[10] Décision 2012/21/UE de la Commission du 20 décembre 2011 'relative à l'application de l'article 106, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides d'État sous forme de compensations de service public octroyées à certaines entreprises chargées de la gestion de services d'intérêt économique général'. En ce qui concerne les hôpitaux, il ne peut en tout cas pas être déduit du considérant 11 et de l'article 2, paragraphe 1, b), de cette décision que l'aide d'État prévue dans le dispositif en projet est compatible avec le marché intérieur et serait exemptée de l'obligation de le notifier à la Commission européenne.

[11] Voir la communication 2012/C 8/02 précitée de la Commission.

[12] Règlement (UE) n° 360/2012 de la Commission du 25 avril 2012 'relatif à l'application des articles 107 et 108 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne aux aides de minimis accordées à des entreprises fournissant des services d'intérêt économique général'.

[13] Règlement (UE) n° 651/2014 de la Commission du 17 juin 2014 'déclarant certaines catégories d'aides compatibles avec le marché intérieur en application des articles 107 et 108 du Traité'.

4.3. À moins qu'il puisse être démontré que l'on peut invoquer un tel régime spécifique d'exemption, il est recommandé qu'en tout état de cause le demandeur d'avis notifie le projet dans le cadre du régime européen des aides d'État, après quoi il appartiendra à la Commission européenne de prendre formellement position à ce sujet.

Le risque d'encourir une sanction draconienne en cas de défaut de notification injustifié existe effectivement. En effet, une aide d'État non notifiée est tout à fait illégale (même si elle pourrait être déclarée compatible si elle était correctement notifiée) [14], et cette illégalité doit être soulevée, au besoin d'office, par chaque juge, [15] sans que les bénéficiaires de l'aide puissent se prévaloir de la confiance suscitée pour s'opposer à son remboursement (avec intérêts) [16]. Le juge national – en Belgique également la Cour constitutionnelle [17] – est compétent pour établir si une mesure doit être qualifiée d'aide d'État nouvelle et si, dans l'affirmative, celle-ci devait être notifiée à la Commission avant d'être mise à exécution [18].

En effet, la Cour de Justice a défini la mission des juridictions nationales en cas de violation de l'article 108 du TFUE comme suit :

> « 27 La mise en œuvre de ce système de contrôle incombe, d'une part, à la Commission et, d'autre part, aux juridictions nationales, leurs rôles respectifs étant complémentaires mais distincts (voir, en ce sens, arrêts du 11 juillet 1996, *SFEI e.a.*, C-39/94, Rec. p. I-3547, point 41; du 21 octobre 2003, *Van Calster e.a.*, C-261/01 et C-262/01, Rec. p. I-12249, point 74, ainsi que du 5 octobre 2006, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, Rec. p. I-9957, points 36 et 37).
>
> 28 Tandis que l'appréciation de la compatibilité de mesures d'aide avec le marché intérieur relève de la compétence exclusive de la Commission, agissant sous le contrôle des juridictions de l'Union, les juridictions nationales veillent à la sauvegarde, jusqu'à la décision finale de la Commission, des droits des justiciables face à une méconnaissance éventuelle, par les autorités étatiques, de l'interdiction visée à l'article 108, paragraphe 3, TFUE (voir, en ce sens, arrêts précités *Van Calster e.a.*, point 75, ainsi que *Transalpine Ölleitung in Österreich*, point 38).
>
> 29 L'intervention des juridictions nationales résulte de l'effet direct reconnu à l'interdiction de mise à exécution des projets d'aide édictée à l'article 108, paragraphe 3, dernière phrase, TFUE. À cet égard, la Cour a précisé que le caractère immédiatement applicable de l'interdiction de mise à exécution visée à cette disposition s'étend à toute aide qui aurait été mise à exécution sans être notifiée (arrêts *Lorenz*, précité, point 8 ; du 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, ci-après l''*arrêt FN*CE', C-354/90, Rec. p. I-5505, point 11, ainsi que *SFEI e.a.*, précité, point 39).

