

Le nouveau régime fiscal des intercommunales

Sabine Garroy – Tax Institute ULg

Certificat interuniversitaire en finances publiques

Samedi 31 octobre 2015 – Louvain-la-Neuve



Plan

1. Situation des intercommunales avant la réforme
2. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 19 décembre 2014
3. Critiques – le gouvernement revoie sa copie
4. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 10 août 2015

Plan

- 1. Situation des intercommunales avant la réforme**
2. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 19 décembre 2014
3. Critiques – le gouvernement revoie sa copie
4. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 10 août 2015

1. Situation des intercommunales avant la réforme

Plan de la section 1

- A. Différences IPM/ISOC
- B. IPM toujours plus favorable?
- C. Schéma de raisonnement – champ d’application personnel de l’IPM
- D. Différentes bases imposables à l’IPM
- E. Situation fiscale des intercommunales

A. Différences IPM/ISOC

	IPM	ISOC
<i>Base imposable</i>	Certains revenus (principalement mobiliers et immobiliers)	Ensemble des revenus nets
<i>Taux d'imposition</i>	Différents taux distincts « inférieurs »	Un taux proportionnel de 33,99% sauf taux réduits
<i>Perception de l'impôt</i>	Retenues à la source Précompte mobilier = impôt	Rôle Précompte mobilier = « acompte »

IPM/ISOC: politique du « tout ou rien » (>< TVA)

B. IPM toujours plus favorable?

A priori, oui :

- Base imposable limitée => seulement les revenus passifs
- Taux généralement inférieurs à celui de l'ISOC

Mais notamment :

- Précomptes mobiliers perçus à la source = perceptions définitives => pas d'imputation possible
- Pas de récupération des pertes

C. Schéma de raisonnement – champ d’application personnel de l’IPM

Trois catégories d’assujettis (art. 220 du C.I.R. 1992)

Sont assujettis à l’impôt des personnes morales :

- 1° l’Etat, les Communautés, les Régions, les provinces, les agglomérations, les fédérations de communes, les communes, les centres publics d’action sociale, ainsi que les établissements culturels publics, ainsi que les polders et wateringues;*
- 2° les personnes morales qui, en vertu de l’article 180, ne sont pas assujetties à l’impôt des sociétés ;*
- 3° les personnes morales qui ont en Belgique leur siège social, leur principal établissement ou leur siège de direction ou d’administration, qui ne se livrent pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ou qui ne sont pas assujetties à l’impôt des sociétés conformément à l’article 181 et 182.*

C. Schéma de raisonnement – champ d’application personnel de l’IPM

Trois catégories d’assujettis

- a. « Les pouvoirs publics » (*1^{er} groupe*) – *inconditionnel*
- b. Les personnes morales de droit public *inconditionnellement* exclues de l’impôt des sociétés (*2^{ème} groupe*)
- c. Les personnes morales de droit privé exclues de l’impôt des sociétés en vertu des activités qu’elles mènent et/ou de leur(s) objectif(s) (*3^{ème} groupe*) – *conditionné*

a. « Les pouvoirs publics » (*1^{er} groupe*) – *inconditionnel*

Article 220, 1° du C.I.R. 1992

Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

- l'Etat,
- les Communautés,
- les Régions,
- les provinces,
- les agglomérations,
- les fédérations de communes,
- les communes,
- les centres publics d'action sociale,
- les établissements culturels publics,
- les polders et wateringues.

b. Les personnes morales de droit public *inconditionnellement* exclues de l'impôt des sociétés (*2^{ème}* *groupe*)

Article 220, 2° du C.I.R. 1992 => renvoi à la liste exhaustive de l'**article 180**

Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés :

- les **intercommunales** régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, ainsi que les intercommunales régies par le décret de la Région wallonne du 5 décembre 1996 relatif aux intercommunales wallonnes, les **structures de coopération**, à l'exception des associations interlocales, régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale, **et les associations de projet** régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes ;
- la SA "Waterwegen en Zeekanaal", la SA "De Scheepvaart", la SCRL Port autonome du Centre et de l'Ouest, la Compagnie des installations maritimes de Bruges, le Port de Bruxelles, les régies portuaires communales autonomes d'Anvers et Ostende, la société anonyme de droit public Havenbedrijf Gent et les ports autonomes de Liège, Charleroi et Namur;

b. Les personnes morales de droit public *inconditionnellement* exclues de l'impôt des sociétés (2^{ème} *groupe*)

Article 220, 2° du C.I.R. 1992 => renvoi à la liste exhaustive de l'**article 180**
(suite)

Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés :

- l'Office national du ducroire ;
 - la Compagnie belge pour le Financement de l'Industrie ;
 - le Fonds de participation, le Fonds de participation – Flandre, le Fonds de participation – Wallonie et le Fonds de participation – Bruxelles ;
 - la Société régionale wallonne de transport public de personnes et les sociétés d'exploitation qui lui sont liées ;
 - la Société des Transports flamande et les unités d'exploitation autonome existant en son sein ;
 - la Société des transports intercommunaux de Bruxelles ;
 - les sociétés d'épuration des eaux régies par la loi du 26 mars 1971 ;
 - la société de droit public à finalité sociale Coopération technique belge;
 - la société anonyme de droit public Infrabel;
 - la société de droit public à finalité sociale APETRA.
-

c. Les personnes morales de droit privé exclues de l'impôt des sociétés en vertu des activités qu'elles mènent et/ou de leur(s) objectif(s) (*3^{ème} groupe*) – *conditionné*

Point de départ: champ d'application de l'ISOC!

Article 179 du C.I.R. 1992 :

Sont assujetties à l'impôt des sociétés, les **sociétés résidentes** (...)

Art. 2, 5°, a) et b) du C.I.R. 1992 :

- a) société : toute société, *association*, établissement ou organisme quelconque régulièrement constitué qui possède la **personnalité juridique** et **se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif** (...)
- b) société résidente : toute société **qui a en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration** et qui n'est **pas exclue** du champ d'application de l'impôt des sociétés.

c. Le 3^{ème} groupe

Point de départ: champ d'application de l'ISOC!

