

CONCLUSIONS

Mme Marie-Gabrielle Merloz, rapporteure publique

1. Le présent litige va vous offrir une nouvelle occasion de clarifier le périmètre des dépenses susceptibles d'être financées par la taxe d'enlèvement des ordures ménagères dans le prolongement de votre décision du 19 mars 2018, *SAS Cora* (n° 402946, aux T., RJF 6/18 n° 698 avec concl. Y. Bénard)

Conformément à l'article L. 3641-1 du code général des collectivités territoriales (CGCT), la métropole de Lyon, collectivité territoriale à statut particulier créée le 1^{er} janvier 2015¹, exerce de plein droit, en lieu et place des communes situées sur son territoire, la compétence en matière de gestion des déchets ménagers et assimilés. Rappelons que les collectivités et établissements publics de coopération intercommunale (EPCI) ont à leur disposition trois possibilités pour financer cette compétence (sur cette liberté de choix, voyez : CE, 8 janvier 1997, *Société Verrerie Cristallerie d'Arques*, n° 151795, RJF 3/97 n° 284). Ils peuvent d'abord mobiliser directement les recettes ordinaires de leur budget général. Ils peuvent ensuite recourir à un mode de financement spécifique en instaurant, le cas échéant pour compléter ces ressources, une taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) en application des articles 1520 et suivants du code général des impôts. Cet impôt est calculé en appliquant à l'assiette de la taxe foncière un taux fixé par la collectivité. Ils disposent enfin d'un outil alternatif de financement : la redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM) prévue à l'article L. 2333-76 du code général des collectivités territoriales (CGCT), « *calculée en fonction du service rendu* ».

La métropole de Lyon a fait le choix de financer cette compétence en instaurant une TEOM. Le présent litige s'est noué après le vote de deux délibérations du 21 mars 2016 approuvant, pour l'une (n° 2016-1010), le budget primitif 2016 et fixant, pour l'autre (n° 2016-1014), pour cette même année, le taux de la TEOM conformément à

¹ Loi n° 2014-58 du 27 janvier 2014 de modernisation de l'action publique territoriale et d'affirmation des métropoles du 27 janvier 2015.

l'article 1636 B *undecies* du code général des impôts (CGI). L'association des contribuables actifs du lyonnais (Canol), qui n'en est pas à son coup d'essai, a contesté ces deux délibérations devant le tribunal administratif de Lyon. Par un jugement du 12 juillet 2018, il a partiellement fait droit à sa demande en annulant cette seconde délibération. Saisie d'un appel principal par la métropole de Lyon et d'appel incident par la Canol, la cour administrative d'appel de Lyon a confirmé ce jugement par un arrêt du 25 juillet 2019. La métropole de Lyon se pourvoit à présent en cassation. Seule reste donc en débat devant vous la délibération fixant le taux de la TEOM pour l'année 2016.

2. Pour confirmer l'illégalité de cette délibération, la cour s'est fondé sur ce que le produit de cette taxe excédait de 26,6 % le coût total de collecte et de traitement des déchets non couverts par des recettes non fiscales et était par suite manifestement disproportionné. Pour apprécier ce coût total, elle a refusé de regarder comme des dépenses réelles de fonctionnement du service de collecte et de traitement des déchets les dépenses indirectes dont se prévalait la métropole de Lyon, d'un montant de plus de 17 millions d'euros, calculées à partir de sa comptabilité analytique et correspondant, selon elle, au coût représentatif de la quote-part d'activité de chaque service transversal indispensable au rendu de la prestation d'enlèvement et de traitement des déchets.

La cour s'est inscrite dans le cadre tracé par votre jurisprudence, qu'il s'agisse de l'objet de la TEOM, de l'étendue du contrôle opéré par le juge sur son montant ou des conséquences à tirer du constat de l'illégalité de la délibération fixant son taux.

