

Numéros du rôle : 6580 et 6582
Arrêt n° 25/2018 du 1er mars 2018

A R R E T

En cause : les recours en annulation de l'article 98 du décret de la Région wallonne du 23 juin 2016 modifiant le Code de l'Environnement, le Code de l'Eau et divers décrets en matière de déchets et de permis d'environnement, introduits par l'ASBL « Belgisch Fonds voor de Inzameling en Verwerking van Elektrohuishoudtoestellen » et autres et par l'ASBL « Bebat » et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et A. Alen, des juges L. Lavrysen, T. Merckx-Van Goey, F. Daoût et T. Giet, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du président émérite E. De Groot, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des recours et procédure*

Par deux requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste le 4 janvier 2017 et parvenues au greffe le 5 janvier 2017, des recours en annulation de l'article 98 du décret de la Région wallonne du 23 juin 2016 modifiant le Code de l'Environnement, le Code de l'Eau et divers décrets en matière de déchets et de permis d'environnement (publié au *Moniteur belge* du 8 juillet 2016) ont été introduits respectivement par l'ASBL « Belgisch Fonds voor de Inzameling en Verwerking van Elektrohuishoudtoestellen », l'ASBL « Recupel Audio - Video », l'ASBL « Recupel SDA », l'ASBL « Recupel ICT », l'ASBL « Recupel E.T. & Garden », l'ASBL « LightRec », l'ASBL « MeLarec », l'ASBL « Recupel », l'ASBL « Federatie van de Elektriciteit en de Elektronica », l'ASBL « Agoria », l'ASBL « Fédération Belge des Fournisseurs de Machines, bâtiments et Equipements pour l'Agriculture et les Espaces verts », l'ASBL « Groupement professionnel belge des Importateurs et Concessionnaires d'Usines d'Outillage », la SA « Miele », la SA « Electrolux Belgium » et la SA « BSH Home Appliances » et par l'ASBL « Bebat », l'ASBL « Federatie van de Elektriciteit en de Elektronica » et l'ASBL « Traxio », assistées et représentées par Me D. Lagasse et Me A. Visschers, avocats au barreau de Bruxelles.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6580 et 6582 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Des mémoires ont été introduits par :

- le Gouvernement wallon, assisté et représenté par Me L. Depré et Me Q. Debacker, avocats au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par F. Grobelny, conseiller au SPF Finances.

Les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse.

Le Gouvernement wallon a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 18 octobre 2017, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goey, a décidé que les affaires étaient en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 14 novembre 2017 et les affaires mises en délibéré.

A la suite des demandes des parties requérantes à être entendues, la Cour, par ordonnance du 14 novembre 2017, a fixé l'audience au 13 décembre 2017.

A l'audience publique du 13 décembre 2017 :

- ont comparu :

. Me B. Gribomont, avocat au barreau de Bruxelles, *loco* Me D. Lagasse et Me A. Visschers, pour les parties requérantes;

. Me L. Depré, pour le Gouvernement wallon;

. F. Grobelny, pour le Conseil des ministres;

- les juges-rapporteurs F. Daoût et T. Merckx-Van Goeij ont fait rapport;

- les parties précitées ont été entendues;

- les affaires ont été mises en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

Quant à la recevabilité des recours

A.1.1. Les première à septième parties requérantes dans l'affaire n° 6580 exposent qu'elles sont des ASBL actives dans le secteur des déchets d'équipements électriques et électroniques sur le territoire belge et qu'elles ont été désignées comme organismes de gestion par la convention environnementale conclue avec la Région wallonne le 11 mai 2010 concernant l'obligation de reprise des déchets susmentionnés. La huitième partie requérante est un organisme d'exécution au sens de l'article 14, § 5, de la convention précitée, qui s'est vu confier par les sept premières parties requérantes l'exécution de leur obligation de reprise des déchets. Ces parties requérantes font valoir qu'elles ont intérêt au recours dès lors qu'elles sont redevables de la taxe établie par la disposition attaquée.

Les neuvième à douzième parties requérantes dans cette affaire exposent qu'en raison de leur objet social respectif, elles ont été des organisations représentatives signataires de la convention environnementale conclue avec la Région wallonne précitée. Elles estiment avoir un intérêt direct au bon fonctionnement des organismes de gestion chargés de son exécution et donc avoir un intérêt au recours en annulation.

Les treizième à quinzième parties requérantes dans cette affaire exposent qu'elles sont des sociétés anonymes qui fabriquent et commercialisent des appareils électriques ou électroniques, affiliées aux organismes de gestion qui se trouvent parmi les première à huitième parties requérantes. Elles estiment avoir intérêt à préserver les moyens financiers des organismes de gestion qu'elles ont créés avec d'autres producteurs et dont elles assument partiellement le financement. Elles en déduisent qu'elles ont intérêt au recours en annulation.

A.1.2. La première partie requérante dans l'affaire n° 6582 expose qu'elle est active dans le domaine de la gestion des piles et accumulateurs portables et industriels usagés sur l'ensemble du territoire belge. Elle estime avoir intérêt au recours en tant que redevable de la taxe établie par la disposition attaquée.

Les deuxième et troisième parties requérantes dans cette affaire exposent qu'en raison de leur objet social respectif, elles ont été les organisations représentatives signataires de la convention environnementale conclue avec la Région wallonne le 22 décembre 2005 relative à l'obligation de reprise en matière de piles usagées. Elles estiment avoir un intérêt direct au bon fonctionnement de l'organisme de gestion chargé de son exécution, à

savoir la première partie requérante dans cette affaire, par la préservation de son patrimoine, et donc avoir un intérêt au recours en annulation.

