

La fiscalité locale environnementale utilisée à des fins incitatives et dissuasives

Quand « local » ne peut rimer avec « environnemental », sauf accessoirement

par

Jean BOURTEMBOURG

*Avocat au barreau de Bruxelles
Maître de conférences à l'UCL-Mons*

Matthieu DE MÛELENAERE

Avocat au barreau de Bruxelles

Introduction

1. L'objet de notre réflexion est en même temps d'une importance considérable et d'un impact dérisoire.

L'importance considérable de la fiscalité environnementale est liée à la prise de conscience, par l'opinion et les pouvoirs publics, de l'absolue nécessité de placer la protection de l'environnement au cœur des politiques publiques.

Cette prise de conscience est née il y a une quarantaine d'années devant l'évidence de plus en plus manifeste des dégradations environnementales causées par nos modes de consommation et de production. Elle n'a ensuite cessé de se développer à mesure que l'opinion publique a pu comprendre, et déjà constater, que ces dégradations nous obligeraient à repenser notre manière de vivre sur cette planète¹.

Ce long processus de conscientisation sociétale a pris un tournant inédit, en fin d'année 2018, avec la mobilisation sans précédent de centaines de milliers de citoyens, en Belgique et dans le monde, pour exiger des mesures concrètes, à la hauteur des enjeux climatique et environnemental.

Ainsi, l'absolue nécessité que les pouvoirs publics mobilisent tous les outils dont ils disposent pour réussir la transition écologique ne semble aujourd'hui plus discutable.

L'on peut classiquement répertorier cinq instruments étatiques pouvant être mis en œuvre dans le cadre d'une politique environnementale : la réglementation, les permis négociables, les subsides, les redevances et la fiscalité².

Seul ce dernier instrument constitue l'objet de ces quelques réflexions³.

- (1) Les phénomènes attestant de l'impact humain sur l'environnement ne sont plus à démontrer. Pour citer quelques chiffres : la désertification progresse de 38 m² chaque seconde, principalement sous l'effet de la sécheresse et de la mauvaise utilisation des sols ; la consommation d'eau sur la planète atteint 1,3 million de litres d'eau chaque seconde, ce qui est supérieur aux capacités de renouvellement des réserves ; une espèce animale ou de plante disparaît toutes les 20 minutes soit 26.280 espèces disparues chaque année ; le coût des catastrophes naturelles dans le monde en 2017 a été estimé à 275 milliards d'euros ; la perte de masse de la calotte de glace en Antarctique représente en moyenne 7,8 millions de litres par seconde ; la pollution atmosphérique entraîne chaque année presque 3 millions de décès prématurés et constitue ainsi la quatrième cause de décès prématurés dans le monde, etc. (concernant ces chiffres, et beaucoup d'autres tout aussi interpellants, voir <https://www.planetoscope.com>).
- (2) Voir Conseil Supérieur des Finances – section Fiscalité et Parafiscalité, « Inventaire de la fiscalité environnementale », *Bull. Doc. SPF Finances*, sept.-oct. 2004 : https://www.conseilsuperieurdesfinances.be/sites/default/files/public/publications/csf_fisc_2004_07.pdf.
- (3) L'on ne reviendra donc pas sur la distinction à opérer entre « impôts » (ou « taxes ») et « redevances » et sur la confusion que celle-ci peut parfois générer, dans la pratique, quant à la correcte qualification à attribuer à un prélèvement. L'on rappellera simplement qu'une redevance se doit nécessairement de présenter un rapport de proportionnalité avec le coût du service presté ainsi qu'un lien avec les compétences matérielles de l'autorité qui prélève.

2. Pour toute fondamentale qu'elle soit, la fiscalité environnementale n'en demeure pas moins d'un impact budgétaire dérisoire⁴.

Selon la banque de données Eurostat, les recettes issues de la fiscalité environnementale à l'échelle de l'Union européenne ne représentaient, en 2016, que 6,29 % du total des revenus fiscaux, ce qui constitue un taux plus ou moins constant, voire en très légère diminution, depuis 2002⁵.

Dans ce modeste pourcentage, la Belgique se situe en toute fin de peloton, dès lors que la part de la fiscalité « verte » ne représentait en 2016 que 4,99 % de l'ensemble de ses recettes fiscales⁶.

Et au sein de ce dernier pourcentage, faible sinon médiocre, la fiscalité environnementale *locale* occupe une place que seul un défaut de statistiques probantes empêche de qualifier d'insignifiante.

En 2009, Vincent Sepulchre concluait ses réflexions consacrées à la fiscalité communale relative aux énergies renouvelables sur le constat que « *la problématique des énergies vertes n'a toujours pas, à ce jour, pénétré la sphère de la fiscalité locale* »⁷.

Près d'une décennie après ce constat, la présente contribution aura pour modeste ambition de faire le point, à la lumière de la jurisprudence du Conseil d'État et de celle des Cours et tribunaux, sur l'état de la fiscalité environnementale des pouvoirs locaux – plus singulièrement des communes⁸ – et d'en envisager les perspectives et les obstacles à son développement.

1. Concept – la fiscalité environnementale

3. La fiscalité environnementale peut être définie sur la base de son assiette (3.1.) ou sur la base de ses objectifs (3.2.).

3.1. Au niveau international et européen, un consensus s'est dégagé pour définir la fiscalité environnementale sur la base de l'assiette, dans l'optique de favoriser la comparabilité internationale des données. L'OCDE parle ainsi de « taxes liées à l'environnement », entendues comme les « paiements obligatoires, faits aux administrations publiques, sans contrepartie directe, qui sont établis sur des bases qui sont considérées comme étant d'une importance particulière du point de vue environnemental »⁹. Eurostat définit quant à lui la taxe environnementale comme celle « dont l'assiette est une unité physique d'un bien [...] qui a un impact négatif spécifique et avéré sur l'environnement »¹⁰.

3.2. Dans le cadre d'une contribution relative à la fiscalité utilisée à des fins incitatives ou dissuasives, l'on privilégiera davantage une définition de la fiscalité environnementale sous l'angle des objectifs que cette fiscalité poursuit, son but étant *in fine* de protéger l'environnement.

Ces objectifs peuvent être d'ordre incitatif ou d'ordre dissuasif. La fiscalité environnementale dans son levier *incitatif* visera à encourager le citoyen à répéter un comportement favorable à l'environnement, par le biais de mesures d'incitation fiscale telles des réductions d'impôt, des déductions fiscales, des crédits d'impôt ou encore des exonérations¹¹. Quant à la fiscalité environnementale abordée dans son levier *dissuasif*, elle visera à décourager des comportements néfastes pour l'environnement en les « pénalisant », par le biais

Ceci implique qu'elle ne constituera pas, de prime abord, l'instrument le plus adéquat pour atteindre un objectif de dissuasion ou d'incitation, dès lors que le montant de cette redevance devra nécessairement rester raisonnable et qu'au surplus la poursuite de cet objectif ne sera possible que dans la mesure où celui-ci cadre entièrement dans le champ des compétences matérielles de l'autorité (voir toutefois un arrêt par lequel le Conseil d'État a récemment admis qu'en certaines circonstances une redevance pouvait revêtir un but dissuasif : C.E., 18 avril 2016, *SPRL Murat-Ekrem*, n° 234.415). La redevance environnementale ne pouvant conduire qu'à un objectif de compensation budgétaire du coût du traitement de la pollution, elle correspond en réalité à la taxe environnementale telle que conçue dans les années 1920 par l'économiste Arthur Cecil Pigou, père de la fiscalité environnementale, conçue comme visant à internaliser – incorporer dans le prix des biens – les externalités négatives – le coût de la dégradation environnementale (A.C. PIGOU, *The Economics of Welfare*, Londres, Éd. MacMillan, 1929).

(4) Ceci s'explique notamment par le caractère dissuasif de cette fiscalité (voir n° 9).

(5) Les taxes sur l'énergie représentent plus de trois quarts de ce pourcentage, devant les taxes sur le transport et celles sur la pollution et les ressources.