---

[14] C.J., 8 décembre 2011, C-275/10, *Residex Capital IV CV*, point 28, avec référence à des arrêts du 21 novembre 1991, C-354/90, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, point 17, et du 27 octobre 2005, C-266/04-C-270/04, C-276/04 et C-321/04-C-325/04, *Distribution Casino France SAS e.a.*, point 30.

[15] C.J., 18 juillet 2007, C-119/05, *Lucchini*, point 61.

[16] C.J., 20 mars 1997, C-24/95, *Land Rheinland-Pfalz et Alcan*. Voir également : N. DE VOS, « De rol van het Europese en het Belgische vertrouwensbeginsel bij de terugvordering van Europese subsidies en staatssteun », *RW* 2012-13, pp. 130-131, n^os^ 26 et 30.

[17] C.C., 7 novembre 2013, n° 145/2013, B.2.2.

[18] C.C., 6 avril 2011, n° 50/2011, B.12.3.1 à B.12.3.4.

> 30 Les juridictions nationales doivent garantir aux justiciables que toutes les conséquences d'une violation de l'article 108, paragraphe 3, dernière phrase, TFUE en seront tirées, conformément à leur droit national, en ce qui concerne tant la validité des actes d'exécution que le recouvrement des soutiens financiers accordés au mépris de cette disposition ou d'éventuelles mesures provisoires (arrêts précités *FNCE*, point 12, ainsi que *SFEI e.a.*, point 40).
>
> 31 L'objet de la mission des juridictions nationales est, par conséquent, d'adopter les mesures propres à remédier à l'illégalité de la mise à exécution des aides, afin que le bénéficiaire ne conserve pas la libre disposition de celles-ci pour le temps restant à courir jusqu'à la décision de la Commission (arrêt du 11 mars 2010, *CELF et Ministre de la Culture et de la Communication*, C-1/09, Rec. p. I-2099, point 30) » [19].

Enfin, on notera encore que si la Commission européenne estime que l'instauration envisagée de mesures d'aide n'est pas compatible avec le marché intérieur, elle est tenue d'ouvrir sans délai la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du TFUE et l'État membre intéressé ne pourra mettre à exécution les mesures projetées avant que cette procédure ait abouti à une décision finale (article 108, paragraphe 3, du TFUE). Vue sous cet angle, l'entrée en vigueur envisagée « à partir de l'exercice d'imposition 2015 » (voir le cinquième amendement) pose problème.

EXAMEN DES AMENDEMENTS

Deuxième amendement

5.1. Le régime en projet instaure une différence de traitement entre des intercommunales, structures de coopération, associations de projet et régies communales autonomes, selon qu'elles exploitent un hôpital ou exercent une activité de distribution d'eau à titre principal ou non.

5.2. En ce qui concerne l'exploitation d'hôpitaux, la justification de l'amendement indique que l'assujettissement complet à l'impôt des sociétés des intercommunales, structures de coopération, associations de projet et régies communales autonomes aurait pour effet de créer une « nouvelle forme de concurrence fiscale non justifiée » entre des A.S.B.L. privées qui, conformément à l'article 220, 3°, du CIR 92, sont assujetties à l'impôt des personnes morales, d'une part, et des intercommunales qui n'ont pas adopté la forme juridique d'une A.S.B.L. (par exemple parce que la loi ne le permet pas), qui remplissent « une mission d'intérêt communal » et qui sont néanmoins assujetties à l'impôt des sociétés, d'autre part. Afin de « préserver (…) [une] concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public », les auteurs de l'amendement souhaitent exonérer de l'impôt des sociétés les intercommunales, structures de coopération, associations de projet et régies communales autonomes qui exploitent des hôpitaux à titre principal et les assujettir à l'impôt des personnes morales.

[19] C.J., 21 novembre 2013, C-284/12, *Deutsche Lufthansa AG*, points 27-31.