A.1.3.1. Le Gouvernement wallon expose que le patrimoine des organismes assurant l'exécution de reprise des producteurs que les parties requérantes entendent protéger par leur recours a été constitué par la capitalisation de cotisations perçues d'un montant supérieur à celui du coût de la gestion des déchets, en violation du principe du pollueur-payeur établi notamment par le droit européen en la matière. Il en déduit que ce patrimoine résulte d'un enrichissement injustifié des éco-organismes concernés. Il en conclut que les parties requérantes, en ce qu'elles visent le maintien d'une situation entachée d'illégalité, n'ont pas d'intérêt légitime à la procédure.

A.1.3.2. Le Gouvernement wallon fait encore valoir que les neuvième à quinzième parties requérantes dans l'affaire n° 6580 et les deuxième et troisième parties requérantes dans l'affaire n° 6582 n'ont qu'un intérêt indirect et, en conséquence, insuffisant au recours.

A.1.4.1. Les parties requérantes répondent que leur intérêt est directement lié à l'examen des moyens et donc au fond du litige. Elles soulignent qu'il ne résulte d'aucune disposition légale que les fonds propres et les provisions des organismes visés, tels qu'ils existaient en 2013, étaient illégaux. Elles rappellent que les provisions constituées en 2013 l'ont été conformément aux dispositions légales applicables à la comptabilité des ASBL, que le montant de certaines des cotisations, notamment celles qui ont été perçues par l'ASBL « Bebat », a été imposé par arrêté royal jusqu'au 1er janvier 2013 et que le montant des cotisations environnementales perçues dans les trois régions a été fixé sous le contrôle des administrations régionales compétentes dans le cadre des différentes conventions environnementales.

A.1.4.2. Pour le surplus, les parties requérantes renvoient à la jurisprudence de la Cour selon laquelle, dès lors que l'intérêt d'une des parties requérantes est établi, il n'est pas nécessaire d'examiner l'intérêt des autres parties requérantes.

Quant à la disposition attaquée

A.2. Le Gouvernement wallon expose, en renvoyant sur ce point à l'arrêt n° 230.027 rendu par le Conseil d'Etat le 29 janvier 2015, que le principe du pollueur-payeur, qui s'impose aux législateurs belges, implique que les producteurs de déchets doivent supporter le coût réel du traitement de ceux-ci, ni plus, ni moins. Il en déduit que si la cotisation perçue par les organismes de collecte génère des revenus supérieurs aux coûts de collecte et de traitement des déchets, elle génère dans le chef des organismes concernés un enrichissement injustifié. Il renvoie également sur ce point aux observations formulées par la Cour des comptes dans son 26ème cahier d'observations à l'attention du Parlement wallon. Il indique que l'objectif de la mesure entreprise est dès lors de corriger cette situation inadmissible qui aboutit à ce qu'une partie importante des cotisations qui servent à financer une mission de service public et qui sont, *in fine*, répercutées sur les consommateurs, soit immobilisée dans un produit financier privé, au seul profit des producteurs.

Quant au fond

A.3.1.1. Les parties requérantes dans les deux affaires prennent un premier moyen de la violation, par l'article 98 du décret de la Région wallonne du 23 juin 2016 modifiant le Code de l'Environnement, le Code de l'Eau et divers décrets en matière de déchets et de permis d'environnement, de l'article 170, § 2, de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions et avec l'article 1er de la loi du 23 janvier 1989 relative à la compétence fiscale visée à l'article 110, §§ 1er et 2, de la Constitution. Elles font grief à la disposition attaquée d'introduire un impôt sur la même matière imposable, en fonction de l'interprétation qui est donnée de la véritable matière imposable de l'impôt attaqué, soit les impôts fédéraux sur les revenus, soit la taxe fédérale patrimoniale dont sont redevables les ASBL. Elles font valoir que l'autonomie fiscale des régions prévue par l'article 170, § 2, de la Constitution n'est pas illimitée et que l'article 11 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 et l'article 1er de la loi

du 23 janvier 1989, précités, qui forment la base du principe *non bis in idem*, interdisent aux régions d'effectuer un prélèvement sur une matière imposable faisant déjà l'objet d'un impôt fédéral.

A.3.1.2. Les parties requérantes font valoir que l'interdiction dont elles se prévalent vise la matière imposable et non la base imposable. Elles relèvent que la matière imposable, ou fait générateur de l'impôt, est définie à l'article 26/2 du décret fiscal du 22 mars 2007 favorisant la prévention et la valorisation des déchets en Région wallonne et portant modification du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales directes (ci-après : le décret fiscal), inséré par la disposition attaquée, comme étant la « perception auprès des consommateurs, au 31 décembre 2013 au plus tard, de la cotisation destinée à financer les obligations de gestion des déchets », alors que les redevables n'ont jamais perçu de cotisations auprès des consommateurs, mais bien auprès des producteurs. Elles relèvent également que la base imposable correspond aux fonds propres au 31 décembre 2013 et considèrent qu'aucun lien ne peut être clairement établi entre la matière imposable et la base imposable.

A.3.1.3. Les parties requérantes estiment qu'il y a lieu de choisir entre une des deux branches de l'alternative suivante. Soit le but du législateur décréteur est de taxer les cotisations prétendument perçues, directement ou indirectement, auprès des consommateurs au plus tard le 31 décembre 2013, en correspondance avec la matière imposable. Elles estiment que, dans ce cas, l'impôt est perçu sur les revenus récoltés par les contribuables, de sorte qu'il vise une matière imposable réservée au législateur fédéral et qu'il viole le principe *non bis in idem*. Soit le but du législateur décréteur est de taxer le patrimoine des organismes de gestion au 31 décembre 2013, à savoir les fonds propres. Elles estiment que dans ce cas, le principe *non bis in idem* est également violé dès lors que ce patrimoine est déjà soumis à la taxe patrimoniale, établie par les articles 147 et suivants du Code des droits de succession, taxe à laquelle sont soumises les ASBL en compensation des droits de succession.