- Conditions – en bref:
 - Personnalité juridique
 - Domicile fiscal en Belgique
 - Se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

c. Le 3^{ème} groupe

Article 220, 3° du C.I.R. 1992

Sont assujetties à l'impôt des personnes morales :

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

c. Le 3^{ème} groupe

- Conditions – en bref:
 - Personnalité juridique (cf. Com.I.R., n°220/1)
 - Domicile fiscal en Belgique
 - NE PAS se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif

c. Le 3^{ème} groupe

ISOC/ IPM : CRITÈRE DISTINCTIF

La question est: *l'entité se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?*

- **Non => impôt des personnes morales (Com.I.R., n°179/14)**
- **Oui => impôt des sociétés**

c. Le 3^{ème} groupe

Exploitation ou opérations de caractère lucratif = ?

- Éléments essentiels...mais non définis dans la loi !
- Voy. Com.I.R., n° 179/10 et 179/11

c. Le 3^{ème} groupe

Exploitation = ?

« *Sous l'expression "se livrer à une **exploitation**", il y a lieu d'entendre "exploiter une entreprise industrielle, commerciale ou agricole quelconque", dont les bénéficiaires constitueraient des revenus professionnels soumis à l'IPP à ce titre, si cette exploitation était le fait d'une personne physique ou d'une société, etc., ne possédant pas la personnalité juridique (art. 23, § 1^{er}, 1^o et 24, CIR 92) » (Com.I.R., n°179/10)*

Proposition de définition (Xavier Gérard – 2011):

Une société se livre à une exploitation lorsqu'elle a pour objet et accomplit dans les faits une **activité de nature commerciale, industrielle ou agricole en vue d'en retirer un bénéfice** et qu'à cette occasion, elle met en œuvre des **méthodes industrielles ou commerciales**.

c. Le 3^{ème} groupe

Opérations de caractère lucratif = ?

Notion double:

1) les "occupations lucratives" (art. 23, § 1er, 2^o et 27, CIR 92), cette expression étant interprétée par la jurisprudence dans le sens "**d'occupation à but lucratif**" (Com.I.R., n^o 179/11)

Proposition de définition (Xavier Gérard – 2011):

Les activités de **nature professionnelle** qui feraient naître des profits imposables comme revenus professionnels, si elles étaient exercées par une personne physique.

c. Le 3^{ème} groupe

Opérations de caractère lucratif = ?

- 2) les "**occupations de caractère lucratif, mais sans but lucratif**", qui sont caractérisées par une activité professionnelle permanente comportant :
- a. la répétition, suffisamment fréquente pour constituer une "**occupation**", d'opérations de nature industrielle, commerciale ou agricole;
 - b. la mise en œuvre de **méthodes industrielles ou commerciales**.

Il s'agit d'occupations qui, par essence, sont normalement **productives de bénéfices ou profits, même si** la personne morale qui s'y livre ne poursuit, suivant ses statuts ou en fait, **aucun but de lucre.** » (Com.I.R., n° 179/11)

c. Le 3^{ème} groupe

- Attention « but lucratif » / caractère lucratif
- Controverses nombreuses...depuis toujours!
- Deux distinctions en droit « civil »
 - Distinction société/association (jusqu'à 1995)
 - Lucre *sociétaire* : but de procurer aux membres un bénéfice patrimonial direct/indirect
 - // but lucratif
 - Distinction activité civile/activité commerciale
 - Lucre *commercial* : activité destinée à rapporter de l'argent
 - // caractère lucratif

c. Le 3^{ème} groupe

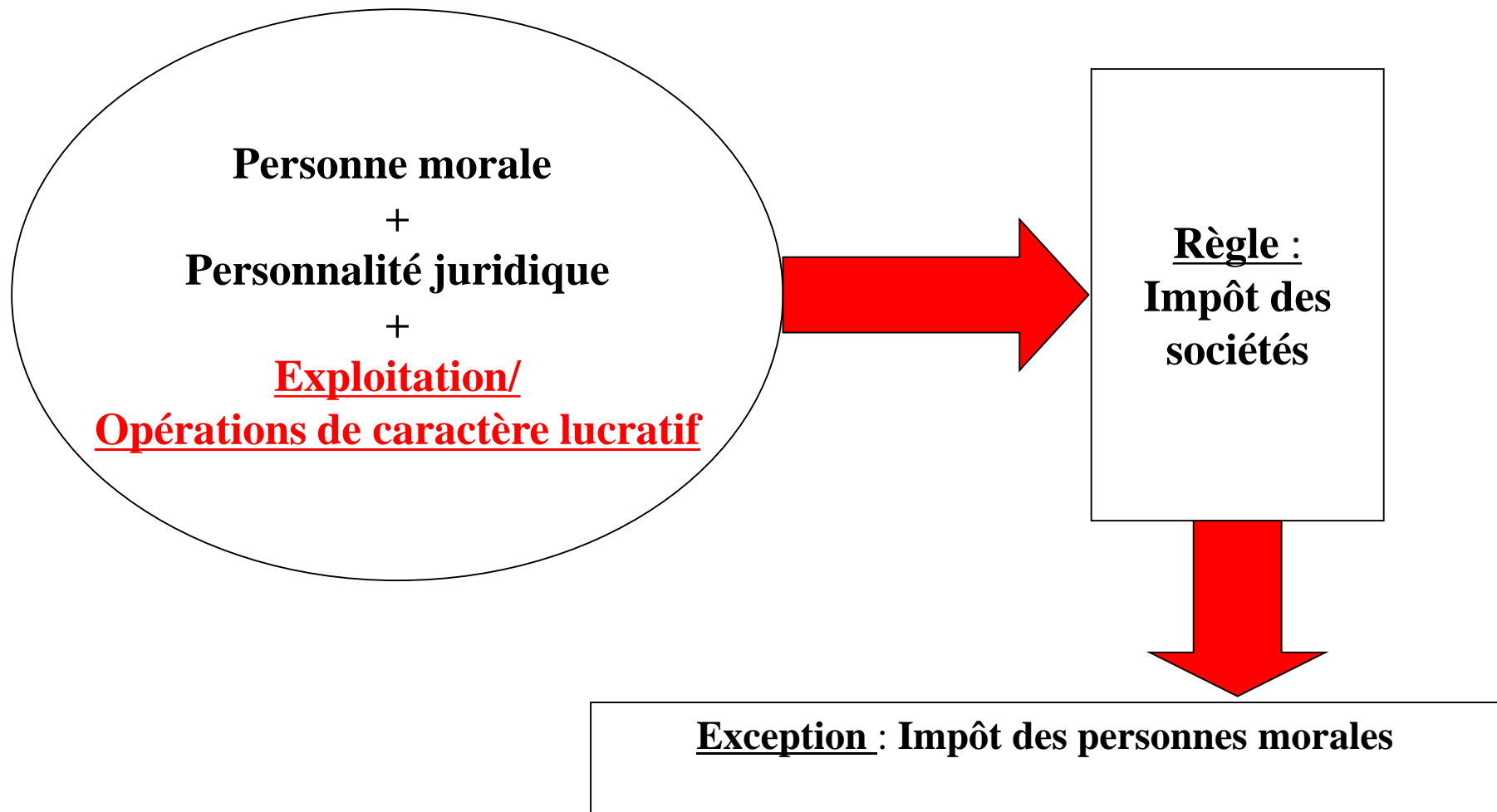
Retour sur les notions utilisées en droit fiscal:

- Exploitation, quid?
 - Grande controverse !
- Occupations lucratives, quid?
 - But lucratif (selon le Com.I.R.)
- Occupations lucratives, sans but lucratif, quid?
 - Caractère lucratif

c. Le 3^{ème} groupe

Un grand absent du raisonnement en droit fiscal... à ce stade: le but lucratif

- ⇒ La question de savoir si l'entité poursuit ou non un but de lucre est non pertinente
- ⇒ La notion "se livrer à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif" n'implique **pas nécessairement la poursuite d'un but de lucre** : il ne faut plus que la société cherche à procurer - directement ou indirectement à ses actionnaires ou associés, un gain matériel - immédiat ou différé -; **il suffit qu'elle se livre à une activité professionnelle permanente, qui est productive de bénéfices ou profits** (Com.I.R., n° 179/12)
- Voy. aussi: Cass. 14 janvier 2011 et Com.I.R, n° 182/6
- ⇒ *Que* fait concrètement l'entité? (**objectivation** du champ d'application de l'ISOC)

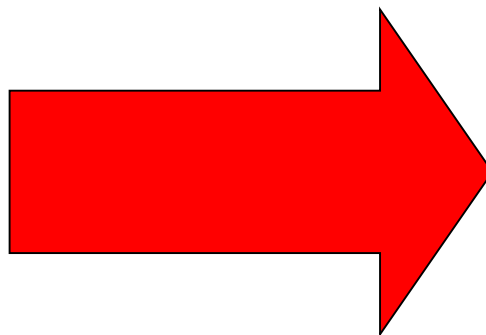
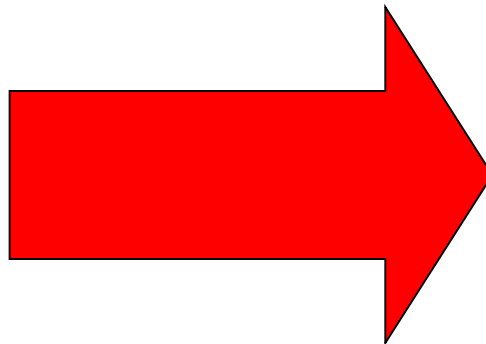
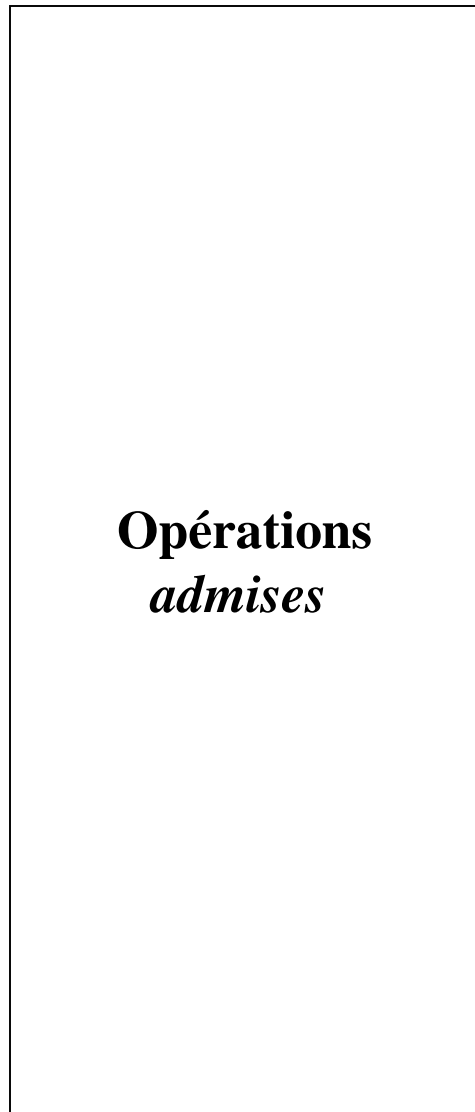


c. Le 3^{ème} groupe

Article 220, 3,° du C.I.R. 1992

Sont assujettis à l'impôt des personnes morales :

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



c. Le 3^{ème} groupe

Articles 181 et 182 du C.I.R. 1992

Le bénéfice de ces articles est réservé aux « **associations sans but lucratif et aux autres personnes morales qui ne poursuivent pas un but lucratif** »

⇒ La question du « *pour quoi ?* » se pose (critère *subjectif*)

⇒ Si la personne morale en cause poursuit un but lucratif, une condition d'applicabilité des régimes d'exception fait défaut.

⇒ Comment apprécier? Voy. Com.I.R., n° 182/5

c. Le 3^{ème} groupe

Quid d'une société ?

Principe (droit commun):

- Article 1^{er}, al. 1^{er} C. Soc. : « *Une société est constituée (...) dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect.* »

Cass. 20 mai 2005 (voy. slide suivant)

Com.I.R., n° 179/18 (voy. slide 30)

c. Le 3^{ème} groupe

Cass. 20 mai 2005

- « *Le but lucratif constitue une exigence essentielle du contrat de société, tant pour les sociétés commerciales que pour les sociétés civiles à forme commerciale* » (fondé sur l'art. 1832 du Code civil).
- *[Ces sociétés] sont réputées avoir été constituées en vue de l'exercice d'une activité lucrative (voy. aussi Com.I.R., n° 179/16)*
- « *une société civile, constituée sous la forme d'une société commerciale, qui a pour objet social la gestion immobilière, se livre à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif* » ;
- « *les juges d'appel n'ont pas pu légalement décider qu' 'il n'apparaît pas que (la société anonyme Melimmo) se livre à des opérations de caractère lucratif' et que '(la société anonyme Melimmo) est assujettie à l'impôt des personnes morales'* »

c. Le 3^{ème} groupe

Quid d'une société ?

