

Numéro du rôle : 5130
Arrêt n° 21/2012 du 16 février 2012

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle concernant l'article 47, § 2<sup>quater</sup>, *juncto* l'article 47, § 2, 7°, 8° et 9°, du décret de la Région flamande du 2 juillet 1981 relatif à la prévention et à la gestion des déchets, posée par le Tribunal de première instance d'Anvers.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Bossuyt et R. Henneuse, et des juges E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Moerman, E. Derycke et P. Nihoul, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président M. Bossuyt,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\*   \*   \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par jugement du 11 mars 2011 en cause de la SA « André Celis Containers » contre la « Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij » (OVAM) (Société publique des déchets de la Région flamande) et la Région flamande, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 21 mars 2011, le Tribunal de première instance d'Anvers a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 47, § 2<sup>quater</sup>, *juncto* l'article 47, § 2, 7°, 8° et 9°, du décret du 2 juillet 1981 relatif à la prévention et à la gestion des déchets viole-t-il les articles 10 et 11 de la Constitution coordonnée en ce que le coefficient de 0,7 est seulement appliqué aux redevances écologiques pour le déversement sur des décharges autorisées pour déchets industriels et non pour le déversement de déchets d'une composition identique sur des décharges autorisées pour déchets ménagers, alors que les déchets industriels sont intrinsèquement plus polluants que les déchets ménagers ? ».

Des mémoires et des mémoires en réponse ont été introduits par :

- la SA « André Celis Containers », dont le siège social est établi à 3210 Lubbeek, Staatsbaan 119;

- le Gouvernement flamand et la « Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij » (OVAM), dont le siège est établi à 2800 Malines, Stationsstraat 110.

A l'audience publique du 26 janvier 2012 :

- ont comparu :

. Me T. Swerts *loco* Me C. Gysen, avocats au barreau de Malines, pour la SA « André Celis Containers »;

. Me A. Gelijkens *loco* Me W. Slosse, avocats au barreau d'Anvers, pour la « Openbare Vlaamse Afvalstoffenmaatschappij » (OVAM) et le Gouvernement flamand;

- les juges-rapporteurs E. De Groot et P. Nihoul ont fait rapport;

- les avocats précités ont été entendus;

- l'affaire a été mise 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. *Les faits et la procédure antérieure*

En vertu de l'article 47, § 2, 38°, du décret de la Région flamande du 2 juillet 1981 relatif à la prévention et à la gestion des déchets (ci-après : le « décret sur les déchets »), la SA « André Celis Containers » pouvait, en 2003, déverser, contre un tarif réduit, sur des décharges autorisées, des résidus de recyclage, à concurrence de 5 % en poids du volume total de déchets de construction et de démolition apporté. Lors d'un contrôle exécuté par la Société publique des déchets pour la Région flamande (ci-après : l'OVAM), celle-ci a constaté que la SA « André Celis Containers » avait dépassé le pourcentage en poids précité et qu'elle avait bénéficié à tort du tarif réduit pour cette quantité, ce que cette dernière ne conteste pas. Selon l'OVAM, cette quantité a été déversée sur une décharge autorisée pour les déchets ménagers, ce que conteste en revanche la SA « André Celis Containers ».

La SA « André Celis Containers » n'ayant pas payé la redevance visée, l'OVAM a procédé à une taxation d'office.

A la demande de la SA « André Celis Containers », le Tribunal de première instance d'Anvers doit se prononcer sur la légalité de cette taxation. Il constate que, pour les résidus de recyclage qui excèdent le pourcentage en poids précité et qui sont déversés sur une décharge autorisée pour les déchets ménagers, le supplément à payer s'élève à 49,01 euros par tonne, alors que pour les résidus de recyclage qui excèdent le pourcentage en poids précité et qui sont déversés sur une décharge autorisée pour les déchets industriels, le supplément à payer ne s'élève qu'à 34,16 euros par tonne. Le Tribunal estime dès lors qu'il y a lieu de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

## III. *En droit*

- A -

A.1. L'OVAM et le Gouvernement flamand soulignent tout d'abord que la distinction entre les déchets ménagers et les déchets industriels est une distinction de fait, déterminée par la provenance des déchets et donc par les personnes qui apportent ces déchets aux entreprises de recyclage. Selon eux, toute entreprise de recyclage a le choix entre les décharges de catégorie 1 (déchets industriels) et les décharges de catégorie 2 (déchets ménagers) et donc également entre leurs tarifs respectifs, lorsqu'il s'agit - comme le soutient en l'espèce la SA « André Celis Containers » - de déchets pouvant être déversés sur les deux types de décharges. Selon l'OVAM et le Gouvernement flamand, la distinction pertinente ne réside ni dans la composition ni dans la provenance des déchets, mais bien dans la nature de la décharge sur laquelle ces déchets sont déversés.

A.2.1. L'OVAM et le Gouvernement flamand estiment que les décharges de catégorie 1 et les décharges de catégorie 2 ne sont pas comparables, et ce pour deux raisons.

A.2.2. Premièrement, les autorisations accordées à ces catégories de décharges seraient différentes : les décharges de catégorie 2 sont autorisées à recevoir le déversement de déchets ménagers, alors que les décharges de catégorie 1 sont autorisées à recevoir le déversement de déchets industriels. L'OVAM et le Gouvernement flamand renvoient, à cet égard, aux articles 5.2.4.1.3 et 5.2.4.1.4 de l'arrêté du 1er juin 1995 du Gouvernement flamand fixant les dispositions générales et sectorielles en matière d'hygiène de l'environnement, dans leur version applicable en 2003, qui déterminent les déchets pouvant être déversés dans les décharges visées.