A.3.2.1. Le Conseil des ministres, partie intervenante, observe que les redevables de la taxe attaquée sont en principe des ASBL, en application de l'article 11, 1^o, de l'arrêté du Gouvernement wallon du 23 septembre 2010 instaurant une obligation de reprise de certains déchets. Il rappelle que le patrimoine des ASBL se voit déjà appliquer la taxe compensatoire des droits de succession, qui est un impôt établi par et au profit de l'autorité fédérale en vertu de l'article 147 du Code des droits de succession, dont l'assiette est déterminée, par l'article 150 du même Code, comme étant l'ensemble des avoirs de l'association.

A.3.2.2. Le Conseil des ministres considère que, contrairement à ce qu'affirme le législateur décréteur, le fait générateur de la taxe attaquée n'est pas la perception de la cotisation environnementale mais bien la mise en réserve, par l'ASBL redevable, des cotisations perçues au-delà du coût de la gestion des déchets. Il rappelle en effet que le fait générateur d'un impôt, c'est la situation de fait qui donne lieu à la déduction de celui-ci. Dès lors que le seul fait pour une ASBL de détenir des avoirs réservés constitue également le fait générateur de la taxe compensatoire des droits de succession, en fixant le taux de la taxe attaquée à un pourcentage des fonds propres des ASBL redevables, la Région wallonne soumet une nouvelle fois leur patrimoine à l'impôt et porte atteinte à la matière fiscale propre que le législateur fédéral s'est réservée.

A.3.2.3. Par ailleurs, le Conseil des ministres relève que la cotisation payée par les producteurs et destinée à financer les obligations de gestion des déchets a déjà fait l'objet d'une imposition fédérale par le biais de la taxe sur la valeur ajoutée, dont la base imposable comprend notamment les impôts et taxes en vertu de l'article 26, alinéa 3, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée. Il s'interroge sur une éventuelle atteinte aux règles répartitrices de compétence à cet égard également.

A.3.3.1. Le Gouvernement wallon réfute la critique prise du principe *non bis in idem* en faisant valoir que la base imposable de l'impôt attaqué, autrement dit son fait générateur, est la perception de la cotisation auprès des consommateurs, au plus tard le 31 décembre 2013. Il considère que ce fait générateur trouve son fondement dans la compétence exclusive de la Région wallonne en matière d'environnement et, plus particulièrement, de déchets.

A.3.3.2. En ce qui concerne la taxe compensatoire des droits de succession, le Gouvernement wallon observe que, compte tenu de son objectif et du fait que sont explicitement exemptés les fonds propres des ASBL nécessaires pour couvrir leurs besoins en vue de l'accomplissement de l'obligation de reprise de leur flux durant 24 mois, l'impôt attaqué n'affecte pas le patrimoine légalement constitué des parties requérantes, lequel n'est dès

lors soumis qu'au seul impôt fédéral. Il en déduit que la matière imposable des deux taxes diffère. Il relève que les faits et les circonstances qui donnent lieu à la déduction des deux taxes sont différents. Il reconnaît que la base imposable des deux taxes se superpose, mais estime que la matière imposable diffère, de sorte que le principe *non bis in idem* n'est pas violé.

A.3.3.3. En ce qui concerne l'impôt sur le revenu, le Gouvernement wallon relève que l'impôt des personnes morales constitue un impôt sur certains revenus spécifiques et n'est donc pas un impôt globalisant. Il fait valoir que les cotisations perçues par les éco-organismes dans l'exercice de leur mission ne rentrent dans aucune des hypothèses d'imposition des personnes morales énumérées par les articles 221 à 223 du Code des impôts sur les revenus 1992. Il en déduit que l'impôt attaqué est un impôt régional autonome et que le principe *non bis in idem* n'est donc pas violé.

A.3.4. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes soulignent que les revenus des organismes de gestion ne comprennent pas uniquement les cotisations environnementales perçues et que les montants mis en réserve au 31 décembre 2013 sont donc constitués d'autres sources. Elles en déduisent que la perception de la cotisation ne peut être considérée comme la matière imposable de la taxe attaquée. Elles approuvent l'analyse du Conseil des ministres sur la véritable matière imposable. Elles estiment par ailleurs que la Région wallonne ne peut invoquer la théorie de l'enrichissement sans cause en l'espèce dès lors, d'une part, que cette théorie juridique ne peut s'appliquer à la situation concernée puisqu'il existe bien une « cause » aux versements de cotisations et, d'autre part, que la mesure attaquée n'offre aucune réparation aux prétendues victimes de cet enrichissement.

A.3.5. Dans son mémoire en réplique, le Gouvernement wallon insiste sur le fait que les débats ne portent pas sur la notion d'enrichissement sans cause, mais uniquement sur les effets du principe du pollueur-payeur, qui est une notion tout à fait différente. Il ajoute qu'en adoptant la taxe attaquée, la Région wallonne entend imposer des sommes logées comptablement et juridiquement à des endroits où elles échappent temporairement à l'impôt, de sorte qu'elle ne viole pas le principe *non bis in idem*.