La décision du 31 mars 2014, *Ministre / Sté Auchan France* (n°s 368111, 368123, 368124, aux T., RJF 6/14 n° 639, concl. N. Escaut BDCF 6/14 n° 62) a fixé les grands principes applicables. Vous appuyant notamment sur la lettre du I de l'article 1520 du CGI, vous avez rappelé, dans le droit fil d'une jurisprudence ancienne (CE, 28 février 1934, *C...*, n° 22912, au Rec. p. 275), que la TEOM n'a pas le caractère d'un prélèvement opéré sur les contribuables en vue de pourvoir à l'ensemble des dépenses budgétaires mais a exclusivement pour objet de couvrir les dépenses exposées par la commune pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales.

Vous en avez déduit que le juge doit exercer un contrôle de proportionnalité sur le produit de la TEOM et, partant, sur le taux voté par l'organe délibérant des collectivités ou des EPCI. Mais, compte tenu de la latitude laissée aux collectivités en la matière, ce contrôle reste distancié, le juge s'en tenant à un contrôle de disproportion manifeste entre le produit de la TEOM et le montant des dépenses éligibles, tel qu'il peut être estimé à la date du vote de la délibération fixant ce taux. Cette affaire a été l'occasion de faire jouer ce filet de sécurité dans le cas de la fixation d'un taux aboutissant à un excédent de taxe collectée d'environ 15 % par rapport au

coût du service. Cette appréciation, essentiellement factuelle, relève de l'appréciation souveraine des juges du fond, sauf dénaturation.

Vous avez en outre jugé que la TEOM n'a pas pour objet de financer l'élimination des déchets non ménagers, alors même que la redevance spéciale mentionnée à l'article L. 2333-78 du CGCT n'aurait pas été instituée. Cette solution est désormais caduque. Depuis le 1^{er} janvier 2016², l'article 1520 du CGI prévoit expressément que la taxe peut également couvrir le coût de la collecte et de traitement des déchets non ménagers pouvant être traités sans sujétions techniques particulières, si bien que la redevance spéciale est devenue facultative pour les collectivités et ECPI ayant institué la TEOM.

La décision *SAS Cora* déjà mentionnée a poursuivi cet effort de clarification en apportant d'importantes précisions sur les dépenses ayant vocation à être financées par la TEOM. Vous avez jugé que ces dépenses sont constituées de la somme de toutes les dépenses de fonctionnement réelles exposées pour le service public de collecte et de traitement des déchets ménagers et des dotations aux amortissements des immobilisations qui lui sont affectées. Faisant application de cette définition, vous avez censuré le jugement attaqué pour avoir admis la prise en compte des dépenses exposées pour la seule administration générale de la commune ainsi que des dépenses réelles d'investissement. Indiquons d'emblée que la portée exacte de cette décision, qui ne fournit pas une définition explicite des dépenses éligibles, laisse ouverte la question qui vous est soumise aujourd'hui, contrairement à ce soutient la métropole de Lyon. Soucieux de sécuriser les pratiques et les délibérations des collectivités territoriales, le législateur est rapidement intervenu pour contrer partiellement cette solution. L'article 23 de la loi de finances pour 2019³ a ainsi élargi le champ des dépenses éligibles en ajoutant « *les dépenses directement liées à la définition et aux évaluations du programme local de prévention des déchets ménagers et assimilés mentionné à l'article L. 541-15-1 du code de l'environnement* » et a précisé que les dépenses du service comprennent les dépenses réelles de fonctionnement ainsi que les dotations aux amortissements ou les dépenses réelles d'investissement.

La décision du 24 octobre 2018, *SAS l'Immobilière Groupe Casino* (n° 413895, aux T., RJF 1/19 n° 107, avec concl. R. Victor ; chron. V. Villette p. 7) est venue compléter cet édifice jurisprudentiel en s'attelant à l'épineuse question de l'office du juge de l'impôt constatant, par la voie de l'exception, l'existence d'une disproportion manifeste du produit de la taxe par rapport au montant des dépenses à couvrir et donc l'illégalité du taux fixé. Infirmant la solution des juges du fond, vous avez jugé, en vous fondant sur la nature limitée du contrôle du juge, qu'il lui appartient d'accorder la décharge totale des cotisations de taxe en litige, sauf à faire application le cas échéant, si les conditions auxquelles elles subordonnent leur mise en œuvre sont réunies, des

² Cf. article 57 de la loi n° 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015.

³ Loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018.

dispositions du III de l'article 1639 A du CGI permettant le recouvrement des impositions selon les décisions de l'année précédente. Cette solution ferme donc la porte, dans le cas, comme en l'espèce, d'un recours par voie d'action, à une déclaration d'illégalité partielle, limitée à la fraction du taux voté jugée manifestement disproportionnée par rapport aux dépenses exposées.

3. Ce cadre juridique rappelé, nous pouvons en venir à la question centrale du litige : les charges indirectes liées au service de collecte et de traitement des déchets sont-elles au nombre des dépenses réelles de fonctionnement pouvant être prises en compte pour déterminer le montant de la TEOM ?

La lettre de l'article 1520 du CGI ne commande pas la réponse à apporter à cette question mais nous paraît plutôt plaider pour une interprétation stricte de cette notion. Aux termes du I de cet article, dans sa rédaction applicable au litige, « *les communes qui assurent au moins la collecte des déchets des ménages peuvent instituer une taxe destinée à pourvoir aux dépenses du service de collecte et de traitement des déchets ménagers et des déchets mentionnés à l'article L. 2224-14 du code général des collectivités territoriales, dans la mesure où celles-ci ne sont pas couvertes par des recettes ordinaires n'ayant pas le caractère fiscal* ». Il est permis de déduire de la référence aux dépenses *du service* que sont visées les charges directes, dès lors que les charges indirectes sont gérées le plus souvent par les directions correspondant aux fonctions support. Votre jurisprudence, et notamment la décision *SAS Cora*, ne lève toutefois pas le voile sur ce point et paraît même s'éloigner d'une approche strictement organique en se référant aux dépenses exposées *pour* le service et non *par* le service. C'est également en vain que l'on chercherait des indices dans la rédaction actuellement en vigueur de l'article 1520 : l'effort de clarification du législateur n'est pas allé jusqu'à définir exhaustivement la notion de dépenses réelles de fonctionnement. Dans le silence du texte, l'acceptation large défendue par la métropole de Lyon n'est pas condamnée. Elle n'est cependant pas en phase avec l'orientation générale de votre jurisprudence qui s'en est tenue, jusqu'à présent, à une interprétation stricte de ces dispositions, ce qui est orthodoxe s'agissant d'une taxe spécifique.

L'argument économique mis en avant par la métropole de Lyon apparaît convaincant. La prise en compte des dépenses indirectes indispensables au fonctionnement du service est cohérente dans une logique de coûts complets. Le réalisme et la pratique des collectivités militent en ce sens. L'article L. 2313-1 du CGCT, qui impose depuis 2004⁴ aux communes et leurs groupements de 10 000 habitants et plus ayant institué la TEOM et qui assurent au moins la collecte des déchets ménagers de retracer dans un état annexe au budget communal les différentes sources de financement du service ainsi que ses dépenses, tant directes qu'indirectes, a pu accréditer l'idée que la TEOM

⁴ Art. 64 de la loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004.

a vocation à financer intégralement ce service. La requérante se prévaut en outre de l'article L. 2224-17-1 du même code, issu de la loi du 17 août 2015 relative à la transition énergétique pour la croissance verte⁵, imposant la mise en place d'une comptabilité analytique pour le service public de prévention et de gestion des déchets et l'établissement d'un rapport annuel sur le prix et la qualité du service.