A.2.3. Deuxièmement, les situations fiscales des exploitants de ces décharges seraient différentes. Selon l'OVAM et le Gouvernement flamand, les décharges pour déchets ménagers sont le plus souvent exploitées par des intercommunales, qui ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés (en vertu de l'article 180 du Code des impôts sur le revenu 1992) mais à l'impôt des personnes morales (en vertu de l'article 220 du même Code). Les décharges pour déchets industriels, en revanche, sont exploitées par des entreprises privées, qui sont, quant à elles, soumises à l'impôt des sociétés. Selon l'OVAM et le Gouvernement flamand, la différence essentielle entre l'impôt des sociétés et l'impôt des personnes morales consiste en ce que le premier porte sur les bénéfices de personnes morales qui exploitent une entreprise ou qui exercent des activités lucratives, alors que le second concerne les revenus de personnes morales qui n'exercent pas d'activité lucrative.

Ils soulignent à cet égard que les déchets industriels et les déchets ménagers proviennent de producteurs ou pollueurs tout à fait différents. Les coûts du déversement de déchets ménagers doivent, au final, être supportés par le producteur ou par le pollueur, qui, par définition, est une administration communale, chargée de la collecte des déchets ménagers. Les communes sont en effet exclusivement compétentes pour la collecte et le ramassage des déchets ménagers sur leur territoire. Etant donné que les communes ne poursuivent pas un but de lucre, elles ne peuvent déduire les coûts de la collecte des déchets ménagers d'aucun bénéfice. Le coût de l'élimination des déchets ménagers, y compris la redevance d'environnement, ne peut donc jamais constituer un coût déductible d'une entreprise. Il en va autrement pour les producteurs de déchets industriels.

A.3.1. A supposer, néanmoins, que la Cour admette la comparabilité, l'OVAM et le Gouvernement flamand estiment que le législateur décrétoal poursuivait un but légitime en instaurant la différence de traitement en cause, c'est-à-dire en supprimant une différence de traitement illicite résultant de la suppression, au niveau de l'autorité fédérale, de la déductibilité fiscale des redevances d'environnement à compter de l'exercice 2004. Selon eux, cette mesure fédérale faisait naître une inégalité manifeste entre les décharges privées et les intercommunales. La non-déductibilité des redevances d'environnement concerne uniquement les décharges privées, car elles seules sont soumises à l'impôt des sociétés. Les intercommunales ne sont pas concernées par cette mesure, étant donné qu'elles sont soumises à l'impôt des personnes morales. En conséquence, les intercommunales bénéficiaient d'un avantage concurrentiel. Selon l'OVAM et le Gouvernement flamand, c'est pour cette raison que le législateur décrétoal a fait de la suppression de cette inégalité manifeste un objectif à promouvoir. Sur cette base, il a considéré qu'une mesure compensatoire devait être prise. En outre, le législateur décrétoal craignait que la non-déductibilité des redevances d'environnement rende plus attractive l'exportation de déchets en dehors de la Région flamande. Selon l'OVAM et le Gouvernement flamand, bien que les exportateurs de déchets doivent s'acquitter d'une taxe sur le tri, cette taxe n'est que rarement perçue dans la pratique. Il risquait donc de devenir *de facto* moins onéreux d'exporter les déchets.

A.3.2. L'OVAM et le Gouvernement flamand soulignent que la mesure de compensation ne vaut que pour les années 2003, 2004, 2005 et 2006. En outre, la compensation est extinctive, en ce sens qu'en 2003, la redevance d'environnement devait être payée à hauteur de 70 %, en 2004 à hauteur de 77,5 %, en 2005 à hauteur de 85 %, et en 2006 à hauteur de 92,5 %. Le législateur décrétoal aurait ainsi voulu donner aux entreprises concernées la possibilité de s'adapter progressivement à la nouvelle situation fiscale.

A.3.3. L'OVAM et le Gouvernement flamand estiment que la disposition en cause ne compromet pas les droits de tiers. Ni la mesure fédérale relative à la non-déductibilité des redevances d'environnement, ni la disposition en cause ne désavantagent les intercommunales sur le plan financier : leur situation reste inchangée. Certes, la compensation ne vaut pas pour l'unique décharge privée autorisée pour les déchets ménagers, mais il y a lieu, selon l'OVAM et le Gouvernement flamand, de tenir compte, à cet égard, du fait que les coûts de déversement de déchets ménagers sont, en fin de compte, supportés par le producteur particulier, qui, par définition, ne peut déduire fiscalement ces frais. Si les déchets ne proviennent pas de particuliers, il s'agit alors, par définition, de déchets industriels et, dans ce cas, la mesure de compensation s'applique bel et bien.

A.4. L'OVAM et le Gouvernement flamand font aussi valoir que la différence de traitement en cause est fondée sur des critères adéquats, qui présentent un rapport manifeste et raisonnable avec la nature, le but et les effets de la mesure, et que le moyen employé est raisonnablement proportionné au but visé.

A.5. La SA « André Celis Containers » estime que l'article 47, § 2<sup>quater</sup>, du décret sur les déchets fait naître une différence de traitement inadmissible entre le déversement de déchets ménagers et de déchets assimilés aux déchets ménagers et le déversement de déchets industriels : en effet, le déversement de déchets industriels est moins onéreux que le déversement de déchets ménagers, alors que les déchets industriels sont plus polluants que les déchets ménagers. Selon elle, les contribuables aussi sont traités différemment, de manière injustifiée, selon qu'ils sont soumis ou non à l'impôt des sociétés. Cette différence de traitement serait en outre manifeste, parce que les contribuables qui sont soumis à l'impôt des sociétés bénéficient d'une réduction de 30 %. Enfin, la disposition en cause ferait également naître une différence de traitement injustifiée entre les contribuables qui sont soumis à l'impôt des sociétés, selon qu'ils exploitent une décharge de catégorie 1 ou une décharge de catégorie 2.