A.4.1.1. Les parties requérantes dans les deux affaires prennent un deuxième moyen de la violation, par la disposition attaquée, du principe de loyauté fédérale consacré par l'article 143, § 1er, de la Constitution et par l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, du principe de la répartition exclusive des compétences qui résulte des articles 5, 39, 134 et 170, § 2, de la Constitution et du principe de la libre circulation des services garanti notamment par l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980 et par l'article 1erter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions. Elles font grief à la disposition attaquée d'établir une taxe qui ne peut pas être localisée sur le territoire de la Région wallonne, de sorte qu'une même situation concrète peut être visée par les autres législateurs régionaux. Elles estiment que la disposition attaquée peut avoir des conséquences sur le fonctionnement des organismes de gestion dans les autres régions et sur les dispositions que les autres régions pourraient vouloir prendre à l'égard de ces organismes dans le cadre de leur politique des déchets.

A.4.1.2. Elles font valoir que le fait générateur de la taxe, à savoir la perception de la cotisation auprès des consommateurs, au 31 décembre 2013 au plus tard, est inexistant, puisque la cotisation est perçue auprès des producteurs et non des consommateurs. Elles précisent que la cotisation est payée à l'organisme de gestion par le producteur en fonction du nombre de produits qu'il met sur le marché, peu importe que les produits en question soient vendus ou non. Elles renvoient à l'article 12 de la directive européenne 2012/19/UE relative aux déchets d'équipements électriques et électroniques, à l'article 16 de la directive européenne 2006/66/CE relative aux piles et accumulateurs ainsi qu'aux déchets de piles et d'accumulateurs et à l'article 8bis, § 2, du décret wallon du 27 juin 1996 relatif aux déchets qui prévoient que l'obligation de reprise implique pour le producteur d'en supporter le coût. Elles ajoutent que le producteur est libre de sa politique de prix et que le coût de la cotisation n'est donc pas forcément répercuté sur le consommateur. Elles ajoutent aussi qu'il n'y a pas de rapport entre ce qui est présenté comme le fait générateur de l'impôt, à savoir les cotisations qui seraient perçues auprès du consommateur wallon, et la base imposable, à savoir les fonds propres du redevable multipliés par le pourcentage de la population belge résidant sur le territoire de la Wallonie. Elles font valoir à cet égard qu'il n'y a pas de corrélation nécessaire entre le consommateur « wallon » et la population wallonne. Elles en concluent que le fait générateur de la taxe et sa base de calcul sont identiques et résident dans l'existence de fonds propres dans le chef des organismes soumis à la taxe.

A.4.1.3. Les parties requérantes soutiennent que les fonds propres des redevables sont le résultat de leur activité sur l'ensemble du territoire belge. Elles font valoir qu'il n'est pas possible de localiser tout ou partie de leur patrimoine dans l'une ou l'autre région et signalent qu'aucune des parties requérantes n'est établie en Région wallonne. Elles ajoutent que ce sont les mêmes fonds propres qui sont visés par les articles 39 et 40 du décret flamand du 3 juillet 2015 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2015.

A.4.2. Le Conseil des ministres, partie intervenante, relève que la taxe attaquée frappe des associations qui n'ont pas nécessairement leur siège social en Région wallonne et dont la sphère d'activité dépasse le cadre territorial de cette Région. Il reconnaît qu'une correction est apportée à la matière imposable dans la mesure où elle se voit affectée d'un coefficient tenant compte « de la part des habitants de la Région wallonne sur l'ensemble des habitants de Belgique au 1er janvier 2013 ». Il estime toutefois qu'il n'y a pas de rapport entre, d'une part, le consommateur wallon et les fonds propres des redevables et, d'autre part, lesdits fonds propres et le territoire de la Région wallonne. Il estime que, la disposition attaquée ne comportant aucun critère raisonnable et pertinent de rattachement entre la matière imposable et le territoire de la Région wallonne, le principe de territorialité est méconnu. Il en déduit que le principe de loyauté fédérale est également méconnu.

A.4.3. Le Gouvernement wallon expose que le fait générateur de la taxe attaquée est en rapport avec la base de calcul de l'impôt. Il fait valoir que la taxe attaquée ne vise que les fonds propres des organismes de gestion des déchets qui résultent de leur activité sur le territoire wallon dès lors que le législateur a prévu un mécanisme de calcul qui tient compte de la part de la population résidant en Région wallonne. Il signale que le législateur flamand a prévu un mécanisme similaire, en considérant que 60 % de l'activité des éco-organismes est réalisée en Flandre, dès lors que 60 % de la population totale de Belgique y réside. Il en déduit que ces deux taxes ne sont pas cumulatives, mais portent chacune sur une part de fonds propres différente. Il conclut qu'en limitant la taxe attaquée, la Région wallonne n'empiète pas sur les compétences des autres entités fédérées ou fédérales et ne porte donc pas atteinte à la loyauté fédérale.

A.4.4. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes estiment qu'il est évident que la taxe attaquée porte atteinte au principe de la libre circulation des services dès lors qu'aucun lien direct et précis n'est établi entre, d'une part, le pourcentage de la population wallonne et, d'autre part, la part d'activités réellement exercée dans cette région par les organismes de gestion redevables et la part de financement de l'organisme générée par cette part d'activités. Elles rejoignent l'argumentation du Conseil des ministres à propos de ce moyen.

A.4.5. Dans son mémoire en réplique, le Gouvernement wallon rappelle que l'article 1^{er}ter de la loi spéciale du 16 janvier 1989 ne vaut que pour l'exercice par les régions des compétences fiscales visées par la loi spéciale de financement, et ne s'applique pas à l'exercice de leur compétence fiscale propre résultant directement de la Constitution. Il insiste ensuite sur le fait que le législateur wallon a prévu explicitement un mécanisme correcteur permettant de limiter son intervention à la seule part wallonne des fonds propres et des provisions. Il relève que cette caractéristique différencie fondamentalement le décret attaqué du décret flamand du 3 juillet 2015 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2015, qui a été annulé par l'arrêt n° 58/2017 de la Cour du 18 mai 2017 pour violation des règles de répartition territoriale des compétences. Il estime que la répartition de la population entre les différentes régions, prise en compte par la taxe attaquée, est un indicateur fiable permettant d'évaluer sur la base d'un critère objectif le volume de fonds générés par l'activité wallonne des organismes de gestion.