En ce qui concerne l'activité de distribution d'eau, la justification de l'amendement fait également mention du « but d'intérêt public » de « la distribution d'eau, qui est un bien de première nécessité, [pour] toute la population », qui est une « obligation relevant du domaine de la salubrité publique incombant en premier lieu aux communes ». Par ailleurs, elle souligne que « [l]es infrastructures qui sont nécessaires et obligatoires pour assurer le but d'utilité publique que constitue la distribution d'eau à la population, nécessitent une haute intensité de capital » et que « [l]e rendement économique qui est obtenu pour ces activités est donc également nécessaire pour pouvoir financer les investissements futurs ». L'assujettissement à l'impôt des sociétés des intercommunales, structures de coopération, associations de projet et régies communales autonomes exerçant à titre principal une activité de distribution d'eau aurait pour effet de limiter la capacité de ces personnes morales de droit public de répondre à leurs obligations d'investissement et partant de garantir le bon approvisionnement en eau de la population. Enfin, la justification relève que les personnes morales de droit privé concernées qui exercent une activité de distribution d'eau, ne sont pas en concurrence avec le secteur privé.

Par ailleurs, le délégué a encore fourni les précisions suivantes :

> « Le projet d'amendements prévoit que les intercommunales qui assurent la distribution d'eau potable à la population locale et assurent de la sorte la satisfaction d'un besoin essentiel pour le compte des communes associées sur le territoire desquelles la distribution a lieu, continueront à être traitées de la même manière que les communes qui exercent directement les mêmes activités, selon les mêmes méthodes industrielles et commerciales, par leurs propres services et au moyen d'équipements communaux.
>
> En ce qui concerne les hôpitaux, il a été constaté qu'une discrimination inversée est née à la suite de la loi-programme du 19 décembre 2014. Les cliniques privées qui prennent la forme d'une ASBL sont ainsi soumises à l'impôt des personnes morales alors que les hôpitaux qui prennent la forme d'une intercommunale sont désormais soumis à l'impôt des sociétés.
>
> Il est en effet possible que les deux catégories, outre leur activité principale, exercent également des activités commerciales, pour autant que ces dernières restent complémentaires. Comme indiqué à la réponse à la question 2, l'exonération n'exige pas que l'objet social est exclusivement consacré aux activités de gestion d'un hôpital ou à la distribution d'eau ».

5.3. Même s'il peut être admis que l'exonération de l'impôt des sociétés est en soi justifiée pour les deux activités précitées, la question se pose de savoir s'il n'existe pas d'autres activités comparables dont s'occupent les intercommunales, structures de coopération, associations de projet et régies communales autonomes et qui sont traitées d'une manière différente par l'amendement en projet, du fait qu'aucune exemption de l'impôt des sociétés ne leur est applicable. L'avis de l'inspection des Finances du 19 mai 2015 émet des réserves similaires à propos de ces amendements, et cite l'exemple de la collecte des déchets et de la distribution de gaz et d'électricité. À la question de savoir pourquoi une exonération de l'impôt des sociétés n'est pas prévue également dans ces cas, le délégué a donné la réponse suivante :

> « Il ne peut en effet pas être nié que les activités citées, autres que la distribution d'eau, servent l'intérêt général. En ce qui concerne la distribution, il s'agit néanmoins d'un service d'intérêt communal. En l'espèce, il est nécessaire que les intercommunales soient traitées de la même façon que les communes qui assureraient seules et directement (sans l'intervention d'une intercommunale) cette même activité ».

L'explication selon laquelle la mesure est spécialement justifiée pour la distribution d'eau ne justifie pas pourquoi les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet et les régies communales autonomes sont bel et bien assujetties à l'impôt des sociétés pour des activités autres que l'exploitation d'un hôpital et la distribution d'eau. La qualification de la distribution d'eau comme service d'intérêt communal – qui pose alors la question de savoir si l'exploitation d'un hôpital peut également être qualifiée comme tel – ne suffit pas pour justifier que d'autres activités, telles que la collecte et le traitement de déchets et la distribution de gaz et d'électricité, puissent dans cette mesure être traitées différemment. C'est ainsi que dans l'arrêt n° 148/2012 précité, la Cour constitutionnelle a expressément considéré la gestion du réseau de distribution d'électricité comme une activité qui est réservée aux communes et pour laquelle il n'existe pas de concurrence avec les entreprises du secteur privé (voir point B.5 de cet arrêt).