Com.I.R., n° 179/18

- (...) *quand il ressort de l'analyse des statuts d'une société de droit belge qu'elle n'a pas été constituée en vue de l'exercice d'une activité professionnelle lucrative ("exploitation industrielle, commerciale ou agricole" ou "occupation lucrative") et quand il s'avère qu'en réalité elle ne se livre pas à des opérations de caractère lucratif au sens de ce qui est prévu au 179/11 ci-avant, cette société n'est pas assujettie à l'Isoc (...)*
- *☞ (...) Une telle société est par contre assujettie à l'ISoc., dès l'instant où elle distribue des dividendes étant donné qu'elle est alors censée se livrer à des opérations de caractère lucratif.*

c. Le 3^{ème} groupe

Quid d'une société à finalité sociale ?

Principes (droit commun):

- Vide juridique (jusqu'à 1995) : aucune structure pour :
 - Activités commerciales à titre principal (seulement société)
ET
 - Dans un but supérieur désintéressé (seulement ASBL)
- Loi du 13 avril 1995, *M.B.*, 17 juin 1995 – *variante* SFS
- Article 1^{er}, al. 3 C. Soc. : « *Dans les cas prévus par le présent code, l'acte de société peut disposer que la société n'est pas constituée dans le but de procurer aux associés un bénéfice patrimonial direct ou indirect.* »
 - Attention: bénéfice patrimonial direct limité permis (art. 661, al. 1^{er}, 5^o, du C. Soc.)

c. Le 3^{ème} groupe

Quid d'une société à finalité sociale ?

Traitement fiscal

- *A priori* assujettie à l'impôt des sociétés.
- Exception (=> impôt des personnes morales) si:
 - **Interdiction statutaire de distribuer des dividendes;**
 - et:
 - soit cette S.F.S ne se livre pas à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ;
 - soit l'activité de la société entre dans les domaines privilégiés énumérés à l'article 181 du C.I.R. 1992;
 - soit elle se livre aux opérations autorisées en application de l'article 182 du C.I.R. 1992.

Sources (notamment): avis publié au Moniteur belge du 13 juillet 1996.

c. Le 3^{ème} groupe

Article 181 du C.I.R. 1992

⇒ sont soumises à l'impôt des personnes morales, les personnes morales sans but lucratif qui agissent, sous certaines conditions*, dans les *domaines privilégiés* repris à l'article 181.

*Conditions (en bref):

- Art. 181, 1° , 2° , 4° et 5° du C.I.R. 1992 : objet principal ou exclusif
- Art. 181, 8° du C.I.R. 1992 : objet exclusif
- Art. 181, 3° , 6° et 7° du C.I.R. 1992 : « agrément »

c. Le 3^{ème} groupe

Article 181 du C.I.R. 1992

- Exploitation permise...
- Objet principal (\neq exclusif)
 - Comparaison annuelle des ressources brutes (activités dans/hors objet social) (Com.I.R., n°181/4-6)
- Agrément
 - Pour certains domaines, l'agrément implique la réunion des conditions (obligations concernant la législation fiscale ou sociale ; aide aux familles et aux personnes âgées)
 - Pour d'autres, l'absence d'agrément n'est pas insurmontable

c. Le 3^{ème} groupe

Domaines privilégiés

1. l'étude, la protection et le développement des **intérêts professionnels ou interprofessionnels** des membres
 2. l'accomplissement, au nom et pour compte de leurs affiliés, de tout ou partie des obligations ou formalités imposées à ceux-ci en raison de l'occupation de personnel ou en exécution de la législation fiscale ou de la législation sociale
 3. Activités relatives aux fonds destinés à l'octroi des avantages prévus par la législation sociale (recueillir, centraliser, capitaliser et distribuer)
 4. Dispenser ou soutenir **enseignement**
 5. Organisation de **foires ou d'expositions**
 6. les services d'**aide aux familles et aux personnes âgées**
 7. Les **activités pour lesquelles un agrément peut être obtenu pour délivrer des attestations de déductibilité fiscale pour les libéralités reçues** (recherche scientifique, institutions culturelles, « aide aux personnes », entreprises de travail adapté, conservation de la nature et protection de l'environnement, protection des monuments et sites, refuges pour animaux, développement durable, assistance aux pays en développement et aide aux victimes d'accidents industriels majeurs) (voy. conditions précises de l'article 181,7° et renvoi à l'article 145/33, § 1er, alinéa 1er, 1° , b, d, e, h à l, 2° et 3°)
 8. l'activité de **certification**
-

c. Le 3^{ème} groupe

Article 182 du C.I.R. 1992 – Domaines non privilégiés

1. les opérations isolées ou exceptionnelles ;
2. les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire ;
3. les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'*accessoirement* des opérations industrielles, commerciales ou agricoles ;
4. les opérations ne mettant pas en œuvre des *méthodes industrielles ou commerciales*.

c. Le 3^{ème} groupe

1. Les opérations isolées ou exceptionnelles

- = Les opérations dont la répétition n'est pas suffisamment fréquente pour qu'elles constituent une "occupation " (Com.I.R., n° 182/2)
 - Exception nécessaire?
- Ex: organisation sporadique de bals ou autres festivités ou encore de tombolas ou d'opérations analogues de récolte de fonds, pour autant bien que ces opérations ne se reproduisent pas fréquemment (Com.I.R., n° 182/2)
- Jur. : Cass. 14 janvier 2011 (un seul évènement par an n'est pas forcément un évènement isolé) (Com.I.R., n° 182/3)

c. Le 3^{ème} groupe

2. Les opérations qui consistent dans le placement des fonds récoltés dans l'exercice de leur mission statutaire

- = Opérations de placements **mobiliers** ou **immobiliers**, y compris la location de biens immobiliers dans le cadre de l'activité sociale, lesquelles seraient considérées comme constituant la **gestion normale d'un patrimoine privé** si elles étaient effectuées par des personnes physiques ou des associations, etc., ne possédant pas la personnalité juridique (Com. I.R., n° 182/4)
 - Exception nécessaire?