A.5.1.1. Les parties requérantes dans les deux affaires prennent un troisième moyen de la violation, par l'article 26/1 du décret fiscal, inséré par la disposition attaquée, des articles 170 et 172 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec le principe de sécurité juridique et avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

A.5.1.2. Par la première branche de ce moyen, elles font grief à la disposition attaquée de ne pas déterminer de manière claire et non équivoque l'identité du contribuable. Elles font valoir que la disposition attaquée ne définit pas la notion d'« organisme », alors que cette notion est essentielle à la détermination de

l'identité du contribuable. Elles renvoient à l'article 8bis, § 3, 3°, du décret du 27 juin 1996 relatif aux déchets, qui se limite à autoriser les producteurs, pour respecter leur obligation de reprise, à faire le choix d'exécuter une convention environnementale et de confier tout ou partie des obligations à un organisme de gestion. Elles soulignent que la disposition attaquée ne précise pas à quel moment il faut satisfaire à la condition de l'existence d'une convention environnementale et rappellent qu'en l'espèce, les première à huitième parties requérantes dans l'affaire n° 6580 ont organisé l'obligation de reprise des producteurs qui leur sont affiliés en dehors de toute convention en Région wallonne entre le 19 février 2006 et le 20 juin 2010 et depuis le 1er janvier 2014 et que la première partie requérante dans l'affaire n° 6582 a organisé l'obligation de reprise des producteurs qui lui sont affiliés en dehors de toute convention en Région wallonne du 1er janvier 2011 au 9 août 2014 ainsi que depuis le 31 décembre 2015. Elles ajoutent qu'en ce qu'elle vise les organismes de gestion qui disposaient à la fin de l'année 2013 de fonds propres qui excèdent les besoins nécessaires tels que calculés sur la base d'une moyenne des frais de fonctionnement des cinq derniers exercices, la disposition attaquée manque de précision parce qu'il est impossible de déterminer quels exercices doivent être pris en considération (2009 à 2013 ou 2011 à 2015).

A.5.1.3. Par la seconde branche de ce moyen, les parties requérantes font grief à la disposition attaquée d'établir au profit du Gouvernement wallon une délégation de compétence qui ne respecte pas les conditions établies pour qu'une telle délégation puisse être admise. Elles exposent que la délégation critiquée porte notamment sur la définition des organismes redevables, puisque l'article 8bis, § 3, 3°, du décret du 27 juin 1996 relatif aux déchets auquel il est fait référence charge le Gouvernement de déterminer les conditions auxquelles doit répondre un organisme de gestion pour se voir confier l'exécution de l'obligation de reprise des déchets des producteurs dans le cadre d'une convention environnementale.

A.5.2.1. Le Gouvernement wallon fait valoir, en ce qui concerne la première branche de ce moyen, que la référence à l'article 8bis du décret wallon du 27 juin 1996 relatif aux déchets ne permet aucun doute sur l'identité des contribuables visés. En ce qui concerne les exercices comptables à prendre en considération, il estime qu'il est certain qu'il ne peut s'agir que de la période de cinq ans antérieure au 31 décembre 2013.

A.5.2.2. En ce qui concerne la seconde branche de ce moyen, le Gouvernement wallon estime que le postulat des parties requérantes selon lequel le législateur aurait laissé le soin au Gouvernement de déterminer le redevable de la taxe est inexact.

A.5.3. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes font valoir qu'il serait beaucoup plus logique de prendre en compte les cinq derniers exercices avant l'établissement de l'impôt. Elles en déduisent que la position de la Région wallonne n'est pas du tout logique et que cela confirme le caractère essentiellement incertain de la définition du contribuable.

A.6.1. Les parties requérantes dans les deux affaires prennent un quatrième moyen de la violation, par l'article 26/1 du décret fiscal, inséré par la disposition attaquée, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec les principes de non-rétroactivité et de sécurité juridique qui contiennent le principe de prévisibilité de la loi fiscale. Elles font grief à la disposition attaquée de modifier rétroactivement le traitement fiscal du patrimoine existant en 2013 par une norme ayant effet à compter du 1er août 2016, sans que cette rétroactivité puisse être justifiée par des motifs impérieux d'intérêt général. Elles ajoutent que certaines d'entre elles ont déjà pris des mesures pour réduire les réserves jugées excessives par le législateur wallon mais qu'elles sont, malgré cette situation, toujours soumises à la taxe attaquée, qui est fondée uniquement sur le montant des réserves et provisions au 31 décembre 2013.

A.6.2. Le Gouvernement wallon fait valoir à titre principal que la taxe attaquée n'a pas d'effet rétroactif dès lors qu'elle n'agit que pour le futur, le législateur n'ayant pas taxé des exercices antérieurs à celui de 2016.

A titre subsidiaire, il estime que s'il fallait considérer que la mesure a une portée rétroactive, celle-ci serait justifiée par un but d'intérêt général, dès lors que les réserves excédentaires injustifiées des parties requérantes pourront, grâce à la levée de l'impôt, servir à la réalisation d'objectifs d'intérêt général. Il ajoute que la diminution des fonds propres et des réserves des parties requérantes n'a aucune incidence sur le bon fonctionnement et la réalisation par les éco-organismes de leur objet social, de sorte que l'effet rétroactif éventuel est proportionné à l'objectif d'intérêt général poursuivi.