(6) Ces données sont consultables sur le site d'Eurostat, à la page suivante : https://ec.europa.eu/eurostat/tgm/refreshTableAction.do?tab=table&plugin=1&pcode=t2020_rt320&language=fr. Sur cette question, voir *La Libre Belgique*, 5 avril 2017, « Fiscalité environnementale : la Belgique dernière de la classe européenne ».

(7) V. SEPULCHRE, « Les aspects de la fiscalité locale des énergies vertes », *R.D.C.*, 2010/4, p. 38.

(8) Pour la clarté du propos, nos développements n'auront égard qu'à l'autorité communale. Les règles et principes qui y sont développés sont toutefois en principe transposables à la fiscalité provinciale, dont l'importance en termes de contentieux n'est au demeurant pas comparable. Sur les agglomérations de communes, voir toutefois *infra*, note infrapaginale n° 38.

(9) Tels les produits énergétiques, les véhicules à moteur, les déchets, les émissions, les ressources naturelles, etc. Voir OCDE, *La fiscalité, l'innovation et l'environnement*, Éditions OCDE, 2010, p. 37, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264087651-fr>.

(10) Voir <https://ec.europa.eu/eurostat/fr/web/environment/environmental-taxes>.

(11) Voir J. AUTENNE et A. PIRLOT, « Quand la fiscalité se met au vert », in *Les dialogues de la fiscalité. Anno 2013*, Bruxelles, Larquier, 2013, pp. 17-22. En guise d'illustration, l'on peut relever, entre autres mesures fiscales environnementales incitatives, la réduction pour dépenses faites en vue d'économiser l'énergie dans une habitation (art. 145/24 C.I.R.) ou en vue d'acquies un véhicule électrique (art. 145/28 C.I.R.), la déduction majorée des frais supportés par un employeur organisant le transport collectif de son personnel vers le lieu de travail (art. 64ter C.I.R.) ou encore l'exonération de l'indemnité kilométrique allouée pour les déplacements à bicyclette entre le domicile et le lieu de travail (art. 38, § 1^{er}, al. 1^{er}, 14^o).

de l'introduction d'une « taxe environnementale » ou d'une augmentation de l'impôt¹². L'introduction des « écotaxes » dans les années 1990 constitue sans doute l'exemple le plus emblématique en Belgique de la mise en œuvre d'une fiscalité environnementale dissuasive¹³.

À cet égard, en ce qu'elle s'éloigne de la fonction première de l'impôt pour renvoyer principalement aux fonctions connexes de celui-ci, la fiscalité environnementale cadre véritablement dans ce qui est parfois qualifié « d'interventionnisme fiscal »¹⁴.

II. Une fiscalité *locale* environnementale ?

4. En guise d'introduction, il fut reproché à la fiscalité locale environnementale de n'occuper qu'une place plus que modeste. D'emblée, l'on doit toutefois à la vérité d'ajouter que la fiscalité des pouvoirs locaux, contrairement à ce qui prévaut à d'autres niveaux de pouvoir, se trouve chassée par différentes contraintes qui ne se révèlent pas sans importance, particulièrement lorsqu'il est question de fiscalité environnementale.

5. Une première contrainte est d'ordre législatif et trouve son fondement dans l'article 170, § 4, de la Constitution. Cette disposition consacre la compétence des conseils communaux de lever l'impôt avant de préciser, en son second alinéa, qu'il revient au législateur de déterminer les exceptions à ce pouvoir fiscal communal¹⁵. Parmi la longue liste des interdictions adoptées par le législateur sur le fondement de cette habilitation constitutionnelle¹⁶ figurent des dispositions portant sur des matières qui, par nature, intéressent la fiscalité environnementale, mais restent donc hors de portée du pouvoir fiscal communal. Que l'on songe notamment à l'interdiction des taxes de circulation, à l'interdiction de tout additionnel sur la taxe de circulation¹⁷, de tout additionnel sur la taxe de mise en circulation, de tout additionnel sur la taxe compensatoire des accises sur les carburants, etc.

6. De surcroît, la jurisprudence, tant de la haute juridiction administrative¹⁸ que des juridictions judiciaires¹⁹, impose le respect de deux balises supplémentaires lorsque l'autorité communale entend utiliser son pouvoir fiscal à des fins autres que purement financières ou budgétaires, à savoir pour poursuivre des objectifs dissuasifs ou incitatifs : d'une part, ces objectifs non financiers doivent rester secondaires – ou « accessoires » – (A) et, d'autre part, les communes ne peuvent s'emparer et régler des matières relevant d'autres collectivités politiques, autrement dit se trouvant hors le cadre de l'intérêt communal (B).

A. DES OBJECTIFS ENVIRONNEMENTAUX ACCESSOIRES

7. La première balise, à savoir l'obligation que l'établissement d'un impôt local poursuive à titre principal un but financier, ne fait pas seulement figure de contrainte, mais pourrait s'apparenter – du moins en théorie – à une véritable aporie lorsque l'on observe cette balise sous l'angle de la fiscalité environnementale telle que définie *supra* (voir n° 3.2.).

Dans le passé, il avait déjà été refusé à l'autorité communale, à la faveur d'une « certaine jurisprudence du Conseil d'État aux fondements juridiques peu limpides »²⁰, d'utiliser son pouvoir fiscal pour atteindre des objectifs extra-fiscaux, même à les supposer accessoires²¹. Accepter une telle position aurait déjà privé la présente contribution de son objet, dès lors que toute fiscalité locale environnementale serait exclue. Toutefois, cette manière de voir n'était déjà pas en phase – et le fut de moins en moins – avec la façon dont les pouvoirs subordonnés utilisaient leur compétence fiscale dans la pratique.

C'est ainsi qu'au crépuscule du siècle dernier, Guy Verlaine, Inspecteur général à la Direction générale des pouvoirs locaux du ministère de la Région wallonne, constatait que « le phénomène actuel qui apparaît en termes de modification de la fonction assignée par les communes à l'impôt est le suivant : l'impôt n'est plus

(12) La définition sur la base de l'assiette retenue au niveau international (voir n° 3.1.), ne semble donc concevoir la fiscalité environnementale que dans son aspect dissuasif.

(13) Voir *infra*, n° 9.

(14) J. AUTENNE et A. PIRLOT, « Quand la fiscalité se met au vert », *op. cit.*, p. 17.

(15) Selon une jurisprudence traditionnelle de la Cour constitutionnelle, cette possibilité de limiter le pouvoir fiscal des communes, prévue à l'article 170, § 4, alinéa 2, de la Constitution, relève de la compétence de l'autorité fédérale (voir not. C.C., 25 mars 2003, n° 35/2003 ; C.C., 22 juillet 2010, n° 89/2010), le législateur décrétant ayant toutefois déjà été autorisé à adopter une mesure ayant pour effet d'ôter la possibilité aux communes de lever une taxe particulière sur pied de la théorie des pouvoirs implicites (voir C.C., 16 juillet 2015, n° 105/2015).

(16) Voir A. TIBERGHEN, *Tiberghien. Handboek voor Fiscaal Recht 2017-2018*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2017, pp. 2021-2025.

(17) Notons que si les communes ne peuvent pas établir des additionnels à la taxe de circulation et aux autres taxes sur les véhicules, il existe un décime additionnel à leur profit (art. 42, § 2, CTA/ISR).

(18) Parmi de nombreux arrêts en ce sens, voir not. C.E., 14 mars 2000, *Gillion et crts*, n° 85.916 ; C.E., 12 mars 2004, *v. et crts c. Ville de Namur*, n° 129.174 ; C.E., 13 décembre 2012, *Ville de Mouscron*, n° 221.752 ; C.E., 16 juin 2015, *nv Elia Asset c. Stad Diksmuide*, n° 231.591.