C'est, nous semble-t-il, toutefois perdre de vue l'objet de cette taxe spécifique, rappelé par vos décisions *Ministre / Sté Auchan France* et *SAS Cora*, qui répond à une logique d'imposition, même si son régime hybride emprunte en partie à celui des redevances pour service rendu⁶. Elle n'est ainsi pas soumise à un principe d'équivalence entre le tarif et la valeur du service rendu ou à une obligation de couverture intégrale de la part de coût restant à financer après déduction des recettes accessoires. On l'a dit, la collectivité dispose de plusieurs outils de financement : elle peut mobiliser son budget général et n'est nullement tenue de financer ce service par ses ressources propres. Il est vrai, en sens inverse, que rien ne l'interdit non plus et que, dans les faits, ce service est financé essentiellement par la TEOM, dont le montant représente à lui seul 90 % du total des ressources selon l'observatoire des finances et de la gestion publique locales : le taux de la TEOM a donc tendance à jouer un rôle de variable d'ajustement. Les dispositions invoquées du CGCT ne nous paraissent pas, quant elles, déterminantes : sont en cause des outils de gestion et de pilotage interne à la collectivité destinés à évaluer la performance du service, à accroître la transparence et à informer les usagers et non spécifiquement à déterminer le montant de la TEOM.

Ce sont des considérations d'opportunité qui achèvent de nous convaincre. Yohann Bénard s'en était déjà fait l'écho dans l'affaire *SAS Cora*. La comptabilité analytique, si elle est un outil de gestion précieux, n'est pas normée comme la comptabilité générale. Elle ne fait l'objet d'aucune définition par un texte contraignant, laissant ainsi une grande liberté dans sa mise en œuvre. Si elle peut être admise comme mode de preuve notamment par le juge fiscal, vous ne lui reconnaissez généralement pas de valeur juridique. Admettre que soit ouvert devant le juge un débat sur la détermination des coûts complets risquerait de se révéler un véritable nid à contentieux. La tentation serait en effet grande pour les usagers de discuter systématiquement de la pertinence de la méthode d'évaluation des coûts retenue, de la nature des fonctions support pouvant être prises en compte dans le coût du service et partant du caractère indispensable des charges exposées et des clefs de répartition fixées. Le juge se retrouverait en difficulté dans un contentieux déjà nourri, devant naviguer entre plusieurs écueils, dont le risque d'embrasser une lecture très attractive de la notion de dépenses réelles de fonctionnement du service, ce sans garantie que cette jurisprudence ne se révèle pas, au final, une chausse-trappe pour les collectivités. Or votre

⁵ Art. 39 de la loi n° 2015-992.

⁶ Nous renvoyons notamment à la chronique déjà mentionnée de V. Villette pour une analyse plus détaillée sur ce point.

jurisprudence s'est montrée jusqu'à présent, comme n'a pas manqué de le souligner un commentateur autorisé⁷, plus sensible au respect de la stricte lettre des textes qu'à la préservation de la pratique des collectivités qui s'en éloignait, et a privilégié, dans ce contentieux de masse, la définition de principes clairs et de solutions aisément maniables par les juges du fond.

Vous l'aurez donc compris, nous vous invitons à juger que les dépenses du service de collecte et de traitement des déchets mentionnés au premier alinéa du I de l'article 1520 du CGI prises en compte pour déterminer le montant de la TEOM ne comprennent pas les dépenses indirectes exposées pour ce service.

Nous avons conscience qu'une telle solution, compte tenu des conséquences attachées à l'illégalité de la délibération fixant le taux de la TEOM par votre décision *SAS l'Immobilière Groupe Casino*, fragilise les finances locales et générera, comme par le passé, des effets d'aubaine. Nous avons également en tête les efforts répétés du législateur pour sécuriser les délibérations et les pratiques des collectivités dans le sillage de vos décisions. Mais notre préférence va, tout bien pesé et en dépit de ses inconvénients, à une solution stricte et rustique mais simple et claire et, à nos yeux, de ce fait plus robuste.