A.7.1.1. Les parties requérantes dans les deux affaires prennent un cinquième moyen de la violation, par les articles 26/1 et 26/2 du décret fiscal, insérés par la disposition attaquée, de l'article 16 de la Constitution combiné avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, lus isolément ou en combinaison avec le principe de non-rétroactivité, et avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.7.1.2. Par la première branche de ce moyen, elles font grief à ces dispositions de pénaliser les producteurs qui exécutent leur obligation de reprise via un organisme de gestion, en contrariété avec le principe du pollueur-payeur et avec l'article 8*bis* du décret du 27 juin 1996 précité invoqués au cours des travaux préparatoires. Elles exposent que la taxe en cause a pour conséquence de faire supporter par les producteurs qui sont membres de l'organisme de gestion redevable un coût plus élevé que le coût réel de l'obligation de reprise, ce qui est le contraire de la justification donnée par les travaux préparatoires de la disposition attaquée. Elles ajoutent que pour atteindre le but poursuivi, il eût suffi au législateur wallon d'obliger les organismes de gestion à résorber la partie jugée excessive de leur patrimoine par une diminution, pendant quelques années, des cotisations demandées aux producteurs.

A.7.1.3. Par la deuxième branche de ce moyen, elles font grief à ces dispositions de prendre en compte, dans la détermination des redevables, les provisions des organismes de gestion en plus de leurs fonds propres, en contrariété avec l'objectif annoncé par le législateur d'atteindre la partie « injustifiée » du patrimoine des organismes taxés. Elles estiment qu'il n'y a aucun rapport entre, d'une part, la prise en compte des provisions en plus des fonds propres pour établir la qualité de redevable de l'organisme de gestion et, d'autre part, les proportions excédant les besoins et dès lors injustifiées à la date du 31 décembre 2013 de la perception cumulée des cotisations environnementales justifiant prétendument la taxe en cause. Elles rappellent que la constitution de provisions pour risques et charges est imposée aux ASBL par l'article 17, § 3, de la loi du 27 juin 1921 sur les ASBL, par l'article 6 de l'arrêté royal du 19 décembre 2003 relatif aux obligations comptables et à la publicité des comptes annuels de certaines ASBL, ASBL internationales et fondations et par les articles 50 à 55 de l'arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du Code des sociétés. Elles ajoutent que les provisions doivent être distinguées des réserves.

A.7.1.4. Par la troisième branche de ce moyen, elles font grief à ces dispositions de viser la situation de 2013, situation qui n'était plus d'actualité au moment de l'adoption de la disposition attaquée et qui est déjà taxée par la Région flamande.

A.7.2. Le Gouvernement wallon estime, à titre principal, que les fonds propres et provisions constitués par la perception de cotisations excessives ne sont pas protégés par les dispositions invoquées par les parties requérantes parce que ces ressources n'ont pas vocation à se trouver dans leur patrimoine privé mais bien à servir une politique d'intérêt général. A titre subsidiaire, il fait valoir que l'impôt contesté poursuit un but d'intérêt général et qu'il y est proportionné, de sorte que le droit de propriété n'est pas violé.

A.8.1.1. Les parties requérantes dans les deux affaires prennent un sixième moyen de la violation, par la disposition attaquée, des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.8.1.2. Par la première branche de ce moyen, les parties requérantes font grief à la disposition attaquée d'établir une discrimination entre les producteurs selon qu'ils ont choisi ou non de faire exécuter leur obligation de reprise par un organisme de gestion. Elles font valoir que cette différence de traitement n'est pas justifiée au regard du principe qui veut que le producteur supporte le coût réel de l'obligation de reprise.

A.8.1.3. Par la seconde branche de ce moyen, les parties requérantes font grief à la disposition attaquée d'établir une discrimination entre les organismes assurant l'exécution de reprise des producteurs selon qu'ils étaient légalement tenus ou pas, en fonction de leur situation propre, d'établir des provisions au 31 décembre 2013.

A.8.2.1. Le Gouvernement wallon estime, à titre liminaire, que ce n'est pas la disposition attaquée qui introduit la différence dénoncée, puisque chaque producteur décide librement de faire exécuter son obligation de

reprise par un organisme de gestion ou non. Pour le surplus, il estime que les producteurs comparés se trouvent dans des situations différentes au regard du but poursuivi par le législateur wallon.

A.8.2.2. Quant à la seconde branche de ce moyen, le Gouvernement wallon fait valoir que le traitement différencié des ASBL concernées est justifié par la spécificité de la mission d'intérêt général confiée par la Région aux organismes de gestion de l'obligation de reprise des déchets visés.

- B -

Quant à la disposition attaquée et à son contexte

B.1.1. Les parties requérantes poursuivent l'annulation de l'article 98 du décret de la Région wallonne du 23 juin 2016 « modifiant le Code de l'Environnement, le Code de l'Eau et divers décrets en matière de déchets et de permis d'environnement ». Cet article introduit un nouveau chapitre *Vibis*, intitulé « Taxe sur les organismes d'exécution des obligations de reprise », dans le décret fiscal du 22 mars 2007 « favorisant la prévention et la valorisation des déchets en Région wallonne et portant modification du décret du 6 mai 1999 relatif à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes régionales directes » (ci-après : le décret fiscal).

Ce nouveau chapitre comprend les articles 26/1 à 26/4, qui disposent :

« Art. 26/1. Pour l'année civile 2016, il est établi au profit de la Région wallonne une taxe à charge des organismes assurant l'exécution de l'obligation de reprise des producteurs en vertu de l'article *8bis* du décret du 27 juin 1996 relatif aux déchets et dont les fonds propres et provisions au 31 décembre 2013 excèdent les besoins nécessaires à l'accomplissement de l'obligation de reprise durant 24 mois.