(19) Voir not. Civ. Namur, 15 janvier 2010, *R.G.C.F.*, 2011/2, pp. 180 et s. ; Civ. Bruxelles, 20 avril 2012, *R.F.R.L.*, 2013/2, p. 141 ; Civ. Bruxelles, 5 janvier 2012, *R.G.* n°s 2009/7820/A et 2009/9398/A (inédit) ; Anvers, 11 mars 1997, *F.J.F.*, n° 1997/179, p. 383 ; Mons, 16 octobre 2015, *R.F.R.L.*, 2016/1, p. 62.

(20) D. DEOM (dir.), *Les techniques de collaboration entre les communes et le secteur privé*, Louvain-la-Neuve, C.D.G.E.P, 1996, p. 341.

(21) C.E., 16 mars 1976, *commune de Holsbeek*, n° 17.514 : « l'autorité communale, qui ne peut même pas utiliser son pouvoir fiscal comme moyen d'accomplir sa mission de police, ne saurait être censée puiser dans son pouvoir autonome d'imposition le droit de combattre un usage déterminé du droit de propriété, réputé légal mais jugé inopportun par elle pour des motifs d'ordre social, en recourant à des moyens fiscaux pour ces motifs ; seul le législateur peut poursuivre de telles fins et mettre en œuvre des moyens fiscaux pour les atteindre ».

envisagé comme une ressource mais comme l'instrument d'une politique. On utilise maintenant les mécanismes fiscaux pour mener des politiques particulières, notamment en matière d'environnement (versage sauvage, contrôle du bruit, bottin téléphonique, pylônes GSM,...) »²².

Il poursuivait cependant en considérant que ce phénomène n'allait pas « *sans poser certains problèmes de légalité et de principe* », se demandant si, au niveau communal, il n'y aurait pas là « *détournement de pouvoir* » et « *une certaine incompétence matérielle à agir par la voie fiscale en ces domaines ?* »²³.

Quoi qu'il en soit, la jurisprudence est à l'heure actuelle bel et bien fixée en ce sens qu'une instrumentalisation du pouvoir fiscal communal, aux fins de poursuivre des objectifs incitatifs ou dissuasifs, est admissible... mais dans la mesure où ces objectifs restent cantonnés à de simples objectifs accessoires, l'impôt devant en tout état de cause se justifier par l'état des finances communales²⁴.

Ainsi, selon la formule utilisée de longue date par le Conseil d'État, « *aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de les faire porter par priorité sur des activités qu'elle estime plus critiquables que d'autres* » ou « *dont elle estime la prolifération nuisible* »²⁵.

8. Qu'il nous soit permis de formuler quelques interrogations quant à la pertinence de cette jurisprudence, laquelle semble toutefois fermement établie.

Certes, il est inhérent à la notion juridique d'impôt que celui-ci soit établi à des fins financières dès lors qu'il est généralement défini comme une « *prestation pécuniaire, sans contrepartie déterminée, légalement requise par voie d'autorité, en vue de procurer des ressources aux collectivités de droit public* »²⁶.

Certes, il se déduit de la combinaison des articles 41, 162 et 170, § 4, de la Constitution, fondement du

pouvoir fiscal communal, que les communes se sont vues octroyer la compétence de lever des impôts afin de pourvoir aux intérêts communaux dont elles ont la charge²⁷.

Certes, encore, un impôt établi à des fins purement prohibitives, voire simplement dissuasives, pourrait en réalité cacher une sanction, laquelle devrait dès lors répondre de toutes les garanties propres à la voie pénale – présomption d'innocence, coexistence d'un élément matériel et intentionnel de l'infraction, personnalisation de la peine, droit à être entendu et de faire valoir ses moyens de défense, droit au sursis, etc., garanties que ne prévoit pas la voie fiscale²⁸.

Il n'en demeure toutefois pas moins que ces considérations, aussi pertinentes puissent-elles paraître, ne sont pas entièrement satisfaisantes lorsqu'il est question de fiscalité environnementale, certainement lorsqu'on la définit sous l'angle des objectifs qu'elle poursuit²⁹.

9. En effet, il nous faut rappeler que la fiscalité environnementale se distingue de la fiscalité dans son acception traditionnelle par la circonstance fondamentale qu'elle s'éloigne de la fonction première de l'impôt, dès lors que son objectif principal est de protéger l'environnement. Dans la poursuite de cet objectif, la fiscalité verte relègue au second plan l'objectif financier ou budgétaire, pour ne pas dire qu'elle le renie, dans la mesure où les recettes générées par l'impôt tendront vers zéro au fur et à mesure que les contribuables adopteront le comportement espéré, conforme à la protection de l'environnement³⁰.

Cette considération à tout le moins fondamentale n'échappa ni au législateur fédéral à l'heure d'introduire les célèbres « écotaxes » dans le paysage fiscal belge, ni à la Cour constitutionnelle – alors d'arbitrage – à l'heure d'en juger la constitutionnalité. C'est ainsi qu'on pouvait lire, dans les développements de la proposition de loi introduisant lesdites « écotaxes », que « *l'objectif de telles "taxes" n'est pas de financer les politiques permanentes des pouvoirs publics mais bien de modifier les comportements des producteurs*

(22) G. VERLAINE, « Organisation de la tutelle wallonne sur la fiscalité locale », *R.D.C.*, 1998/2, p. 85.

(23) *Ibid.*

(24) À cet égard, le caractère éventuellement prohibitif d'un impôt peut être considéré comme la preuve d'absence de réel objectif fiscal principal (N. APPERMONT et J. LEROY, « Taxes locales sur les mâts et pylônes (GSM) : les opérateurs de télécommunications finiront-ils enfin par cesser leur combat ? », *R.F.R.L.*, 2017/1, p. 9).

(25) C.E., 30 juin 1977, *Pierre Debeffe*, n° 18.368 et C.E., 16 juillet 1974, *Union belge hippique*, n° 16.580. C'est nous qui soulignons.

(26) A. STEICHEN, *Manuel de droit fiscal. Droit fiscal général*, Les cours de l'Université du Luxembourg, Luxembourg, éditions Saint-Paul, t. 1, 2006, p. 53. Selon le Conseil d'État : « *le propre de toute taxe est d'apporter des ressources à l'autorité afin de lui permettre d'accomplir ses missions de service public, ce qui suppose qu'elle ne soit pas, ou le moins possible, en déficit* » (C.E., 23 décembre 2002, *A.S.B.L. « Espace P » et csrts*, n° 114.119).

(27) E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999, p. 54.

(28) A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 15. À propos de la question de savoir où et comment la jurisprudence situe la frontière entre « impôt » et « sanction », l'on se référera très utilement à la contribution de R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, pp. 293-314, spéc. pp. 306 et s.

(29) Voir *supra*, n° 3.2.

(30) Lorsqu'une fiscalité environnementale incitative est mise en œuvre, la diminution des recettes fiscales résultera de l'adoption d'incitatifs fiscaux (déductions, exonérations, etc.) visant à récompenser un comportement durable. En présence d'une fiscalité environnementale dissuasive, cette diminution des recettes résultera de l'abandon progressif du fait générateur de la taxe, à savoir le comportement défavorable à l'environnement que cette taxe a pour but de dissuader.

et des consommateurs, dans un sens plus favorable à l'environnement »³¹. La Cour observa pour sa part qu'il ressortait « de la définition même de l'écotaxe, de son montant et de déclarations faites tout au long des travaux préparatoires que l'objectif premier du législateur fédéral a été de modifier les comportements des producteurs et des consommateurs et donc de mener une politique en matière d'environnement et en matière de déchets »³². Ainsi, non seulement l'objectif principalement poursuivi n'était pas d'ordre financier ou budgétaire, mais encore il ne ressortait même pas de la compétence matérielle du législateur en question.