c. Le 3^{ème} groupe

3. Les opérations qui constituent une activité ne comportant qu'*accessoirement* des opérations industrielles, commerciales ou agricoles

- Condition à examiner au cas par cas
- Deux types de critères retenus par l'administration (exemplatifs):
 - Critère de corrélation : activité économique = corollaire nécessaire de l'activité principale désintéressée (même temps; même endroit)
 - Critère(s) quantitatif(s) : moyens matériels et personnels (comparaison activité économique/activité désintéressée)

c. Le 3^{ème} groupe

4. Les opérations ne mettant pas en œuvre des méthodes industrielles ou commerciales

- « Méthodes industrielles ou commerciales »: méthodes qui, dans un secteur déterminé, sont habituellement utilisées par les entreprises industrielles ou commerciales de ce secteur => comparaison à faire.
- Critères retenus par l'administration (exemplatifs): façon dont est faite la publicité, méthodes de vente et de distribution utilisées, nature des revenus obtenus, nature de la clientèle, personnel occupé, façon dont les opérations sont financées.
- Critères également retenus par la jurisprudence (cf. « 4P » en France : produit – public – prix – publicité).

c. Le 3^{ème} groupe

Autres critères retenus par la jurisprudence (droit commun)

- Les mentions statutaires (objet/but)
- L'affectation des revenus
- L'affectation de l'avoir social en cas de répartition

c. Le 3^{ème} groupe

Conclusion

- Application de l'article 182, 3^o : problématique et difficile
- Origine du système actuel: loi du 3 novembre 1976, *M.B.*, 9 décembre 1976
- But du système : **éviter une concurrence déloyale avec les sociétés commerciales**
 - Concurrence si mêmes activités à titre principal + mêmes méthodes
- Importance de disposer d'une « check-list » en tant que conseil

c. Le 3^{ème} groupe

Conclusion – rappel du raisonnement

L'entité, poursuivant ou non un but lucratif, se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?

- **Non => impôt des personnes morales**
- **Oui => impôt des sociétés...MAIS**

L'entité sans but lucratif agit-elle dans un domaine privilégié visé par l'article 181 ?

- **Oui => impôt des personnes morales**
- **Non => impôt des sociétés...MAIS**

L'entité sans but lucratif se limite-t-elle aux opérations autorisées par l'article 182 ?

- **Oui => impôt des personnes morales**
- **Non => impôt des sociétés**

D. Différentes bases imposables à l'IPM

La base imposable diffère selon la catégorie à laquelle appartient l'entité:

- Catégorie 1 : art. 221 du C.I.R. 1992
- Catégorie 2 : art. 221 + 223 du C.I.R. 1992
- Catégorie 3 : art. 221 + 222 + 223 du C.I.R. 1992

E. Situation fiscale des intercommunales

- Catégorie 2 (art. 221 + 223 du C.I.R. 1992)
- +
 1. Taxe spéciale sur les dividendes
 - Taxe de 25% (art. 224, C.I.R. 1992)
 2. Régime RDT
 - Traitement préférentiel (art. 202, § 2, al. 3, et 203, § 2, C.I.R. 1992)
 3. Précompte mobilier
 - Pas de précompte mobilier sur les dividendes attribués aux pouvoirs publics et aux intercommunales « pures » (art. 264, al. 1er, 1^o, a), C.I.R. 1992)
 - Pas de précompte mobilier sur les dividendes attribués entre intercommunales (art. 264, al. 1er, 1^o, b), C.I.R. 1992)

Plan

1. Situation des intercommunales avant la réforme
 - 2. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 19 décembre 2014 (M.B., 29 décembre 2014)**
 3. Critiques – le gouvernement revoie sa copie
 4. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 10 août 2015
-

2. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 19 décembre 2014

Plan de la section 2

- A. Motifs/objectifs de la réforme
- B. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM
- C. Situations fiscales des intercommunales

A. Motifs/objectifs de la réforme

Deux motifs de la réforme:

1. Réduction de la pression fiscale et parafiscale *via* notamment l'instauration d'une concurrence loyale entre le secteur privé et le secteur public
 - Accord de gouvernement, pp. 79 et 178.
 - *Doc parl*, Chambre, n° 54-672/001, p. 8
2. Instaurer une égalité de traitement entre régies communales autonomes et intercommunales
 - *Doc parl*, Chambre, n° 54-672/001, pp. 8-9

A. Motifs/objectifs de la réforme

1. concurrence loyale entre le secteur privé et le secteur public
 - Secteur public (intercommunales) => catégorie 2 (IPM)
 - Secteur privé=> catégorie 3 (IPM/ISOC)

2. égalité de traitement entre régies communales autonomes et intercommunales
 - Intercommunales => catégorie 2 (IPM)
 - Régies communales autonomes (sauf portuaires) => catégorie 3 (IPM/ISOC)
 - Art. 1^{er} AR du 10 avril 1995 et QP de Mr. Cahay-André du 18 février 1997
 - MAIS jurisprudence de la Cour constitutionnelle (C.C. n°114/2014) :
 - Mission identique ET
 - Pas de concurrence avec le secteur privé
 - Deux moyens pour obtenir une égalité de traitement

B. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

Trois catégories d'assujettis (rappel)

- a. « Les pouvoirs publics » (*1^{er} groupe*) – *inconditionnel*
- b. Les personnes morales de droit public *inconditionnellement* exclues de l'impôt des sociétés (*2^{ème} groupe*)
- c. Les personnes morales de droit privé exclues de l'impôt des sociétés en vertu des activités qu'elles mènent et/ou de leur(s) objectif(s) (*3^{ème} groupe*) – *conditionné*

b. Les personnes morales de droit public *inconditionnellement* exclues de l'impôt des sociétés (2^{ème} *groupe*)

Article 220, 2° du C.I.R. 1992 => renvoi à la liste exhaustive de l'**article 180**

Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés :

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

=> Les intercommunales intègrent le 3^{ème} groupe

B. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

Trois catégories d'assujettis (adaptation nécessaire)

- a. « Les pouvoirs publics » (*1^{er} groupe*) – *inconditionnel*
- b. Les personnes morales ~~de droit public~~ *inconditionnellement* exclues de l'impôt des sociétés (*2^{ème} groupe*)
- c. Les personnes morales ~~de droit privé~~ exclues de l'impôt des sociétés en vertu des activités qu'elles mènent et/ou de leur(s) objectif(s) (*3^{ème} groupe*) – *conditionné*

B. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

3^{ème} groupe – rappel du raisonnement

L'entité, poursuivant ou non un but lucratif, se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?