Dans les arrêts n^{os} 148/2012 et 114/2014 précités, la Cour constitutionnelle a jugé en substance qu'une activité spécifique organisée au niveau communal et qui n'entre pas en concurrence avec des entreprises du secteur privé, doit être imposée d'une manière « neutre sur le plan de la forme juridique ». Si ce mode d'imposition « neutre sur le plan de la forme juridique » est bel et bien réalisé avec l'amendement, le fait qu'il soit élaboré d'une manière tout à fait différente pour deux types d'activités par rapport à d'autres activités analogues, nécessite toutefois une justification cohérente des motifs pour lesquels cette nouvelle différence de traitement serait admissible au regard du principe constitutionnel d'égalité.

5.4. Ensuite se pose la question de savoir si l'énumération des personnes morales à l'article 180, 1°, en projet, du CIR 92 est exhaustive et s'il n'existe pas de personnes morales au niveau des administrations locales qui sont comparables aux personnes morales énumérées. Ainsi, il est possible que l'établissement de soins autonome au sens de l'article 219, alinéa 2, du décret de la Communauté flamande et de la Région flamande du 19 décembre 2008 'betreffende de organisatie van de openbare centra voor maatschappelijk welzijn', qui peut être créé par un centre public d'action sociale dans le but d'exploiter un hôpital ou une partie d'hôpital, doive également figurer dans cette énumération. Il incombe aux auteurs de l'amendement de veiller à l'exhaustivité de cette liste.

6. L'article 180, 1°, en projet, du CIR 92 exonère de l'impôt des sociétés les intercommunales, structures de coopération, associations de projet et régies communales autonomes qui exercent « à titre principal » les deux activités qui y sont mentionnées. À la question de savoir ce qu'il convient d'entendre par les mots « à titre principal », le délégué a répondu ce qui suit :

> « '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 ou à la distribution d'eau. 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 vue 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 ».

Un critère aussi vague pour exonérer ou non de l'impôt des sociétés les personnes morales concernées se heurte au principe de sécurité juridique et au principe de légalité en matière fiscale. Les auteurs de l'amendement devraient régler de manière plus précise les conditions dans lesquelles les activités visées peuvent être considérées comme principales.

7. Dans l'article 180, 1°, en projet, du CIR 92, on omettra les mots « relative aux régies communales autonomes » et « relative (lire : relatif) aux régies communales autonomes flamandes ».

Quatrième amendement

8. L'article 26, 2°, en projet, de la loi-programme du 19 décembre 2014 choisit à juste titre de considérer les bénéfices antérieurement réservés sous le régime de l'impôt des personnes morales comme des réserves déjà taxées. La question se pose toutefois de savoir pourquoi cette logique n'est pas appliquée à d'autres parties de cet article (comme par exemple l'article 26, 3°) et pourquoi on n'applique pas de manière plus générale le principe [20] selon lequel l'actif constitué pendant la période où la personne morale concernée était assujettie à l'impôt des personnes morales n'est pas imposable lors du passage à l'impôt des sociétés et pas non plus par la suite. Les auteurs de l'amendement devraient exposer dans la justification de celui-ci pourquoi ils estiment ne pas pouvoir suivre cette logique sur tous les plans.

[20] Ce principe figure également dans la partie 1, point VIII (« Directives pour la taxation des ASBL, associations et groupements analogues qui, pour l'ex. d'imp. 1977, doivent être soumis pour la première fois à l'Isoc. suivant le droit commun »), de la circulaire n° Ci.D. 19/292.822 du 19 septembre1977.

Cinquième amendement

9. Dès lors que le régime dont l'adoption est envisagée s'appliquera aux exercices comptables clôturés à partir du 1er juillet 2015, le régime en projet devrait non seulement être adopté, mais également publié avant cette date. Cette observation s'impose d'autant plus compte tenu de ce que prévoit l'article 26 en projet de la loi-programme du 19 décembre 2014 (article 120/3 du projet de loi, tel qu'il sera inséré par le quatrième amendement) concernant les exercices comptables qui précèdent cette date.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS Jan SMETS