Il ne fait l'ombre d'un doute que les dispositions législatives en question n'auraient pu échapper à la censure de la Cour d'arbitrage si cette dernière avait décidé de suivre la même ligne que celle adoptée de longue date par le Conseil d'État relativement à la fiscalité locale³³. Par ces arrêts, la Cour a toutefois franchi le Rubicon en considérant notamment qu'il appartenait au seul législateur d'apprécier si le souci de protéger l'environnement justifiait d'imposer des sacrifices particuliers aux opérateurs économiques commercialisant des produits réputés générer des nuisances écologiques et, surtout, qu'une taxe qui se donne pour objectif de dissuader la vente de certains produits polluants devait nécessairement être d'un montant important, quitte à ce qu'il soit « prohibitif »³⁴.

Depuis lors, il n'est plus remis en question que tant la collectivité fédérale que les collectivités fédérées peuvent utiliser leur pouvoir de lever l'impôt à des fins principalement incitatives ou dissuasives, et ce même si l'objectif poursuivi n'est pas lié à leurs compétences matérielles³⁵. La seule limite imposée par la jurisprudence de la Cour constitutionnelle aux législateurs instrumentalisant leur pouvoir fiscal semble être le respect du principe de proportionnalité, en vertu duquel

ceux-ci doivent veiller à ne pas rendre impossible ou exagérément difficile l'exercice des compétences matérielles d'autres législateurs³⁶.

10. La situation se présente ainsi sous un jour foncièrement différent concernant les autorités locales, que la jurisprudence de la haute juridiction administrative oblige, lorsqu'elles lèvent un impôt, à viser à titre principal le renflouement de leurs caisses. C'est ainsi que l'autorité communale qui souhaiterait « verdir » une imposition ne peut que tâcher de l'ajuster au mieux – en la faisant porter « par priorité sur des activités qu'elle estime plus critiquables que d'autres »³⁷ d'un point de vue environnemental, tout en veillant à ne pas trop charger le tarif, sous peine que l'objectif dissuasif devienne principal – puis espérer que l'imposition ainsi ajustée génère des effets « accessoires » favorables à l'environnement.

Force est de constater que qualifier un tel impôt de « taxe environnementale » relèverait de l'usurpation de titre, dans la mesure où ce titre requiert que l'objectif principalement poursuivi soit la protection de l'environnement et que les considérations budgétaires ne restent que secondaires, sous peine de transformer l'objectif environnemental en simple prétexte.

11. À cet égard, il pourrait être objecté que la distinction entre la dimension principale ou accessoire des objectifs poursuivis par un règlement-taxe se révèle floue en pratique³⁸ et, au surplus, que le contrôle exercé par le Conseil d'État sur cet aspect des choses ne serait que marginal³⁹, de sorte que les développements concernant cette première balise ne pourraient finalement n'être que théoriques.

Plus exactement, ce contrôle n'est marginal que dans la mesure où l'autorité communale prend soin de viser « la situation financière de la commune » dans

(31) Proposition de loi visant à achever la structure fédérale de l'État, Développements, *Doc. parl.*, Ch. repr., sess. ord. 1992-1993, séance du 9 février 1993, p. 73. Ces impôts présentent la particularité d'être instaurés au niveau fédéral puis « transférés » aux Régions. Sur cette question, voir M. NIHOUL, « Eco-taxes et le droit public », in *Introduction des écotaxes en droit belge*, Publications des F.U.S.L., 1994, pp. 78 et s.

(32) C.A., 2 février 1995, arrêt n° 4/95, B.5.5. Ég. C.A., 2 février 1995, arrêts n°s 3/95, 5/95, 6/95, 7/95, 8/95, 9/95, 10/95.

(33) Et cet alignement n'était alors pas à exclure. Deux ans auparavant, par un arrêt n° 31/92 du 23 avril 1992, la Cour d'arbitrage avait en effet estimé que la voie fiscale ne permettait pas de poursuivre à titre principal un objectif matériel ressortissant de la compétence matérielle d'un autre législateur, cet objectif – en l'occurrence de morale sociale – ne devant rester qu'accessoire (pour un commentaire sur cet arrêt, voir M. NIHOUL, « Écotaxes et le droit public », *op. cit.*, pp. 83 et s.).

(34) B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'État, la Région et l'Union européenne », *R.D.C.*, 2006/1, p. 6.

(35) Cette dernière précision est toutefois sans incidence pour les Régions en matière de fiscalité environnementale, dès lors que celles-ci sont compétentes en matière d'environnement.

(36) E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, *op. cit.*, pp. 15-20 (pour la collectivité fédérale) et pp. 31-32 (pour les collectivités fédérées). Concernant les écotaxes, l'auteur considère que ce principe de proportionnalité fut mis en œuvre avec une étonnante et inquiétante souplesse (« Comment ne pas reconnaître, en effet, que l'introduction des écotaxes a amputé la compétence attribuée aux régions en matière de protection de l'environnement et de politique des déchets ? », *ibid.*, p. 19).

(37) Voir *supra*, n° 7.

(38) Concernant plus spécifiquement la fiscalité environnementale, l'on observera que si l'autorité décide de renoncer à court terme à percevoir des rentrées financières (en raison de déductions et réductions d'impôt ou d'une moindre survenance du fait générateur de la taxe), il n'est pas exclu, bien au contraire, qu'à plus long terme les mesures adoptées soient bénéfiques pour les finances de l'autorité (diminution des coûts relatifs à la prise en charge des nuisances). De là à convaincre le Conseil d'État que telle imposition communale serait motivée par les nécessités financières de la commune...

(39) Voir not. E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, *op. cit.*, pp. 61-62 ; B. LOMBAERT, « L'autonomie fiscale des communes : entre l'État, la Région et l'Union européenne », *op. cit.*, pp. 6-7 ; J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 54. R. DEMEUSE ajoute qu'un tel contrôle est de nature à présenter « un caractère éminemment subjectif, source d'incertitude tant pour les communes que pour les redevables » (R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *op. cit.*, p. 313).

le préambule du règlement-taxe, ce qui, inévitablement, l'oblige soit à renoncer à toute réelle ambition en matière de fiscalité environnementale, soit à s'y essayer clandestinement et sous la menace de la censure. En tout état de cause, l'on ne parierait pas sur le fait que le Conseil d'État n'annule pas un règlement-taxe dont l'adoption se fonderait sur « la situation *environnementale* de la commune ».

Peut-être y aurait-il là une différence de traitement non justifiée entre les pouvoirs locaux et les autres niveaux de pouvoirs. En tout état de cause, ce traitement différent place l'autorité communale qui entendrait mettre en œuvre une réelle fiscalité environnementale devant un obstacle à première vue insurmontable.

B. DES OBJECTIFS ENVIRONNEMENTAUX CONFORMES AU RESPECT DES COMPÉTENCES MATÉRIELLES

12. Outre l'obligation qu'il ne soit qu'accessoire, la jurisprudence impose que l'objectif incitatif ou dissuasif qui serait poursuivi par l'autorité locale ne sorte pas du cadre de l'intérêt local⁴⁰.

Concernant cette seconde balise, le Conseil d'État précise « *qu'il n'est pas permis aux communes de réglementer une matière qui est entièrement organisée par une norme supérieure, qui a mis en place un régime normatif suffisamment complet et précis pour mettre fin au pouvoir autonome des communes* »⁴¹. En guise d'illustration, cette prescription est méconnue lorsqu'un règlement-taxe fait coïncider le fait générateur de la taxe qu'il instaure ou son tarif de taxation avec une infraction déjà prévue par le législateur compétent⁴². A ainsi été censurée la disposition d'un règlement-taxe « sur les entreprises liées principalement au commerce de véhicules d'occasion destinés à la vente en Belgique ou à l'exportation » qui prévoyait une majoration pour les entreprises ne se conformant pas à toutes les réglementations en vigueur en matière

d'urbanisme et d'environnement et ajoutait de ce fait des conséquences fiscales à une sanction déjà prévue par le législateur compétent⁴³.

On ne peut y voir qu'une simple application de la hiérarchie des normes, au sein de laquelle les normes édictées par les communes – dont il ne faudrait pas oublier la qualité de pouvoirs subordonnés – n'occupent pas une place avantageuse⁴⁴.