Les besoins visés à l'alinéa 1er sont calculés sur la base d'une moyenne des frais de fonctionnement des cinq derniers exercices comptables.

Art. 26/2. Le fait générateur de la taxe est la perception auprès des consommateurs, au 31 décembre 2013 au plus tard, de la cotisation destinée à financer les obligations de gestion des déchets.

Art. 26/3. Le montant de la taxe due est fixé à 5,22 % des fonds propres des redevables tels qu'ils paraissent dans les comptes annuels approuvés pour l'année 2013, multiplié par le nombre d'habitants en Région wallonne et divisé par le nombre d'habitants en Belgique au 1er janvier de la même année.

Art. 26/4. La taxe visée au présent chapitre ne peut pas être répercutée dans les cotisations à la charge des consommateurs ».

B.1.2. Par l'article 26 du décret du 21 décembre 2016 contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2017, les mots « Pour l'année civile 2016 », à l'article 26/1 du décret fiscal, sont remplacés par les mots « Pour les années 2016 à 2021 ».

B.2.1. En vertu de l'article 8bis du décret du 27 juin 1996 relatif aux déchets, le Gouvernement wallon peut imposer aux producteurs une obligation de reprise de biens ou déchets résultant de la mise sur le marché ou de l'utilisation pour leur usage propre de biens, matières premières ou produits en vue d'assurer la prévention, la réutilisation, le recyclage, la valorisation ou une gestion adaptée de ces biens ou déchets et d'internaliser tout ou partie des coûts de gestion. L'obligation de reprise comporte la couverture des coûts y afférents.

B.2.2. Le régime des obligations de reprise s'insère « dans le concept plus large de la responsabilité élargie des producteurs au sens de l'article 8 de la directive 2008/98/CE du 19 novembre 2008 relative aux déchets et abrogeant certaines directives » (*Doc. parl.*, Parlement Wallon, 2015-2016, n° 484/1, p. 7).

B.2.3. La politique de l'Union européenne dans le domaine de l'environnement vise un niveau de protection élevé, en tenant compte de la diversité des situations dans les différentes régions de l'Union. Elle est fondée sur les principes de précaution et d'action préventive, sur le principe de la correction, par priorité à la source, des atteintes à l'environnement et sur le principe du pollueur-payeur (article 191.2 du Traité sur le fonctionnement de l'Union européenne).

La directive précitée 2008/98/CE fait référence au principe du « pollueur-payeur » en tant que principe directeur aux niveaux européen et international. Conformément à ce principe, le coût de l'élimination des déchets doit être supporté par le détenteur des déchets, les détenteurs antérieurs ou les producteurs du produit générateur de déchets (considérant 1). Le producteur des déchets et le détenteur des déchets doivent les gérer d'une manière propre à assurer un niveau de protection élevé pour l'environnement et la santé humaine (considérant 26).

L'introduction de la responsabilité élargie du producteur est l'un des moyens de soutenir la conception et la fabrication de produits selon des procédés qui prennent pleinement en compte et facilitent l'utilisation efficace des ressources tout au long de leur cycle de vie, y compris en matière de réparation, de réemploi, de démontage et de recyclage, sans compromettre la libre circulation des marchandises dans le marché intérieur (considérant 27). Les coûts doivent être attribués de manière à traduire le coût environnemental réel de la production et de la gestion des déchets (considérant 25).

Les coûts de la gestion des déchets sont supportés, conformément au principe de « pollueur-payeur », par le producteur de déchets initial ou par le détenteur actuel ou antérieur des déchets (article 14.1 de la directive). Les Etats membres peuvent décider que les coûts de la gestion des déchets doivent être supportés en tout ou en partie par le producteur du produit qui est à l'origine des déchets et faire partager ces coûts aux distributeurs de ce produit (article 14.2).

B.3.1. En application de l'article 2 de l'arrêté du Gouvernement wallon du 23 septembre 2010 instaurant une obligation de reprise de certains déchets, sont notamment soumis à l'obligation de reprise, les déchets de piles et accumulateurs et les déchets d'équipements électriques et électroniques.

B.3.2. En vue de se conformer à cette obligation, les producteurs concernés peuvent soit remplir eux-mêmes leur obligation de reprise, soit la faire exécuter par un organisme agréé auquel ils ont adhéré ou conclure une convention environnementale visée par le décret du 20 décembre 2001 relatif aux conventions environnementales et confier dans ce cadre l'exécution de tout ou partie des obligations à un organisme de gestion (article 8*bis*, § 3, du décret précité du 27 juin 1996 et article 3, § 1er, de l'arrêté précité du 23 septembre 2010).

B.3.3. Les organismes agréés pour remplir l'obligation de reprise des déchets concernés et l'organisme de gestion de la convention environnementale doivent être constitués sous la forme d'association sans but lucratif (article 11, 1^o, et article 22, § 1er, du même arrêté). Ils se chargent de la collecte d'équipements électriques et électroniques mis au rebut ou de piles et

accumulateurs usagés. Ils sont financés par les cotisations environnementales que les producteurs adhérents obligataires de reprise leur paient par appareil, pile ou accumulateur lors de la commercialisation du produit concerné et par les cotisations de membre des producteurs adhérents.

B.4. La disposition attaquée met à charge des organismes assurant l'exécution de l'obligation de reprise des producteurs une taxe calculée sur leurs fonds propres et provisions.

Quant à la recevabilité des recours

B.5.1. Le Gouvernement wallon soulève une première exception d'irrecevabilité des recours, tirée du défaut d'intérêt légitime à agir dans le chef de toutes les parties requérantes.