A.6.1. La SA « André Celis Containers » estime que les situations sont, en l'espèce, suffisamment comparables, parce qu'avant l'insertion de l'article 47, § 2<sup>quater</sup>, dans le décret sur les déchets, aucune distinction n'était faite, en ce qui concerne le montant de la redevance d'environnement, selon que les déchets

étaient déversés sur une décharge autorisée pour les déchets industriels ou sur une décharge autorisée pour les déchets ménagers, et parce que cette distinction a disparu dès l'extinction de la mesure en cause. En outre, il n'y aurait, entre les deux situations, aucune différence en ce qui concerne le principe : dans les deux cas, la redevance tend à inciter les secteurs du recyclage et de la réutilisation à atteindre des taux de réutilisation déterminés.

A.6.2. L'OVAM et le Gouvernement flamand répondent qu'avant l'adoption de la disposition en cause, il n'existait en effet aucune différence de traitement, en ce qui concerne le montant de la redevance d'environnement, selon que les déchets étaient déversés sur une décharge autorisée pour les déchets industriels ou sur une décharge autorisée pour les déchets ménagers. En revanche, la façon dont cette redevance pouvait être traitée par les personnes morales sur le plan comptable différait, selon eux, de manière significative. C'est précisément pour cette raison que la disposition en cause aurait été instaurée.

A.6.3. La SA « André Celis Containers » réplique que le raisonnement tenu par l'OVAM et par le Gouvernement flamand au sujet des situations fiscales différentes est dénué de pertinence. Ainsi qu'ils le disent eux-mêmes, les décharges de catégorie 2 (déchets ménagers) sont « la plupart du temps » exploitées par des intercommunales, qui ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés. Certaines décharges de catégorie 2 sont donc aussi exploitées par des entreprises privées, comme la SA « REMO ».

La SA « André Celis Containers » conteste également la thèse de l'OVAM et du Gouvernement flamand selon laquelle les déchets industriels et les déchets ménagers ne sont pas comparables. Elle fait valoir que la réglementation prévoit aussi, outre ces deux catégories, les catégories suivantes : « les déchets assimilés aux déchets ménagers » et « les déchets industriels non dangereux qui, en raison de leur nature ou de leur composition, sont comparables aux déchets ménagers ». Ces deux catégories peuvent être déversées sur des décharges autorisées pour les déchets ménagers. Certains déchets industriels peuvent donc aussi être déversés sur une décharge de catégorie 2.

A.7.1. La SA « André Celis Containers » estime que la disposition en cause fait naître une différence de traitement injustifiée entre deux catégories de contribuables se trouvant dans des situations comparables. A cet égard, elle renvoie à l'arrêt du Conseil d'Etat n° 160.598 du 27 juin 2006, dans lequel ce dernier aurait considéré que le recours à des taux d'imposition différents selon qu'une personne morale est ou non soumise à l'impôt des sociétés n'est pas compatible avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution.

A.7.2. L'OVAM et le Gouvernement flamand estiment que la taxe instaurée par le règlement-taxe qui a fait l'objet de l'arrêt précité du Conseil d'Etat diffère fondamentalement de la redevance examinée dans le cadre de la présente affaire - tant au niveau de la nature de la taxe qu'au niveau de l'objectif qu'elle poursuit -, et que l'on ne saurait, par conséquent, tirer de cet arrêt aucun enseignement pour l'affaire présente.

A.8.1. Selon la SA « André Celis Containers », la différence de traitement en cause n'est pas justifiée de façon satisfaisante. Les travaux préparatoires seraient particulièrement sommaires sur ce point. En outre, l'objectif invoqué dans les travaux préparatoires - compenser la non-déductibilité des redevances d'environnement - ne serait pas convaincant. Cet objectif ne justifie nullement, selon la SA « André Celis Containers », la différence de traitement instaurée, selon que les déchets sont déversés sur une décharge de catégorie 1 ou sur une décharge de catégorie 2.

A cet égard, elle souligne que la décharge pour déchets ménagers sur laquelle elle a déversé des déchets en 2003 est exploitée par une entreprise (la SA « REMO »), qui est donc soumise à l'impôt des sociétés. Selon elle, cette entreprise exploite à la fois une décharge de catégorie 1 et une décharge de catégorie 2. L'argument de l'OVAM et du Gouvernement flamand, pris de la circonstance que les décharges pour déchets ménagers sont, la plupart du temps, exploitées par des intercommunales, est donc dénué de pertinence en l'espèce.

A.8.2. Selon la SA « André Celis Containers », la différence de traitement en cause est aussi motivée, dans les travaux préparatoires, par la nécessité de grever au minimum les recettes de l'autorité flamande. Elle estime cependant que ceci ne saurait justifier la différence de traitement instaurée. Etant donné que les décharges privées de catégorie 2 ne représentent qu'une minorité - la plupart des décharges étant des intercommunales - une égalité de traitement n'aurait raisonnablement pas affecté de manière importante les recettes de l'autorité flamande.