13. Et pourtant, force est ici encore de constater que cette exigence ne reste pas sans incidence du point de vue de la protection de l'environnement. En effet, une commune qui entendrait décourager une activité nuisible à l'environnement, laquelle activité aurait déjà été réglementée par une autre collectivité – par hypothèse la Région –, mais trop modestement à l'estime de cette commune, vu la situation environnementale propre à celle-ci, devrait logiquement se voir censurer par le Conseil d'État. En revanche, une commune qui entendrait exercer sa compétence fiscale à des fins principalement ou exclusivement profitables pour ses finances, mais par ailleurs néfastes pour l'environnement, pourrait *a priori* se prévaloir d'un brevet de légalité, dès lors que lever l'impôt pour renflouer les caisses communales est toujours présumé relever de l'intérêt communal.

On ne s'étonnera donc guère que lorsque le Conseil d'État eut à connaître de recours en annulation dirigés contre des règlements communaux établissant une taxe sur les installations productrices d'énergie au moyen de sources renouvelables, il dut considérer que « *la circonstance qu'une activité soit encouragée par certains niveaux de pouvoirs – l'Union européenne et la Région, en l'occurrence – n'interdit pas à d'autres niveaux de pouvoir – la commune – de percevoir une taxe sur cette même activité, pourvu que celle-ci soit d'un montant tel qu'elle n'ait pas pour résultat de priver de tout effet les mesures d'encouragement arrêtées par les premiers* »⁴⁵. La jurisprudence judiciaire

(40) On précisera que cette jurisprudence n'affecte pas le principe selon lequel, lorsque l'autorité communale entend instaurer une taxe pour alimenter son budget, aucun lien n'est exigé entre cette taxe et les compétences matérielles des communes, définies selon le critère vague de l'intérêt communal. Ainsi, alors que les communes ne disposent pas de la compétence matérielle pour réglementer les matières sportives, il est tout à fait envisageable qu'une taxe soit établie sur les infrastructures sportives situées sur le territoire de la commune. En revanche, lorsque l'autorité communale entend instrumentaliser sa compétence fiscale pour poursuivre des objectifs non fiscaux, elle ne pourrait le faire en s'emparant et en réglant des matières relevant de la compétence d'autres collectivités publiques (J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *op. cit.*, p. 55). Ceci ne vaut pas à l'égard des agglomérations de communes, concernant lesquelles un lien entre l'impôt et les compétences matérielles est exigé par l'article 1^{er} de la loi du 7 juillet 1972 fixant les limites du pouvoir d'imposition des agglomérations et fédérations de communes.

(41) C.E., 12 juin 2012, A.S.B.L. *Syndicat national des propriétaires et copropriétaires*, n° 219.721.

(42) J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, C. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *op. cit.*, p. 63.

(43) C.E., 22 novembre 2016, A.S.B.L., *Fédération belge des exportateurs de véhicules neufs et d'occasion*, n° 236.487. Dans le même sens, voir C.E., 24 décembre 2013, *Sprl Mecar et autres*, n° 225.950 ; C.E., 12 juin 2012, *Asbl Syndicat national des propriétaires*, n° 219.721. Dans la jurisprudence judiciaire, voir Civ. Bruxelles, 20 avril 2012, *F.J.F.*, 2013, liv. 1, p. 100, qui a jugé illégal un règlement instaurant une taxe d'un montant quadruplé par rapport au taux de base pour les surfaces de bureau n'ayant pas été autorisées par un permis d'urbanisme.

(44) Voir toutefois un arrêt C.E., 16 juin 2015, *NV Elia Asset*, n° 231.590 dans lequel le Conseil d'État semble admettre que le pouvoir fiscal de la commune puisse déborder sur des règles de droit supérieures, ou à tout le moins sur une politique adoptée par une collectivité supérieure (« *Ce motif et cet objectif fiscal ne sont pas infirmés pour la seule raison que la taxe entraîne éventuellement des effets secondaires non fiscaux, tels qu'une restriction de l'installation de mâts et pylônes. Le fait que la taxe attaquée exerce en raison de ces possibles effets secondaires une influence sur la politique des autorités fédérales et régionales en ce qui concerne l'installation et le maintien de pylônes à haute tension n'est par conséquent pas forcément de nature à faire supprimer la compétence fiscale de la commune en la matière* »). Voir é.g. : C.E., 31 mars 2011, *NV Elia Asset*, n° 212.339.

(45) C.E., 8 mai 2014, *s.c.r.l. Provinciale Brabançonne d'Énergie*, n° 227.330. Dans cette espèce, la taxe poursuivait à titre principal un but d'ordre financier (« *Considérant que les mâts d'éoliennes destinées à la production industrielle d'électricité sont visés par la taxe en raison des capacités contribu-*

semble encline à prendre le pas de la Haute juridiction administrative sur cette question⁴⁶.

Une seule limite semble ainsi posée : la taxe ne peut être d'un montant tel qu'elle aurait pour résultat de priver de tout effet les mesures d'encouragement relatives à la production d'électricité au moyen de sources renouvelables, arrêtées par les niveaux de pouvoir précités. La limite que le Conseil d'État assigne à l'impôt local poursuivant à titre principal un objectif financier n'est pas sans faire penser à celle que la Cour constitutionnelle impose aux législateurs fédéral et fédérés lorsqu'ils entendent exercer leur pouvoir fiscal pour atteindre des objectifs cette fois principalement non financiers : le respect du principe de proportionnalité⁴⁷.

14. C'est dès lors en ne perdant pas de vue que les développements qui suivent s'inscrivent nécessairement dans le cadre – étroit – fixé par les contraintes ci-avant exposées⁴⁸ que l'on examinera, de manière évidemment non exhaustive, les principales taxes communales pouvant s'apparenter à de la fiscalité environnementale.

III. Quelques illustrations

15. Dans son ouvrage consacré à la fiscalité environnementale en Belgique, en conclusion du chapitre relatif à la fiscalité des pouvoirs locaux, Vincent Sepulchre constatait que la fiscalité des communes n'était que très modérément influencée par l'environnement, cette fiscalité semblant, en effet, soit assez insensible aux investissements environnementaux (volet « incitatif »), soit localisée à certains objets imposables bien particuliers, par exemple au vu de leur impact négatif sur le paysage (volet « dissuasif »)⁴⁹. L'auteur ajoute que la fiscalité provinciale est encore moins imprégnée par la fiscalité environnementale que la fiscalité communale. En outre, il ne relève aucune taxe de l'Agglomération de communes bruxelloise qui serait influencée par l'environnement.

A. LA FISCALITÉ LOCALE ENVIRONNEMENTALE DANS SON VOLET « INCITATIF »

16. Un des rares exemples d'impôt communal qui pouvait parfaitement se prêter à des réductions, des déductions ou autres exonérations d'impôts incitatifs était la taxe sur la force motrice⁵⁰.

L'on est pourtant bien en peine de citer un exemple de règlement-taxe qui contiendrait un incitatif fiscal spécifique à la force motrice utilisée dans des investissements favorables à l'environnement – par exemple dans des installations de production d'énergie renouvelable – ou encore relatif à la force motrice alimentée par des sources d'énergie renouvelables.

En tout état de cause, l'on sait que la Région wallonne n'a plus autorisé les communes à percevoir une telle taxe depuis l'entrée en vigueur du décret-programme du 23 février 2006 relatif aux actions prioritaires pour l'avenir wallon, dont l'article 36, § 2 a prévu la suppression de la taxe communale sur la force motrice dès le 1^{er} janvier 2006 sur tout nouvel investissement acquis ou constitué à l'état neuf, à partir de cette date⁵¹.

Force est dès lors de constater qu'on ne trouve guère aujourd'hui de règlements-taxes qui seraient modulés par une fiscalité environnementale incitative⁵².