- **Non => impôt des personnes morales**
- **Oui => impôt des sociétés...MAIS**

L'entité sans but lucratif agit-elle dans un domaine privilégié par l'article 181 ?

- **Oui => impôt des personnes morales**
- **Non => impôt des sociétés...MAIS**

L'entité sans but lucratif se limite-t-elle aux opérations autorisées par l'article 182 ?

- **Oui => impôt des personnes morales**
- **Non => impôt des sociétés**

B. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

Conclusion – quid des intercommunales?

L'intercommunale se livre-t-elle à une exploitation ou à des opérations de caractère lucratif ?

- **Non => impôt des personnes morales**
- **Oui => impôt des sociétés...MAIS**

L'entité sans but lucratif...?

ATTENTION:
**sous quelle forme
juridique opère une
intercommunale?**

B. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

Sous quelle forme juridique opère une intercommunale?

Art. 5 loi du 22 décembre 1986 (*M.B.*, 26 juin 1987): « *les intercommunales adoptent la forme juridique soit de la société anonyme, soit de la société coopérative, soit de l'association sans but lucratif* ».

Depuis la LSRI du 8 août 1980 (*M.B.*, 15 août 1980), les Régions sont compétentes pour régir l'organisation des intercommunales.

En Région wallonne, l'article L1523-1, alinéa 1^{er}, du CDLD prévoit que « *Les intercommunales adoptent la forme juridique soit de la société anonyme, soit de la société coopérative à responsabilité limitée.* »

Un décret du 26 avril 2012 (*M.B.*, 14 mai 2012) a supprimé la possibilité offerte aux intercommunales wallonnes de prendre la forme d'une ASBL !

B. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

Le cas problématique des intercommunales wallonnes

- **Uniquement des véhicules sociétaires (S.A. ou S.C.R.L.)**
 - **Problème: le but lucratif = exigence essentielle du contrat de société (rappel)**
 - **Quid d'une SFS?**
 - Art. 661, al. 1^{er}, 2^o C.Soc. : les statuts d'une SFS ne peuvent pas assigner pour but principal à la société de procurer aux associés un bénéfice patrimonial indirect
 - « *Les intercommunales qui sont principalement destinées, par l'exercice commun de certaines activités, à réaliser des économies ne peuvent dès lors être des sociétés à finalité sociale* » (rappel dans: *Doc. parl.*, Chambre , n°54-0864/1)
- ⇒ **Conséquence: pas d'accès aux articles 181 et 182 du C.I.R. 1992**
- ⇒ **Toutes les intercommunales wallonnes devraient être assujetties à l'ISOC**

C. Situations fiscales des intercommunales

En principe, toutes les intercommunales ne vont pas automatiquement basculer vers l'ISOC...

- Attention: RW!

...Mais toutes les intercommunales vont connaître des modifications de leur situation fiscale...

- Soit elles restent à l'IPM, mais en catégorie 3 ($><2$)
- Soit elles passent à l'ISOC
 - Quid des règles régissant le passage IPM-ISOC? « Régime transitoire »
 - renvoi à l'intervention de Xavier Gérard

C. Situations fiscales des intercommunales

- Catégorie 3 : 221 + 222 + 223 du C.I.R. 1992
- 222:
 - Revenus immobiliers
 - Plus-values

C. Situations fiscales des intercommunales

- + (p.m.)
 1. Taxe spéciale sur les dividendes
 - ABROGEE
 2. Régime RDT
 - FIN du traitement préférentiel
 3. Précompte mobilier
 - SUPPRESSION de l'exemption de précompte mobilier pour les dividendes alloués à des intercommunales « pures » ou entre intercommunales

Plan

1. Situation des intercommunales avant la réforme
2. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 19 décembre 2014
- 3. Critiques – le gouvernement revoie sa copie**
4. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 10 août 2015

3. Critiques – le gouvernement revoit sa copie

Plan de la section 3

- A. les critiques – les recours
- B. projet d'amendement du gouvernement
- C. amendement du gouvernement

A. les critiques – les recours

- Nombreuses critiques et nombreux recours en annulation
- Deux axes principaux :
 - Principes d’assujettissement
 - Les conditions du régime transitoire
- Arguments (p.m.):
 - Principe d’égalité et de non-discrimination
 - Principe constitutionnel d’annualité de l’impôt (art. 171 C°) combiné au principe légal d’annualité de l’impôt (art. 360 du C.I.R. 1992)
 - Atteinte au principe *non bis in idem*
 - Atteinte excessive au droit de propriété
 - Atteinte au principe de sécurité juridique (et principe de non-rétroactivité des lois fiscales)

B. projet d'amendement du gouvernement – plan

- a. le projet – les principes (mai 2015)
- b. les justifications du projet
- c. l'avis de l'inspection des finances (19 mai 2015)
- d. l'avis du Conseil d'Etat (5 juin 2015)

a. le projet – les principes (mai 2015)

L'article 180, 1^o, abrogé par la loi-programme du 19 décembre 2014, est rétabli dans la rédaction suivante“

*1^o les **intercommunales** régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales, ainsi que les intercommunales régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes, **les structures de coopération, à l'exception des associations interlocales**, régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale, **les associations de projet** régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes, et les **régies communales autonomes** régies par la nouvelle loi communale du 24 juin 1988 relative aux régies communales autonomes, ainsi que les régies communales autonomes régies par le décret communal de la Communauté flamande du 15 juillet 2005 relative aux régies communales autonomes flamandes, **qui, dans le cadre de leur objet social, à titre principal :***

- exploitent un **hôpital** tel que défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins ; ou*
- exercent une activité de **distribution d'eau**.”.”.*

a. le projet – les principes (mai 2015)

- 1) Réintégration dans la liste de l'article 180 du C.I.R. 1992
 - Entités (intercommunales, structures de coopération, associations de projet **et régies communales autonomes**)
 - Qui, dans le cadre de l'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**

Rem:

- 2) Autres articles (taxe spéciale, RDT, précompte mobilier) retirés
- 3) Régime transitoire modifié – renvoi à l'intervention de Xavier Gérard

b. les justifications du projet

- **Remarques générales:**
 - Objets déterminés d'intérêt social
 - Pas de caractère commercial
 - Conditions de forme imposées légalement
 - Sociétaire ou associative
 - Sociétaire exclusivement en RW!
 - Risque de créer une nouvelle concurrence fiscale entre secteur privé et le secteur public en raison de l'adoption d'une structure sociétaire pour des raisons non fiscales, à une époque où cela n'avait aucune incidence fiscale (exemption inconditionnelle)

b. les justifications du projet

- Le cas des **hôpitaux**

- Intercommunales (structures sociétaires)

- Avant: 220, 2° et 180, 1° (peu importe la structure)
- Après: 220, 3° et impossibilité de recourir aux articles 181 et 182

- ASBL:

- 220, 3° et accès aux articles 181 et 182

=> But: neutralisation de l'impact fiscal du choix d'une structure juridique sociétaire

b. les justifications du projet

- Le cas de la **distribution d'eau**
 - Bien de première nécessité
 - Obligation relevant du domaine de la salubrité publique
 - Rappel de la loi du 18 août 1907 (art. 13)
 - Besoin d'un rendement économique pour
 - Financer les investissements futurs
 - Garantir le bon approvisionnement en eau de la population
 - Pas de concurrence avec le secteur privé

b. les justifications du projet

- Traitement identique des **régies communales autonomes** (pour se conformer à la jurisprudence de la Cour constitutionnelle)

c. l'avis de l'inspection des finances (19 mai 2015)

- Le cas des hôpitaux: ok
- Le cas de la distribution d'eau: problématique
 - Pourquoi un régime spécifique pour la distribution d'eau ?
 - Quid de la collecte des déchets, de la distribution de gaz et d'électricité?



d. l'avis du Conseil d'Etat (5 juin 2015)

Avis N° 57.594/3

- Le cas des hôpitaux : justifié
- Le cas de la distribution d'eau: justifié MAIS
 - La question se pose de savoir s'il n'existe pas **d'autres activités comparables** dont s'occupent les entités en question et qui sont traitées d'une manière différente par l'amendement en projet
 - Référence faite à l'avis de l'inspection des finances (collecte des déchets, gaz et électricité)



C. amendement du gouvernement – plan

- a. l'amendement – les principes

 - b. les justifications
- Attention – date: 19 juin 2015 (*Doc. parl.*, Chambre, 54-1125/005, pp. 26-30)

a. l'amendement – les principes

L'article 180, 1^o, abrogé par la loi-programme du 19 décembre 2014, est rétabli dans la rédaction suivante“

- *“1^o les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations visées à l'alinéa 2 qui, dans le cadre de leur objet social, à titre principal:*
 - *— exploitent un hôpital tel que défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins; ou*
 - *— exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents;”;*

a. l'amendement – les principes

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

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

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

c) les structures de coopération, à l'exception des associations inter-locales, régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale;

d) les associations de projet régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes;

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

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

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

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

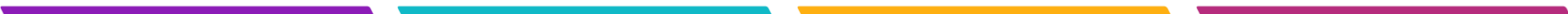
a. l'amendement – les principes

- 1) Réintégration dans la liste de l'article 180 du C.I.R. 1992
 - Entités (intercommunales, structures de coopération, associations de projet, régies communales autonomes et **certaines associations**)
 - Qui, dans le cadre de l'objet social, **à titre principal**:
 - Exploitent un hôpital tel que défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins ; ou
 - **Exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents**

Rem:

- 2) Autres articles (taxe spéciale, RDT, précompte mobilier) modifiés
- 3) Régime transitoire modifié – renvoi à l'intervention de Xavier Gérard

b. les justifications

- Remarques générales: renvoi au « projet »
 - Le cas des hôpitaux : renvoi au « projet »
 - Le cas des institutions qui assistent...: *cf.* hôpitaux
 - Le cas de la distribution de l'eau : retiré pour « tenir compte de l'avis du Conseil d'Etat »
 - Ministre des Finances: le CE a estimé qu'il était inopportun de continuer à soumettre les entreprises de distribution d'eau à l'IPM...Faux argument!
 - Traitement identique des régies communales autonomes et des associations issues d'un CPAS (pour éviter de créer une nouvelle discrimination + avis du CE)
- 

Plan

1. Situation des intercommunales avant la réforme
2. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 19 décembre 2014
3. Critiques – le gouvernement revoie sa copie
4. **Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 10 août 2015 (*M.B.*, 18 août 2015)**

4. Situation des intercommunales en suite de la loi-programme du 10 août 2015

Plan de la section 4

A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

B. Situations fiscales des intercommunales

A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

- Ne sont pas assujettis à l'impôt des sociétés:
- 1° les intercommunales, les structures de coopération, les associations de projet, les régies communales autonomes et les associations visées à *l'alinéa 2** qui, dans le cadre de leur objet social, à titre principal:
 - exploitent un hôpital tel que défini à l'article 2 de la loi coordonnée du 10 juillet 2008 sur les hôpitaux et autres établissements de soins; ou
 - exploitent une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents;

A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

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

- a) les intercommunales régies par la loi du 22 décembre 1986 relative aux intercommunales;
- b) les intercommunales régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes;
- c) les structures de coopération, à l'exception des associations inter-locales, régies par le décret de la Communauté flamande du 6 juillet 2001 portant réglementation de la coopération intercommunale;
- d) les associations de projet régies par le décret de la Région wallonne du 19 juillet 2006 modifiant le Livre V de la première partie du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et relatif aux modes de coopération entre communes;
- e) les régies communales autonomes régies par la nouvelle loi communale du 24 juin 1988;
- f) les régies communales autonomes régies par le décret communal de la Communauté flamande du 15 juillet 2005;
- g) les associations régies par le chapitre XII de la loi organique du 8 juillet 1976 des centres publics d'action sociale;
- h) les associations régies par le titre VIII du décret de la Communauté flamande du 19 décembre 2008 relatif à l'organisation des centres publics d'aide sociale.