A.8.3. La SA « André Celis Containers » estime également qu'il ne saurait être question d'une distorsion de concurrence en faveur des intercommunales, qui résulterait du fait que les redevances d'environnement ne seraient plus déductibles. En effet, les intercommunales exploitent des décharges de catégorie 2, alors que la mesure en cause octroie une compensation aux décharges de catégorie 1. Selon la SA « André Celis Containers », les deux types de décharges ne sauraient entrer en concurrence, de sorte qu'il ne peut pas être question non plus d'un désavantage concurrentiel pour les décharges privées de catégorie 1. Elle estime également que l'OVAM et le Gouvernement flamand se contredisent, en partant du principe, d'une part, que les décharges de catégorie 1 ne sont pas comparables aux décharges de catégorie 2 et, d'autre part, que la mesure en cause est, entre autres, dictée par le fait que les décharges privées de catégorie 1 se trouvent dans une situation défavorable, en termes de concurrence, par rapport aux décharges publiques de catégorie 2.

A.8.4. Selon la SA « André Celis Containers », la thèse selon laquelle la non-déductibilité des redevances d'environnement engendrerait un[e] départ/délocalisation du traitement des déchets vers l'étranger ne peut pas non plus justifier la différence de traitement en cause. Elle souligne qu'il a été dit, lors des travaux préparatoires, que les exportateurs de déchets devaient en principe s'acquitter d'une taxe sur le tri mais que cette taxe ne serait, *de facto*, que rarement perçue, de sorte qu'il serait plus avantageux d'exporter des déchets que de les traiter. Elle estime que ce raisonnement peut difficilement justifier la différence de traitement en cause, faute de but légitime.

A.9.1. Selon la SA « André Celis Containers », le déversement de déchets industriels étant moins taxé que le déversement de déchets ménagers et les déchets industriels étant plus polluants que les déchets ménagers, la disposition en cause a pour effet qu'il est porté atteinte aux dispositions du Chapitre II du décret sur les déchets, aux directives européennes applicables en la matière, au principe de l'échelle de Lansink et au principe du « pollueur payeur ». Partant, il ne saurait être question, selon elle, d'un but légitime.

A.9.2. L'OVAM et le Gouvernement flamand répondent que le principe de l'échelle de Lansink, tel qu'il est formulé à l'article 5 du décret sur les déchets, n'est pas violé, parce que la disposition en cause ne réduit pas la taxe sur les déchets au point de rendre les taxes de déversement inférieures aux autres méthodes de traitement des déchets.

A.10. Selon la SA « André Celis Containers », la différence de traitement en cause produit des effets disproportionnés. Ceci ressort, selon elle, du fait que la personne qui déverse des déchets industriels - plus polluants que les déchets ménagers - bénéficie d'une réduction significative de la redevance d'environnement, plus précisément de 30 %. En outre, elle estime qu'il n'existe pas de proportionnalité entre la capacité de contribution du redevable et le taux d'imposition, précisément parce que ceux qui sont potentiellement les plus gros pollueurs sont ceux qui paient le moins. Selon elle, il est par ailleurs également porté atteinte, en l'espèce, à un principe fondamental, celui du « pollueur payeur », ce qui démontre *a fortiori* la disproportion de la mesure. Enfin, selon elle, d'autres solutions étaient envisageables pour remédier au problème de la non-déductibilité des redevances d'environnement.

- B -

B.1. L'article 47, §§ 2 et 2<sup>quater</sup>, du décret de la Région flamande du 2 juillet 1981 relatif à la prévention et à la gestion des déchets (ci-après : décret sur les déchets), dans la version applicable aux faits de la cause pendante devant le juge *a quo*, dispose :

« § 2. Le montant des redevances écologiques visées au § 1 est fixé comme suit :

[...]

7° 49,58 EUR par tonne, pour le déversement de déchets sur une décharge autorisée pour le déversement de déchets industriels;

8° a) 3,72 EUR par tonne, pour le déversement sur la décharge précitée de :

- déchets provenant du travail de la pierre de taille;
- boues de marbre et de meulage comprimées;

b) 12,39 EUR par tonne, pour le déversement sur la décharge précitée de :

- résidus d'entreprises autorisées à immobiliser des déchets industriels;

9° 2,48 EUR par tonne, pour le déversement sur la décharge précitée de déchets provenant d'opérations d'assainissement du sol, qui ont été approuvées par la OVAM (Société publique des déchets pour la Région flamande) et pour lesquelles de l'avis de la OVAM les procédés d'assainissement autres que l'enlèvement et le déversement entraîneraient des dépenses démesurées ou seraient impraticables, ainsi que de l'élimination de revêtement et d'éléments structurels de bâtiments qui contiennent de l'amiante et de résidus provenant de centres d'assainissement du sol autorisés et d'installations autorisées de traitement de boues d'avaloir;

10° a) 49,58 EUR x K par tonne, pour le déversement de déchets sur une décharge autorisée pour le déversement d'ordures ménagères, étant entendu que :

- K = 0,75 pour l'année d'imposition 1996 et K = 1 à partir de l'année d'imposition 1997, en ce qui concerne le déversement d'ordures ménagères;

- K = 1 pour le déversement de déchets autres que les ordures ménagères;

b) 47,10 EUR x K par tonne, pour le déversement de déchets sur une décharge autorisée pour le déversement d'ordures ménagères, qui procède à la réduction active des dégagements de gaz et à la récupération de l'énergie présente dans ces dégagements, étant entendu que :

- K = 0,75 pour l'année d'imposition 1996 et K = 1 à partir de l'année d'imposition 1997, en ce qui concerne le déversement d'ordures ménagères;