B. LA FISCALITÉ LOCALE ENVIRONNEMENTALE DANS SON VOLET « DISSUASIF »

17. En revanche, il existe de nombreuses taxes communales, génératrices d'un important contentieux, qui poursuivent – accessoirement – l'objectif de dissuader l'adoption de comportements néfastes pour l'environnement.

Un premier exemple assez éloquent est le cas du règlement-taxe communal « sur les entreprises liées

tives des opérateurs éoliens concernés... mais également un but accessoire d'ordre environnemental (voir *infra*, n° 20). Dans le même sens : C.E., 30 octobre 2014, S.A. *Green Wind*, n° 228.985 et C.E., 13 octobre 2016, S.A. *Green Wind*, n° 236.108. À ce propos, voir *infra*, n° 20.

(46) Civ. Luxembourg (div. Arlon), 10 février 2015, *R.F.R.L.*, 2016/1, p. 97.

(47) Voir *supra*, n° 9. B. Lombaert et M. Vrancken identifient une hypothèse concrète dans laquelle cette limite serait franchie : celle d'un pouvoir taxateur local qui taxerait une activité subventionnée par les autorités supérieures, de manière à confisquer l'entièreté des subventions reçues pour les transformer en recettes fiscales (B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique », *R.F.R.L.*, 2018/1, p. 19).

(48) On précisera que ces contraintes ne sont évidemment pas les seules : respect des compétences territoriales, principe constitutionnel d'égalité, contrôle de tutelle, libertés fondamentales garanties par les traités UE, etc.

(49) V. SEPULCHRE, *La fiscalité environnementale en Belgique*, Bruxelles, Larcier, 2009, pp. 102-103. Les différentes taxes communales à visée environnementale que l'auteur relève concernent les matières imposables suivantes : la collecte des déchets au moyen de conteneurs à puce, la collecte et le traitement des déchets ménagers et assimilés, les demandes de permis d'environnement, de bâtir et de lotir, les dépôts de mitrailles et de véhicules usagés, les mines, minières, carrières et terrils, l'enlèvement des versages sauvages, les établissements dangereux, insalubres et incommodes, les centres d'enfouissement technique et/ou décharges, la délivrance de sacs payants.

(50) Il s'agissait d'une taxe « sur les moteurs, quel que soit le fluide ou la source d'énergie qui les actionne, à charge de toute personne physique ou morale exerçant une activité industrielle, commerciale, artisanale, financière, agricole ou forestière, une profession libérale ou une charge ou office, et dont le montant est calculé en fonction de la puissance de ces moteurs (décret-programme du 23 février 2006 relatif aux actions prioritaires pour l'avenir wallon, art. 36, § 1^{er}).

(51) Ces exonérations ont parfois été examinées par la Cour de justice de l'Union européenne sous l'angle de leur conformité à la réglementation des aides d'État (voir not. C.J.C.E. (2^e ch.), 15 juin 2006, n° C-393/04, C-41/05, *Air Liquide Industries Belgium*, Rec. C.J.C.E. 2006, liv. 6 (A), I, p. 5293).

(52) L'article 32, § 3 du même décret a prévu pareille interdiction concernant la province, selon des modalités légèrement différentes.

(53) Voir *contra* C.E., 20 octobre 2011, S.A. *Mediapub*, n° 215.930, concernant un règlement-taxe prévoyant une réduction du taux de la taxe sur la distribution d'écrits publicitaires au bénéfice de la « presse régionale gratuite ». Le Conseil d'État valide généralement cette exonération nonobstant la circonstance qu'elle s'oppose à l'objectif environnemental poursuivi par ailleurs par la taxe elle-même (voir *infra*, n° 18).

principalement au commerce de véhicules d'occasion destinés à la vente en Belgique ou à l'exportation », ayant donné lieu à l'arrêt n° 236.487 précité⁵⁴ du Conseil d'État, prononcé le 22 novembre 2016.

La Haute juridiction administrative commence par y rappeler « qu'aucune disposition constitutionnelle ou législative ne requiert l'existence d'un lien particulier entre la taxe communale et les compétences matérielles ». Ainsi, « la circonstance que la protection de l'environnement est une matière qui, au niveau législatif, relève de la compétence des Régions, n'empêche pas les communes d'établir des taxes sur des activités qu'elles estiment nuisibles à l'environnement même quand elles sont exercées dans le respect des règles relatives à la protection de l'environnement ». À l'occasion de l'examen de la deuxième balise, il avait toutefois été exposé que cette absence de nécessité d'un lien entre les compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux ne valait que dans l'hypothèse où l'autorité locale entendait instaurer une taxe pour alimenter son budget, une commune poursuivant un objectif principal financier étant en effet toujours présumée agir dans le cadre de l'intérêt communal⁵⁵. Dans cette espèce, le Conseil d'État rappelle à cet égard que dès que la commune s'aventure hors de ce cadre et entend instrumentaliser sa compétence fiscale pour poursuivre un objectif accessoire extra-fiscal – en l'occurrence environnemental –, elle ne bénéficie plus de cette présomption et la poursuite de cet objectif extra-fiscal est bornée par les compétences matérielles des collectivités supérieures. Les bornes sont ainsi dépassées quand le fait générateur ou le tarif de cette taxe justifiée par des considérations environnementales s'identifient avec une infraction prévue par le droit régional de l'environnement.

Quant à la première balise – l'obligation que l'objectif environnemental ne revête qu'un caractère accessoire –, bien qu'elle ne soit pas expressément abordée dans cet arrêt, le Conseil d'État en vérifie toutefois incidemment le respect, en considérant qu'« aucune règle n'impose que le montant d'une taxe soit établi en proportion des nuisances générées par l'activité taxée ou en proportion des avantages que le débiteur

de la taxe retire de cette activité, sauf le cas, étranger à l'espèce, où une taxe serait d'un montant manifestement hors de proportion avec les facultés contributives procurées par cette activité et revêtirait par là un caractère prohibitif ». En effet, le caractère prohibitif d'une imposition – ayant pour effet que l'autorité ne percevra en principe plus aucun revenu de l'activité prohibée – démontre l'absence d'objectif financier principal.

18. Un autre impôt communal à caractère environnemental qui suscite un contentieux important est celui frappant la distribution gratuite d'écrits publicitaires non adressés (dits « toutes-boîtes »). L'adoption de cette imposition est généralement justifiée par une considération d'ordre environnemental, à savoir la nécessité de limiter la production de déchets papiers générée par ces écrits publicitaires, engendrant de surcroît un surcoût en matière de propreté publique⁵⁶.

Un arrêt *Mediapub* du Conseil d'État, prononcé le 9 mars 2009, illustre bien les principes exposés *supra* en matière de fiscalité locale dissuasive, notamment l'exigence que l'éventuel objectif environnemental poursuivi par la taxe reste subordonné à des motifs principaux d'ordre budgétaire⁵⁷.

Toutefois, c'est sous l'angle du principe d'égalité que l'objectif dissuasif d'ordre environnemental est souvent appelé à jouer un rôle particulier dans ce contentieux, dès lors qu'il constitue généralement la justification à l'aune de laquelle les différences de traitement opérées par ces taxes⁵⁸ seront jugées discriminatoires ou non.

Les appréciations de la Haute juridiction administrative, d'une part, et des Cours et tribunaux, d'autre part, semblent diverger quant au caractère objectif, raisonnable et pertinent de cette justification environnementale. Le Conseil d'État considère généralement qu'il n'est pas discriminatoire de traiter différemment les « toutes-boîtes » dès lors qu'ils sont de nature à entraîner une plus grande production de déchets que les écrits adressés ou les journaux à vocation d'information⁵⁹. Dans un arrêt du 16 mars 2017, la Haute juridiction administrative valide un taux d'imposition plus

(54) Voir *supra*, n° 12.

(55) Voir *supra*, note infrapaginale n° 38. On rappellera que ce principe ne vaut qu'à l'égard des communes et des provinces. *Contra* art. 1^{er} de la loi du 7 juillet 1972 fixant les limites du pouvoir d'imposition des agglomérations et fédérations de communes.