A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

Modification de l'article 180 et réinstauration d'un article 180, 1°

En principe, exonération *inconditionnelle* à l'impôt des sociétés



Mais, *in casu*, assortie de conditions:

- **Activités spécifiques**
- **exercées dans le cadre de l'objet social à titre principal**

A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

- Activités spécifiques :

- Exploitation d'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
 - Avant la loi du 10 août 2015, aurait-il été possible de bénéficier d'un assujettissement à l'IPM pour une telle institution? OUI
 - Pour **une personne morale sans but lucratif** :
 - En vertu d'une doctrine administrative au sujet des hôpitaux et établissements de soins
 - Référence à la catégorie générale de l'article 181, 7° du C.I.R. 1992)
 - Voy. Com.I.R., n°181/15 : « *Après examen du problème et pour ne faire naître aucune distorsion par rapport à d'autres institutions qui accordent une aide aux déshérités (...)* »
 - => simple position administrative *contra legem* (art. 181 d'interprétation stricte)

A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

- Activités spécifiques :

- Exploitation d'une institution qui assiste des victimes de la guerre, des handicapés, des personnes âgées, des mineurs d'âge protégés ou des indigents
 - Avant la loi du 10 août 2015, aurait-il été possible de bénéficier d'un assujettissement à l'IPM pour une telle institution? OUI
 - Pour **une personne morale sans but lucratif** :
 - En vertu des articles 181, 7° et 145/33 du C.I.R. 1992
 - Quels contours? Institution qui assiste...notamment:
 - des personnes âgées => quid d'une maison de repos?
 - « *une institution qui assiste des personnes âgées a vocation à aider et à assister les personnes âgées. On ne peut être plus clair* » (doc. parl, Chambre, n°54-1125/013, p. 20)
 - des mineurs d'âge protégés => quid d'une crèche ?
 - « *seules les institutions venant en aide aux mineurs protégés sont visées (...) les crèches ordinaires ne sont pas visées* » (idem)

A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

- Activités spécifiques **exercées dans le cadre de l'objet social à titre principal**
- « *afin de ne pas mettre en péril le principe d'une concurrence fiscale loyale entre le secteur privé et le secteur public* » (doc. parl., Chambre, n° 54-1125/005, p. 30 – amendement)
- Comment interpréter? Réponse du délégué au gouvernement (voy. avis du CE N° 57.594/3 concernant le projet d'amendement)
 - À titre principal ≠ à titre exclusif
 - => Des opérations comportant accessoirement d'autres activités sont permises
 - Comment apprécier le caractère accessoire? Comparaison des **moyens matériels** mis en œuvre

A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

- avis du CE (attention : au sujet du projet d'amendement)
 - « *un critère aussi vague pour exonérer ou non de l'impôt des sociétés les personnes morales concernées se heurtent au principe de sécurité juridique et au principe de légalité en matière fiscale* »



A. Conséquences sur le champ d'application de l'IPM

- Remarque: cette observation du CE n'est-elle pas pertinente pour le système de l'IPM globalement ?
- Retour sur le schéma de raisonnement:
 - À titre principal (cf. art. 181 du C.I.R. 1992? Comparaison des ressources brutes)
 - Interprété comme permettant des opérations accessoires via une comparaison des moyens matériels mis en œuvre (cf. art. 182, 3° du C.I.R. 1992? Recours aux moyens matériels ET personnels)

B. Situations fiscales des intercommunales

- Traitement identique entre les intercommunales etc. ET les régies communales autonomes

- Plus de traitement identique ENTRE intercommunales et ENTRE régies communales autonomes

B. Situations fiscales des intercommunales

Deux situations à distinguer (hors cas spécifiques):

- Entités *visées* par l'article 180, 1° du C.I.R. 1992
- Entités *non visées* par l'article 180, 1° du C.I.R. 1992

B. Situations fiscales des intercommunales

Entités visées par l'article 180, 1° du C.I.R. 1992 (« hybrides »)

- Catégorie 2 avec la base imposable de la troisième catégorie
- Articles 221 + 223
- + Article 222 applicable
 - => même base que pour les hôpitaux privés
- + article 224 réintroduit pour ces entités dans le C.I.R. 1992
 - Pour les associations de CPAS aussi

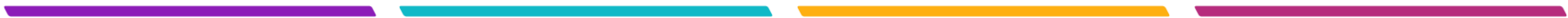
B. Situations fiscales des intercommunales

Entités non visées par l'article 180, 1° du C.I.R. 1992

Attention : SSI les conditions de l'article 220, 3° sont rencontrées

- Catégorie 3 avec la base imposable de la troisième catégorie
- Articles 221 + 223
- + Article 222 applicable
- MAIS article 224 non applicable

Conclusions



Quid de la lisibilité du nouveau système IPM?

- Fin des catégories (2 – droit public et 3 – droit privé)
- 180, 1° : exemption inconditionnelle soumise à conditions !
- Fin du lien entre les catégories et les bases légales (« hybrides »)
- Plus de traitement identique ENTRE intercommunales, etc. or quid des remarques générales ?

Quid de la cohérence du nouveau système ?

Intercommunale active principalement dans le domaine de la distribution de l'eau (non visée par l'article 180, 1^o)

- En RW: ISOC
- Hors RW:
 - si 220, 3^o => IPM 3^o catégorie (avec une base relevant de la troisième catégorie)
 - Hors 220, 3^o => ISOC

Watergroep et SWDE visées par l'article 180, 9^o: IPM 2^{ème} catégorie (avec une base relevant de la deuxième catégorie)

A-t-on mis fin à toutes les critiques?

- Quid des entités non visées par l'article 180, 1° vis-à-vis des communes?
- Quid des régies communales autonomes non visées par l'article 180, 1° vis-à-vis des régies portuaires autonomes (180, 2°)?
- Quid d'un régime de faveur pour le secteur de l'eau (cf. Watergroep et SWDE) ?
 - Le cas échéant, quid alors d'un régime de faveur pour toutes les entités qui agissent à titre principal dans le domaine de la distribution/la gestion d'activités comparables (eau, gaz, électricité, collecte des déchets, etc.)?
 - Selon le 1^{er} amendement: eau = bien de première nécessité
 - Selon l'inspection des finances et l'avis du CE: quid notamment du gaz, de l'électricité et de la collecte des déchets (salubrité publique)?
 - Selon la Cour constitutionnelle: la gestion d'un réseau de distribution d'électricité n'est pas en concurrence avec le secteur privé (C.C., n°148/2012, A.3.1. et C.C., n°144/2014, B.5)
- Quid du secteur de la petite enfance ?