- K = 1 pour le déversement de déchets autres que les ordures ménagères;

c) par dérogation aux points a) et b), le montant de la redevance est fixé à 13,26 EUR par tonne, à partir du 1er janvier 1998, pour le déversement d'ordures ménagères qui ne pouvaient être incinérées dans un four autorisé pour l'incinération d'ordures ménagères, parce que ce four a temporairement été mis hors service par l'exploitant, à titre volontaire, pour des raisons écologiques. Toutefois, cette dérogation n'est applicable, pour chaque four, que pour une période de 18 mois prenant cours le premier jour du mois au cours duquel le four a volontairement été mis hors service;

11° 2,48 EUR par tonne, pour le déversement sur la décharge précitée de :

- déchets provenant d'opérations d'assainissement du sol, qui ont été approuvées par la 'Openbare Afvalstoffenmaatschappij voor het Vlaamse Gewest' (Société publique des Déchets pour la Région flamande) et pour lesquelles de l'avis de la 'Openbare Afvalstoffenmaatschappij voor het Vlaamse Gewest' les procédés d'assainissement autres que l'enlèvement et le déversement entraîneraient des dépenses démesurées ou seraient impraticables et de résidus provenant de centres d'assainissement du sol autorisés et d'installations autorisées de traitement de boues d'avaloir;

[...]

13° 49,58 EUR par tonne, pour le déversement sur la décharge précitée de déchets industriels;

[...]

38° 6,2 euros/tonne pour la mise en décharge dans un établissement autorisé à cet effet et 1,24 euro/tonne pour l'incinération dans un établissement autorisé à cet effet, de résidus de recyclage provenant d'entreprises qui utilisent ou trient des déchets collectés sélectivement, mentionnés ci-dessous, comme matière première pour la production de nouveaux produits.

La fraction résiduaire à mettre en décharge ou à incinérer doit, après prétraitement, être inférieure aux pourcentages ci-dessous lesquels doivent se rapporter à l'acheminement total des déchets en question, sur base annuelle, vers l'établissement autorisé :

- 5 pour cent en poids pour déchets de papier et de carton;
- 15 pour cent en poids pour déchets de verre;
- 13 pour cent en poids pour déchets de chiffons;
- 25 pour cent en poids pour déchets plastiques, valable pour les entreprises utilisant des déchets plastiques pour la production de nouveaux produits;

[- 5 pour cent en poids pour déchets plastiques, valable pour les entreprises qui trient les déchets plastiques;]

- 10 pour cent en poids pour déchets de ferraille électronique et électrique;

[- 10 pour cent en poids pour déchets de ferraille;]

- 20 pour cent en poids pour déchets de bois;
- 5 pour cent en poids pour déchets verts;
- 5 pour cent en poids pour déchets de polystyrène expansé;
- 10 pour cent en poids pour déchets de légumes, de fruits et de jardin (GFT);

- 11 pour cent en poids pour le mélange de déchets de légumes, de fruits et de jardin et de couches usées;
- 5 pour cent en poids pour déchets de construction et de démolition;
- 10 pour cent en poids pour déchets de caoutchouc, autres que déchets de pneus;
- 5 pour cent en poids pour déchets de pneus;
- 20 pour cent en poids pour déchets plastiques, emballages métalliques et briques pour boissons (PMD);
- 25 pour cent en poids pour déchets de compactage/flottation issus de la transformation de ferraille.
- 5 pour cent en poids pour déchets alimentaires;
- 25 pour cent en poids pour solvants usés.

[Les pourcentages en poids mentionnés valent pour l'incinération et la mise en décharge ensemble.]

La mise en décharge dans un établissement autorisé à cet effet, ou l'incinération dans un établissement autorisé à cet effet, de déchets provenant de la collecte sélective de déchets de papier ou de carton ou du prétraitement comme matière première par l'établissement autorisé pour la production de nouveau papier ou carton, est soumis à un tarif de 1,24 euro par tonne.

La mise en décharge dans un établissement autorisé à cet effet, ou l'incinération dans un établissement autorisé à cet effet, de résidus de recyclage provenant d'établissements qui utilisent ou trient les déchets de verre collectés sélectivement comme matière première pour la production de verre, est soumis à un tarif de 0 euro par tonne.

Il y a lieu de considérer comme base annuelle les quatre derniers trimestres connus qui précèdent le trimestre de la mise en décharge ou de l'incinération des déchets.

[...]

§ 2<sup>quater</sup>. Le montant de la redevance écologique tel que fixé à l'article 47, § 2, 7°, 8°, a) et b), et 9°, est multiplié par les coefficients suivants pour les redevables assujettis aux impôts des sociétés conformément à l'article 179 du Code des impôts sur les revenus :

- 0,7 pour les redevances établies en 2003;
- 0,775 pour les redevances établies en 2004;
- 0,85 pour les redevances établies en 2005;
- 0,925 pour les redevances établies en 2006 ».

B.2. Il est demandé à la Cour si l'article 47, § 2<sup>quater</sup>, du décret sur les déchets est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution en ce que le coefficient 0,7 qu'il fixe pour les redevances établies en 2003 est appliqué seulement aux redevances écologiques pour le déversement de déchets sur des décharges autorisées pour les déchets industriels et non aux redevances écologiques pour le déversement de déchets de composition identique sur des décharges autorisées pour les déchets ménagers, alors que les déchets industriels sont intrinsèquement plus polluants que les déchets ménagers.

B.3. La disposition en cause prévoit une réduction temporaire du montant de la redevance écologique fixée à l'article 47, § 2, 7°, 8°, et 9°, du décret sur les déchets.

Il s'agit plus précisément du montant de la redevance écologique frappant le déversement de déchets sur une décharge autorisée pour les déchets industriels. La réduction du montant de la redevance ne s'applique donc pas au déversement de déchets sur une décharge autorisée pour les déchets ménagers, visé à l'article 47, § 2, 10°, 11° et 13°, du décret sur les déchets.