(56) Cette taxe est assez répandue, et ce dans les communes des trois Régions du pays. Les 19 communes de la Région bruxelloise l'ont adoptée.

(57) « Considérant que sous réserve des exceptions déterminées par la loi, les conseils communaux choisissent, sous le contrôle de l'autorité de tutelle, la base des impôts levés par eux ; que par ailleurs, aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit à une commune, lorsqu'elle établit une taxe justifiée par l'état de ses finances, de la faire porter par priorité sur des activités qu'elle estime plus critiquables que d'autres ou dont elle estime le développement peu souhaitable ; que le règlement-taxe attaqué est justifié, en son préambule, par les frais élevés engendrés par la récupération et l'élimination de vieux papiers et d'ordures en général et donc certainement, par l'équilibre budgétaire à atteindre ; que la requérante ne conteste pas que la distribution de "toutes boîtes" contribue à l'augmentation des déchets de papier ; (...) que la partie adverse a pu, sans commettre d'erreur manifeste d'appréciation, estimer cette augmentation peu souhaitable, quand bien même ce n'est pas elle qui assure la collecte et l'enlèvement des papiers » (C.E., 9 mars 2009, *Mediapub*, n° 191.206).

(58) Par exemple entre les distributeurs de publicité gratuite non adressée et les distributeurs de publicité gratuite adressée ou entre ces premiers et les distributeurs de journaux gratuits d'information.

(59) « (...) qu'en l'espèce, il apparaît que les critères destinés à identifier les écrits soumis à la taxe et ceux qui ne le sont pas sont généraux et objectifs, et sont en rapport avec le but poursuivi (...); qu'en effet, les journaux dits "toutes boîtes" sont des journaux à vocation commerciale et publicitaire qui représentent une catégorie objectivement différente des journaux à vocation d'information, comme la presse quotidienne ou mensuelle d'information ;

élevé prévu pour les écrits publicitaires emballés sous « blister plastique », en considérant que le motif selon lequel ceux-ci « *génèrent des déchets plastiques supplémentaires et complexifie le correct tri des déchets* » permet de justifier cette différence⁶⁰.

La jurisprudence judiciaire se montre, quant à elle, plus réservée quant à ce motif environnemental relatif à la production de déchets, en considérant que celui-ci justifie sans doute l'adoption de la taxation, mais pas nécessairement les différences de traitement que celle-ci opère⁶¹.

19. La taxe relative au dépôt de déchets sur la voie publique, en dehors des heures autorisées pour leur enlèvement est une imposition que l'on retrouve assez fréquemment parmi les différents règlements-taxes édictés par les autorités communales⁶².

Une telle taxe est ainsi établie dans la commune de Schaerbeek, avec un champ d'application relativement large puisqu'elle vise, outre le dépôt ou l'abandon de déchets, le collage d'affiches ou d'autocollants et, plus généralement, le « fait ayant pour conséquence de salir les voies ou lieux publics », tels les graffitis, tags ou autres inscriptions. Le montant de la taxe s'échelonne en fonction de la quantité, mais également du type de déchets déposés ou abandonnés. Ainsi, le dépôt de déchets de construction, démolition ou rénovation tels des gravats, résidus de peinture, plaques de ciment, châssis de portes et fenêtres est taxé à hauteur de 895 EUR/m³ pour l'exercice 2019⁶³.

Bien que le préambule dudit règlement-taxe ne porte pas expressément mention des objectifs dissuasifs qui seraient poursuivis⁶⁴, les tarifs très élevés qui sont prévus traduisent indubitablement la volonté de l'autorité locale de lutter contre des comportements jugés néfastes pour l'environnement et la propreté publique, au point qu'il a déjà pu être soutenu que la

taxe constituait en réalité une sanction administrative déguisée, réellement prohibitive et non simplement dissuasive.

Le tribunal de première instance de Bruxelles a toutefois plusieurs fois considéré que ledit règlement-taxe restait bien dans le cadre fixé par les balises ci-avant évoquées, dès lors que l'objectif poursuivi « *est assurément un objectif fiscal, ce qui est d'ailleurs clairement mentionné dans le préambule (...); (que) si l'instauration d'une taxe a pour effet de tenter de dissuader certains comportements susceptibles de rendre plus lourdes les missions des autorités communales, cela n'influe pas sur la qualification qu'il convient de donner à une taxe (...)* Par ailleurs, le caractère élevé de la taxe n'ôte pas au prélèvement sa qualification de taxe : une taxe peut être élevée si elle poursuit aussi un caractère dissuasif, admissible, selon la jurisprudence du Conseil d'État »⁶⁵. Ainsi, si l'effet dissuasif poursuivi par une taxe locale se doit de tenir sa place d'objectif secondaire, rien n'impose pour autant qu'il soit négligeable.

20. L'on terminera en revenant sur une dernière taxe à portée dissuasive que l'on a déjà eu l'occasion d'évoquer *supra* (voir n° 13) : la taxe sur les mâts d'éoliennes destinés à la production d'électricité. Il apparaîtra sans doute paradoxal d'énoncer, parmi les taxes censées générer des effets dissuasifs favorables à l'environnement, un impôt frappant une activité encouragée par les pouvoirs publics précisément en raison de son effet favorable sur l'environnement, à savoir la production d'énergie au moyen de sources renouvelables.

Comme énoncé ci-avant, le fait que l'objectif premier poursuivi par ladite taxe fut d'ordre financier – et, partant, ressortit de l'intérêt communal – a conduit le Conseil d'État à valider ce prélèvement, nonobstant la circonstance qu'il grevait une activité par ailleurs encouragée tant au niveau européen⁶⁶ qu'au niveau

qu'en outre, il n'est pas manifestement déraisonnable d'assigner une fin écologique à la taxe, l'abondance des écrits publicitaires étant telle, par rapport au nombre des autres écrits, qu'il n'est pas contestable que l'intervention des services communaux de la propreté publique soit plus importante pour le premier type d'écrits que pour le second » (C.E., 9 mars 2009, *Mediapub*, n° 191.206). Voir ég. C.E., 13 mai 2009, *Mediapub*, n° 193.256 ; C.E., 8 mars 2010, *Mediapub*, n° 201.658.

(60) C.E., 16 mars 2017, *Commune de Montigny-le-Tilleul*, n° 237.677.

(61) « (...) le motif environnemental lié à la production de déchets ne paraît pas fondé : il n'existe pas de justification objective et raisonnable quant au fait de limiter la taxe aux contribuables distribuant gratuitement des écrits publicitaires non adressés, alors que des catégories comparables de contribuables, distribuant des publications ayant un impact similaire sur l'environnement et la gestion des déchets, échappent à la taxe ou bénéficient d'une taxation à prix réduit » (Civ. Namur (div. Namur), 1^{er} avril 2015, *R.F.R.L.*, 2015/2, p. 140). Voir ég. Civ. Liège (div. Liège), 25 février 2016, *R.F.R.L.*, 2016/1, p. 76.

(62) De tels règlements-taxes sont prévus, moyennant quelques variations, tant dans les communes wallonnes (Bastogne, Wavre, etc.), bruxelloises (Auderghem, Saint-Gilles, etc.) que flamandes (Gand, Ostende, etc.). Certaines communes, notamment la Ville de Liège, qualifient toutefois ce prélèvement de redevance, laquelle est donc perçue en tant que contrepartie du service d'enlèvement des déchets.

(63) Règlement-taxe sur les salissures sur les voies et lieux publics ou visibles de ceux-ci, adopté le 17 décembre 2014, disponible sur https://www.schaerbeek.be/sites/default/files/taxes/textes-reglements/46_-_les_salissures_sur_les_voies_et_lieux_publics_ou_visibles_de_ceux-ci_-_exercices_2015_a_2019_-_renouvellement_et_modification.pdf.