B.5.2. Les personnes qui sont soumises à une taxe ont, en principe, intérêt à en poursuivre l'annulation devant la Cour. Cet intérêt ne devient pas illégitime pour le motif que le législateur fiscal entend, par la taxe contestée, viser des réserves financières qui « ont pris des proportions excessives » excédant les besoins desdits organismes et qu'il juge en conséquence « injustifiées au regard du principe pollueur-payeur » (*Doc. parl.*, Parlement wallon, 2015-2016, n° 484/1, p. 114).

B.5.3. Pour le surplus, dès lors que l'intérêt à agir des première à huitième parties requérantes dans l'affaire n° 6580 et de la première partie requérante dans l'affaire n° 6582, qui sont soumises à la taxe attaquée, est établi, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres exceptions d'irrecevabilité des recours qui portent sur l'intérêt à agir des autres parties requérantes.

Quant à la compétence territoriale

B.6. La Cour examine d'abord le deuxième moyen, qui concerne principalement la compétence territoriale de la Région wallonne en matière fiscale. Ce moyen est pris de la

violation des articles 5, 39, 134, 143, § 1er, et 170, § 2, de la Constitution, de l'article 1er *ter* de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, de l'article 6, § 1er, VI, alinéa 3, de la loi spéciale de réformes institutionnelles du 8 août 1980, du principe de la répartition exclusive des compétences, du principe de la libre circulation des services et du principe de la loyauté fédérale.

Les parties requérantes font valoir que la taxe attaquée ne peut pas être localisée sur le territoire de la Région wallonne, de sorte que la situation qu'elle vise peut également être visée par les autres législateurs régionaux, dès lors que les fonds propres concernés sont générés par l'activité déployée par les organismes redevables sur l'ensemble du territoire belge.

B.7.1. L'article 170, § 2, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de la communauté ou de la région ne peut être établi que par un décret ou une règle visée à l'article 134.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1er, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

B.7.2. L'article 1er *ter* de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions dispose :

« L'exercice des compétences fiscales des régions visées dans la présente loi s'opère dans le respect de la loyauté fédérale visée à l'article 143 de la Constitution et du cadre normatif général de l'union économique et de l'unité monétaire, ainsi que des principes suivants :

- 1° l'exclusion de toute concurrence fiscale déloyale;
- 2° l'évitement de la double imposition;
- 3° la libre circulation des personnes, biens, services et capitaux.

En cas de demande d'un contribuable visant à éviter la double imposition, jugée fondée par une autorité, celle-ci se concerte avec les autres autorités concernées en vue de remédier à l'imposition contraire au principe évoqué à l'alinéa 1er, 2°.

Une concertation sur la politique fiscale et sur les principes visés à l'alinéa 1er est organisée annuellement au sein du Comité de concertation visé à l'article 31 de la loi ordinaire du 9 août 1980 de réformes institutionnelles ».

Cette disposition ne vaut que pour l'exercice des compétences fiscales des régions visées par la loi spéciale de financement. Elle ne s'applique donc pas à l'exercice de leur compétence fiscale propre visée en B.7.1, qui résulte directement de la Constitution.

B.8. Le champ d'application territorial de la compétence fiscale propre des entités fédérées ne résulte pas des dispositions précitées. En ce qui concerne les régions, il résulte de l'article 19, § 3, de la loi spéciale du 8 août 1980 de réformes institutionnelles et de l'article 7, alinéa 2, de la loi spéciale du 12 janvier 1989 relative aux institutions bruxelloises que leurs décrets ou ordonnances ne sont d'application que dans leur propre région. Toute norme adoptée par un législateur doit pouvoir être localisée dans le territoire de sa compétence, de sorte que toute relation et toute situation concrètes soient réglées par un seul législateur.

B.9.1. Le point de rattachement de la taxe, tel qu'il est conçu par la disposition attaquée, ne peut être localisé à l'intérieur du territoire de compétence de la Région wallonne. La taxe vise en effet tous les organismes de gestion, quel que soit leur lieu d'établissement, et frappe l'ensemble de leurs fonds propres et pas seulement certains fonds de l'association qui permettraient de déterminer l'origine géographique des moyens qui les composent.

B.9.2. La circonstance que le montant de la taxe est, en application de l'article 26/3 du décret fiscal, inséré par la disposition attaquée, affecté d'un coefficient correspondant au pourcentage de la population wallonne par rapport à l'ensemble de la population belge n'est pas de nature à modifier cette conclusion. En effet, il n'y a pas nécessairement de relation entre le nombre d'habitants en Région wallonne et la part des activités des associations visées sur le territoire de la Région wallonne, en sorte qu'il n'est pas possible de conclure que le mode de calcul retenu permet d'imposer uniquement des fonds qui sont le produit d'activités localisées sur ce territoire.

B.10.1. La disposition attaquée ne relève donc pas de la compétence territoriale de la Région wallonne. Le deuxième moyen est fondé.

B.10.2. Partant, la disposition attaquée doit être annulée, sans qu'il soit nécessaire d'examiner les autres moyens.

B.10.3. Il convient d'annuler également l'article 26 du décret du 21 décembre 2016 contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2017, qui remplace les mots « Pour l'année civile 2016 », à l'article 26/1 du décret fiscal annulé, par les mots « Pour les années 2016 à 2021 », les deux dispositions étant indissociablement liées.

Par ces motifs,

la Cour

annule :

- l'article 98 du décret de la Région wallonne du 23 juin 2016 modifiant le Code de l'Environnement, le Code de l'Eau et divers décrets en matière de déchets et de permis d'environnement;

- l'article 26 du décret du 21 décembre 2016 contenant le budget des recettes de la Région wallonne pour l'année budgétaire 2017.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 1er mars 2018.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

J. Spreutels