En outre, la réduction ne s'applique qu'aux « redevables assujettis aux impôts [lire : à l'impôt] des sociétés conformément à l'article 179 du Code des impôts sur les revenus [1992] ».

B.4. Contrairement à ce que soutiennent l'OVAM et le Gouvernement flamand, les décharges autorisées pour les déchets ménagers sont suffisamment comparables aux décharges autorisées pour les déchets industriels, en ce qui concerne la disposition en cause.

En effet, avant l'instauration de la disposition en cause, le décret sur les déchets ne créait pas de différence de traitement – sauf dans un certain nombre de cas particuliers (voy. l'article 47, § 2, 8°, 9°, 10°, b), et 11°) - en matière de montant de la redevance écologique, selon que le déversement se faisait sur une décharge autorisée pour les déchets industriels ou sur une décharge autorisée pour les déchets ménagers (voy. l'article 47, § 2, 7°, 10°, a), et 13°).

La circonstance que les décharges autorisées pour les déchets ménagers sont exploitées dans la plupart des cas par des intercommunales, qui ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés, alors que les décharges autorisées pour les déchets industriels sont généralement exploitées par des entreprises privées qui sont, quant à elles, soumises à l'impôt des sociétés, ne conduit pas à une autre conclusion en ce qui concerne la comparabilité. Au demeurant, l'OVAM et le Gouvernement flamand reconnaissent eux-mêmes qu'en 2003 - année au cours de laquelle ont été effectués les déversements ayant donné lieu à la contestation devant le juge *a quo* - les décharges autorisées pour les déchets ménagers n'étaient pas toutes exploitées par des intercommunales. Il ressort des faits de la cause pendante devant le juge *a quo* que les déchets déversés en 2003 par la SA « André Celis Containers » - ou au moins une partie de ceux-ci - ont abouti sur une décharge autorisée pour les déchets ménagers, exploitée par une entreprise privée.

B.5. Il ressort des articles 5.2.4.1.3, § 4, et 5.2.4.1.4, § 1er, de l'arrêté du Gouvernement flamand du 1er juin 1995 fixant les dispositions générales et sectorielles en matière d'hygiène de l'environnement, dans la version applicable en 2003, que certains déchets industriels ne peuvent être déversés que sur des décharges autorisées pour les déchets ménagers. C'est le cas notamment des déchets industriels qui sont comparables aux déchets ménagers en raison de leur nature ou de leur composition. L'article 47, § 2, 13°, du décret sur les déchets, dans sa version applicable en 2003, prévoit du reste une catégorie distincte, en ce qui concerne le montant de la redevance écologique, pour le déversement de déchets industriels sur une décharge autorisée pour les déchets ménagers.

B.6.1. La disposition en cause a été insérée dans le décret sur les déchets par l'article 45 du décret du 27 juin 2003 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2003.

Cette disposition fait l'objet du commentaire suivant dans les travaux préparatoires :

« L'auteur justifie son amendement par l'entrée en vigueur, cette année, de la loi portant réforme de l'impôt des sociétés, qui a pour effet que la déductibilité fiscale des redevances écologiques n'est plus autorisée à partir de l'exercice d'imposition 2004.

Du fait de la non-déductibilité des redevances écologiques (qui sont des impôts proprement régionaux), ce sont principalement les décharges privées, autorisées pour le déversement de déchets industriels, qui sont lourdement touchées du point de vue financier.

En outre, la non-déductibilité de la redevance sur les déchets concerne principalement les décharges, parce que, pour elles, la redevance représente plus de la moitié du montant total des droits de déversement.

Cette mesure fédérale a pour effet d'imposer aux décharges privées un désavantage concurrentiel supplémentaire par rapport aux entreprises intercommunales de traitement des déchets. En effet, ces intercommunales sont soumises à l'impôt des personnes morales et la non-déductibilité des impôts proprement régionaux à l'impôt des sociétés n'a donc pour elles aucune conséquence fiscale ou financière.

Dans la pratique, la mesure fédérale a donc pour conséquence de perturber l'équilibre qui existe actuellement dans la réglementation des redevances écologiques, qui est une compétence régionale. L'on peut donc aussi affirmer que cette mesure fédérale de non-déductibilité crée une discrimination entre, d'une part, les entreprises intercommunales de traitement des déchets, publiques, et, d'autre part, les entreprises privées de traitement des déchets. Compte tenu des observations du commissaire européen Bolkestein concernant l'organisation des initiatives publiques dans le secteur environnemental en Flandre, cette distorsion de concurrence supplémentaire est difficilement défendable. De surcroît, ceci n'entraîne pas dans les objectifs du législateur décentralisé lorsqu'il a adopté la réglementation actuellement en vigueur.

En outre, cette mesure provoquera un déplacement du traitement des déchets de la Région flamande vers nos pays voisins. Bien que les collecteurs de déchets doivent, selon la réglementation actuelle, payer une redevance sur le tri lorsqu'ils exportent des déchets en dehors de la Région flamande, cette redevance n'est *de facto* que peu ou pas perçue, vu les possibilités restreintes de contrôle. Etant donné que la redevance sur le tri avait pour but de placer les exportateurs de déchets sur le même pied que les entreprises de traitement en Flandre en ce qui concerne l'importance des redevances sur les déchets, la non-déductibilité de la redevance sur les déchets, combinée à la quasi non-perception de la redevance sur le tri, entraînera incontestablement de graves distorsions de concurrence, avec pour résultat final une augmentation sensible des exportations de déchets flamands.