(64) Plus précisément, il vise, outre la situation financière de la commune, le règlement-taxe antérieur relatif à ladite taxe, qui lui-même renvoyait vers un règlement-taxe antérieur motivé par le fait que « *la question des salissures sur la voie publique a atteint à Schaerbeek une dimension insupportable ; (...)* que le but du présent règlement est aussi de dissuader l'accomplissement de tels faits (...) ».

(65) Civ. Bruxelles (32^e ch.), 24 juin 2016, R.G. n° 12/6928/A (inédit) ; Civ. Bruxelles (36^e ch.), 26 septembre 2017, R.G. n° 2016/1614/A (inédit).

(66) Par la directive 2009/28/CE du 23 avril 2009 du Parlement européen et du Conseil relative à la promotion de l'énergie produite à partir de sources renouvelables. L'objectif de cet instrument est d'atteindre, en l'an 2020, 20 % d'énergie produite à partir de sources renouvelables en Europe.

régional⁶⁷, mais moyennant le respect d'un certain principe de proportionnalité.

Le préambule des règlements-taxes en question détaille avec un soin tout particulier les raisons qui ont conduit l'autorité locale à adopter tel règlement, en ce compris les objectifs secondaires qui furent ainsi poursuivis. À ce dernier égard, le pouvoir taxateur insiste sur le fait qu'il ne s'agit là en rien de dissuader – d'emprunter la voie de la transition énergétique vers des sources d'énergies renouvelables ? – mais seulement de « *compenser l'incidence que les mâts et pales produisent sur le paysage et l'environnement* », et ce donc, « *non pas de manière dissuasive, mais de manière raisonnable par rapport à ce que la commune estime être une charge imposée à la collectivité et liée à ces considérations environnementales et paysagères* ». L'on ne peut toutefois manquer de déceler, nonobstant ces précautions, une certaine volonté, si pas de dissuader, du moins de contenir le développement de l'éolien sur le territoire de la commune... « *d'autant que pareilles installations sont sujettes à prolifération* »⁶⁸.

Conclusion

Que conclure de ceci ?

21. Force est de constater que la fiscalité locale – à visée – environnementale n'a pas évolué aussi rapidement que l'urgence environnementale contre laquelle elle est censée lutter⁶⁹. Bien qu'elle fasse l'objet d'un contentieux non négligeable dans son volet dissuasif, elle reste d'ailleurs pratiquement inexistante dans son aspect incitatif.

Le dernier épisode relatif aux éoliennes permet d'ailleurs de constater qu'il est plus facile, plus rentable et, au surplus, moins risqué sur le plan juridique pour un pouvoir local de taxer une installation encouragée dans le cadre de la transition écologique que d'essayer d'appréhender fiscalement des comportements jugés problématiques pour l'environnement.

22. Est-ce à dire qu'il faudrait jeter la pierre à des communes qui voient leurs ressources diminuer et leurs charges augmenter ?

Cela serait perdre de vue que les autorités locales font face à des contraintes juridiques, voire à des contradictions, que ne connaissent pas les autres niveaux de pouvoir.

Premièrement, qu'il nous soit permis de souligner une dernière fois que l'objet d'une véritable fiscalité environnementale est de protéger l'environnement, et ce en incitant ou en dissuadant à *titre principal*. Dès lors, tant que le pouvoir fiscal des communes ne permettra pas à celles-ci de poursuivre, à titre principal, un objectif environnemental, toute fiscalité locale environnementale demeurera en quelque sorte frappée d'une tare originelle.

Sans même remettre en question le principe d'interdiction de la taxe prohibitive⁷⁰, l'on ne peut toutefois s'empêcher de penser qu'entre l'impôt local « purement prohibitif » et l'impôt local « principalement dissuasif » existe un espace qui pourrait être investi par le pouvoir fiscal local au bénéfice de la protection de l'environnement.

Ensuite, l'on peut émettre quelques réserves quant à la manière avec laquelle il est apprécié si un pouvoir taxateur local est sorti de l'intérêt local, à tout le moins lorsqu'on envisage la question du point de vue de l'intérêt de l'environnement.

Ainsi, une commune qui entendrait poursuivre, à l'occasion de l'adoption d'un règlement-taxe, un objectif – accessoire – à portée environnementale n'y est autorisée que dans la stricte mesure où cette poursuite n'empiète pas sur le droit environnemental – par hypothèse régional – ayant déjà mis en place un régime normatif suffisamment complet et précis⁷¹.

En revanche, il a été exposé que la commune qui entendrait adopter un impôt dans un but principalement financier ou budgétaire est quant à elle habilitée à empiéter sur le droit régional de l'environnement tant que cet empiètement n'a pas pour résultat de priver de tout effet les mesures favorables à l'environnement prévues par ce régime normatif régional⁷².

Cette géométrie variable apparaît d'autant plus insupportable quand l'on se souvient que l'article 23,

(67) Notamment par l'arrêté du Gouvernement wallon du 30 novembre 2006 transposant la directive précitée.

(68) Le Conseil d'État ne s'est pas réellement exprimé sur ces objectifs secondaires, soit que ceux-ci n'aient fait l'objet d'aucune analyse (C.E., 8 mai 2014, *s.c.r.l. Provinciale Brabançonne d'Énergie*, n° 227.330) soit qu'ils n'aient donné lieu qu'à la simple considération selon laquelle « *ils apparaissent effectivement comme surabondants ; que leur éventuelle inadéquation ne pourrait entraîner l'annulation de l'acte attaqué* » (C.E., 30 octobre 2014, *S.A. Green Wind*, n° 228.985 et C.E., 13 octobre 2016, *S.A. Green Wind*, n° 236.108).

(69) Bien sûr, ce constat est également, voire a *fortiori*, partagé concernant les collectivités supérieures.

(70) L'on rappellera qu'il convient de distinguer les taxes réellement prohibitives des taxes dissuasives. Une taxe poursuivant un but de dissuasion n'est pas disproportionnée au motif que son montant est important. En effet, le caractère dissuasif d'une taxe implique nécessairement que son montant soit élevé (C.E., 5 octobre 2004, *SPRL Erivo*, n° 135.709). L'interdiction de la taxe prohibitive se justifie en revanche par le fait que l'autorité locale désirant tout bonnement interdire ou contraindre à un comportement déterminé dispose d'autres instruments, spécialement prévus pour réglementer les comportements, telles les sanctions administratives communales. L'on observera toutefois que les législateurs semblent quant à eux autorisés à adopter un impôt purement prohibitif (voir par exemple C.A., 2 février 1995, arrêt n° 5/95, B.17, concernant l'écotaxe frappant les rasoirs jetables).

(71) Voir *supra*, n° 12.

(72) Voir *supra*, n° 13.

alinéa 3, 4°, de la Constitution postule un devoir de protection de l'environnement incombant à toutes autorités – législatives, administratives, juridictionnelles –, et non pas seulement à celles spécifiquement chargées de protéger l'environnement⁷³.

23. En tout état de cause, cette insatisfaction sur le plan environnemental ne pourra être surmontée en faisant l'économie d'une évolution sur la question de la fiscalité locale incitative ou dissuasive, ainsi que d'une réflexion plus générale sur le rôle qu'il convient de

réserver à la fiscalité environnementale dans le paysage fiscal belge.

Pourquoi ne pas l'écrire tout net, dès lors que le contrôle exercé par les juridictions sur l'objectif premier que doit poursuivre le règlement-taxe local n'est que marginal⁷⁴, un changement salutaire pourrait être d'affirmer que le but premier peut être environnemental, au point qu'il puisse être souhaité qu'en l'absence d'atteinte à l'environnement aucune taxe ne soit perçue.

(73) Ch.-H. BORN et F. HAUMONT, « Le droit à la protection d'un environnement sain », in M. VERDUSSEN et N. BONBLED (dir.) *Les droits constitutionnels en Belgique – volume 2*, Bruxelles, Bruylant, 2011, p. 1423.

(74) Voire inexistant puisqu'il ne s'agit que de vérifier si le but premier de pourvoir au financement du pouvoir local est bien proclamé.