La mesure temporaire proposée est conciliable avec le plan sur les déchets parce que, du fait des modifications proposées, les redevances frappant le déversement seront toujours plus importantes que les redevances frappant les autres méthodes de traitement final, ce qui cadre parfaitement avec l'échelle de Lansink.

Le présent projet de modification est soumis au Parlement flamand afin de limiter quelque peu, au niveau flamand, les effets précités de la mesure fédérale et de faire à nouveau se rapprocher les conditions de concurrence des différents acteurs du marché.

La présente proposition de modification du chapitre IX du décret du 2 juillet 1981 vise donc à proposer pour ce secteur une mesure qui tempère quelque peu, à court terme et pour une période limitée, les effets préjudiciables sur le plan financier. Afin de grever le moins possible les recettes de l'autorité flamande et de supprimer un tant soit peu le désavantage concurrentiel par rapport aux intercommunales, la réduction de ces redevances n'est instaurée que pour les décharges de classe 1. Le but est d'offrir aux entreprises de ces secteurs une période transitoire devant leur permettre de s'adapter à la nouvelle situation.

Le coefficient appliqué pour la réduction des montants des redevances dues vise à compenser partiellement la non-déductibilité des redevances écologiques à l'impôt fédéral des sociétés pour les redevances établies en 2003.

Le *ministre* ajoute que cette problématique a été récemment examinée lors d'une réunion des commissions réunies de Politique générale, des Finances et du Budget et de l'Environnement, de la Conservation de la nature et de l'Aménagement du territoire [...]. L'amendement prévoit deux restrictions importantes : la compensation s'applique uniquement pour l'année fiscale 2003 et uniquement pour ceux qui sont soumis à l'impôt des sociétés. Le but n'est pas de réduire la redevance sur les déchets pour les intercommunales. Le régime de compensation permet de traiter de manière à peu près identique les intercommunales et les entreprises privées, en attendant que les redevances soient fixées à un autre niveau ou que l'autorité fédérale décide de retirer les circulaires en question ou de les adapter. Le problème était que le paiement des frais de déversement était repris dans le calcul du chiffre d'affaires, alors que le paiement des redevances figurait dans le compte de bilan. En vertu des circulaires, les entreprises sont désormais obligées de faire figurer les redevances dans le compte de résultats, de sorte qu'elles sont soumises à l'impôt des sociétés. De ce fait, il existe actuellement une situation contre nature entre les entreprises privées et les intercommunales. Il est à présent proposé de résoudre les problèmes pour 2003. Pour remédier définitivement aux difficultés, l'autorité flamande est en contact permanent avec l'administration fédérale concernée. En cas d'échec, les redevances devront être conçues d'une autre manière » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2002-2003, n° 1690/7, pp. 14-16).

B.6.2. L'article 2 du décret du 19 décembre 2003 contenant diverses mesures d'accompagnement du deuxième ajustement du budget 2003 a remplacé et modifié la disposition en cause en ce sens que la mesure en question s'applique non seulement aux redevances établies en 2003 mais également, fût-ce de manière dégressive, aux redevances établies en 2004, 2005 et 2006. En vertu de l'article 4 de ce décret, ses dispositions entrent en vigueur le 1er janvier 2003.

Les travaux préparatoires mentionnent :

« Le décret du 27 juin 2003 contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2003 a prévu, en ce qui concerne la redevance sur les déchets, une compensation temporaire pour les décharges privées, soumises à l'impôt des sociétés. Du fait de la non-déductibilité des redevances écologiques à l'impôt des sociétés, ce sont principalement ces décharges qui sont financièrement touchées. La compensation doit permettre aux entreprises concernées de s'adapter au cours d'une période transitoire, à leur nouvelle situation en matière d'impôt des sociétés.

Cette compensation était d'application pour les redevances établies en 2003.

Le même décret a instauré une mesure de compensation analogue pour le secteur du textile et celui des blanchisseries en ce qui concerne la redevance sur les eaux usées. Cette mesure compensatoire a toutefois été répartie sur quatre ans.

Pour maintenir l'analogie entre les deux mesures compensatoires, il est donc souhaitable de moduler la compensation en matière de redevance sur les déchets de la même manière que la compensation dont peuvent bénéficier le secteur du textile et celui des blanchisseries.

Parce ce que le décret du 27 juin 2003 est entré en vigueur le 1er juillet 2003 et que la compensation ne commence à jouer que pour les redevances établies au cours de l'année 2003, un problème d'interprétation peut surgir. Pour supprimer toute imprécision à cet égard, il est désormais stipulé que la période transitoire prend cours le 1er janvier 2003 » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2003-2004, n° 1947/3, p. 4).

B.7.1. Il ressort des travaux préparatoires cités que la disposition en cause a été instaurée à titre compensatoire pour la mesure contenue dans l'article 8 de la loi du 24 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale.

L'article 8 précité a modifié l'article 198 du Code des impôts sur les revenus 1992 en ce sens que – à partir de l'exercice d'imposition 2004 – « les impôts, taxes et rétributions régionaux autres que ceux visés à l'article 3 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative aux financements des Communautés et des Régions, ainsi que les accroissements, majorations, frais et intérêts de retard afférents à ces impôts, taxes et rétributions non déductibles » ne peuvent plus être déduits comme frais professionnels à l'impôt des sociétés.

Au sens de cette disposition, les redevances écologiques en cause sont des impôts régionaux.

B.7.2. Il ressort également des travaux préparatoires de la disposition en cause que le législateur décrétole a estimé que la mesure de non-déductibilité des redevances écologiques instaurée par la loi du 24 décembre 2002 devait être compensée temporairement, parce que cette mesure fédérale impose « un désavantage concurrentiel supplémentaire aux décharges privées par rapport aux entreprises intercommunales de traitement des déchets » et « crée une discrimination entre, d'une part, les entreprises intercommunales de traitement des déchets,

publiques, et, d'autre part, les entreprises privées de traitement des déchets » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2002-2003, n° 1690/7, p. 15).

B.8. Au regard de l'objectif précité, il est pertinent que la mesure en cause s'applique uniquement aux « redevables assujettis aux impôts [lire : à l'impôt] des sociétés conformément à l'article 179 du Code des impôts sur les revenus [1992] ». En effet, seuls ces redevables sont affectés par la mesure instaurée par la loi du 24 décembre 2002. Etant donné que, conformément à l'article 180 du Code des impôts sur les revenus 1992, les intercommunales ne sont pas soumises à l'impôt des sociétés, il est raisonnablement justifié, eu égard à l'objectif poursuivi par le législateur décentral, que la mesure en cause ne leur soit pas applicable.

B.9.1. Ainsi qu'il a été rappelé en B.4, les décharges autorisées pour les déchets ménagers n'étaient pas toutes exploitées par des intercommunales en 2003.

Les exploitants privés de décharges autorisées pour les déchets ménagers ne se trouvent pas, au regard de la mesure en cause et de l'objectif qu'elle poursuit, dans une situation différente de celle des exploitants privés de décharges autorisées pour les déchets industriels. En effet, les exploitants privés de décharges autorisées pour les déchets ménagers sont tout autant touchés par la mesure fédérale de non-déductibilité des redevances écologiques à l'impôt des sociétés.

B.9.2. Eu égard à l'objectif mentionné en B.7.2, visant à tempérer, par suite de la loi du 24 décembre 2002, le désavantage concurrentiel apparu pour les entreprises privées de traitement des déchets par rapport aux entreprises intercommunales de traitement des déchets, il n'est pas pertinent de n'appliquer la mesure en cause qu'aux déversements sur des décharges autorisées pour les déchets industriels et non aux déversements sur des décharges privées autorisées pour les déchets ménagers.

L'objectif de « grever le moins possible les ressources de l'autorité flamande » (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2002-2003, n° 1690/7, p. 15) ne saurait justifier la différence de

traitement précitée. Il en est d'autant plus ainsi que les décharges autorisées pour les déchets ménagers ne sont qu'exceptionnellement exploitées par des entreprises privées.

B.10. Ce ne sont pas seulement les exploitants privés de décharges mais également les entreprises de recyclage privées déversant sur une décharge autorisée les déchets qu'elles ne peuvent traiter qui sont affectées par la mesure fédérale de non-déductibilité des redevances écologiques à l'impôt des sociétés. En cas de dépassement du pourcentage en poids visé à l'article 47, § 2, 38°, du décret relatif aux déchets, ces entreprises ne peuvent néanmoins bénéficier de la mesure contenue dans la disposition en cause que lorsqu'elles déversent les déchets qu'elles ne peuvent traiter sur une décharge autorisée pour les déchets industriels, ce qui n'est pas possible dans tous les cas, comme cela a été rappelé en B.5, et notamment lorsqu'il s'agit de déchets industriels comparables à des déchets ménagers en raison de leur nature et de leur composition. Eu égard à l'objectif poursuivi par le législateur décretal, il n'est pas raisonnablement justifié que les entreprises de recyclage ne puissent bénéficier de la mesure en cause lorsque, conformément à la réglementation environnementale en vigueur, elles doivent obligatoirement déverser les déchets qu'elles ne peuvent traiter sur des décharges autorisées pour déchets ménagers.

Au demeurant, il n'est pas cohérent d'appliquer aux déversements de résidus de recyclage qui ne dépassent pas le pourcentage en poids visé à l'article 47, § 2, 38°, du décret sur les déchets un tarif uniforme, indépendant de la question de savoir si la décharge en question est autorisée pour les déchets industriels ou pour les déchets ménagers, alors que pour des déversements de résidus de recyclage qui dépassent le pourcentage en poids précité, les tarifs diffèrent en fonction de la nature de l'autorisation accordée à la décharge concernée.

B.11.1. En ce que la disposition en cause ne prévoit pas que le coefficient 0,7 applicable pour les redevances établies en 2003 s'applique aux redevances que doivent payer les redevables soumis à l'impôt des sociétés pour le déversement de déchets industriels sur des décharges autorisées pour les déchets ménagers, elle est incompatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

B.11.2. Dès lors que cette lacune est située dans le texte soumis à la Cour, il appartient au juge *a quo* de mettre fin à l'inconstitutionnalité constatée par celle-ci, ce constat étant exprimé en des termes suffisamment précis et complets pour permettre que la disposition en cause soit appliquée dans le respect des articles 10 et 11 de la Constitution.

B.12. La question préjudicielle appelle une réponse affirmative.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 47, § 2<sup>quater</sup>, du décret de la Région flamande du 2 juillet 1981 relatif à la prévention et à la gestion des déchets, dans la version telle qu'elle a été remplacée par le décret du 19 décembre 2003 contenant diverses mesures d'accompagnement du deuxième ajustement du budget 2003, viole les articles 10 et 11 de la Constitution en ce qu'il ne prévoit pas que le coefficient 0,7 applicable pour les redevances établies en 2003 s'applique aux redevances que doivent payer les redevables soumis à l'impôt des sociétés pour le déversement de déchets industriels sur des décharges autorisées pour les déchets ménagers.

Ainsi prononcé en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, à l'audience publique du 16 février 2012.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

M. Bossuyt