4. Si vous nous suivez, vous pourrez confirmer l'arrêt attaqué mais au prix d'une substitution de motifs.

Nous passons rapidement sur le premier moyen. Une simple lecture du jugement suffit à convaincre que la cour n'a pas commis l'erreur de qualification juridique des faits qui lui est reprochée en jugeant qu'il était suffisamment motivé en ce qui concerne l'absence de prise en compte des coûts de structure dont se prévalait la métropole de Lyon, d'un montant de 17 millions d'euros, au titre des dépenses réelles exposées pour le fonctionnement du service de collecte et de traitement des déchets mentionnées au premier alinéa du I de l'article 1520 du CGI (sur l'étendue de votre contrôle : CE, 13 mars 1996, *G...*, n° 145214, au Rec.).

Le deuxième moyen s'écarte également aisément car il procède, en tout état de cause, d'une lecture erronée de l'arrêt attaqué, comme d'ailleurs de votre jurisprudence *SAS Cora*. La cour n'a nullement refusé, par principe, la prise en compte de ces dépenses indirectes mais a estimé que la comptabilité analytique produite était dépourvue de clefs de répartition et ne permettait donc pas d'établir que ces dépenses seraient exposées en 2016 pour le fonctionnement du seul service de collecte et de traitement des déchets ménagers.

⁷ Voir la chronique précitée de V. Villette.

C'est en revanche à juste titre que la métropole de Lyon reproche à tout le moins à la cour d'avoir, en statuant ainsi, dénaturé les pièces du dossier. Elle avait en effet versé au dossier un document d'une trentaine de pages, intitulé « La méthode de calcul du coût de gestion des déchets », qui précisait notamment les clefs de répartition retenues propres à chaque service, correspondant aux fonctions de gouvernance et aux fonctions support mutualisées. Mais vous pourrez neutraliser ce motif erroné et y substituer le motif de pur droit que nous vous invitons à retenir tiré de ce que les dépenses réelles de fonctionnement du service public de collecte et de traitement des déchets mentionnées au premier alinéa du I de l'article 1520 du CGI ne comprennent pas les charges de gouvernance et les dépenses indirectes en litige (sur les conditions d'une telle substitution en cassation : CE, 13 mars 1998, *V...*, n° 171295, aux T.).

C'est en vain qu'il est ensuite reproché à la cour d'avoir méconnu son office, faute d'avoir mis en œuvre ses pouvoirs d'instruction pour ordonner la production de pièces comptables complémentaires. La décision du 1^{er} juillet 2020, *Sté L'Immobilière Groupe Casino et Sté Mercialys* (n° 424288, 424291, aux T., RJF 10/20 n° 838, avec concl. E. Bokdam-Tognetti) n'est d'aucun secours : elle concerne un litige fiscal à l'occasion duquel le contribuable invoquait, par voie d'exception, l'illégalité de la délibération fixant le taux de la TEOM, sans avoir nécessairement accès aux informations indispensables à la résolution du litige, lesquelles sont en possession de la seule collectivité concernée qui n'est pas partie à l'instance. Rien de tel en l'espèce et la cour a pu s'estimer suffisamment éclairée pour former sa conviction au vu des éléments versés au dossier par les parties selon la formulation empruntée à votre décision *X...* (CE, 16 novembre 2012, n° 354108, au Rec.).

La métropole requérante soutient encore que la cour a méconnu la portée de ses écritures en établissant un lien entre la suppression de la redevance spéciale d'élimination des déchets non ménagers assimilés et les dépenses exposées pour ces déchets. Nous convenons que l'arrêt attaqué est assez confus sur ce point mais ce motif présente à l'évidence un caractère surabondant dans le raisonnement de la cour et peut donc être neutralisé.

Le dernier moyen suivra le sort des précédents. C'est en effet par une appréciation souveraine des faits exempte de dénaturation que la cour a estimé que le produit de la TEOM généré en 2016 était manifestement disproportionné par rapport aux dépenses prévisionnelles non couvertes par les recettes ordinaires non fiscales. Si la métropole requérante fait valoir que le taux prévisionnel de sur-couverture n'était que de 9,3 %, très en deçà du seuil de 15 % admis par votre jurisprudence, c'est en prenant en compte dans ses calculs les charges de gouvernance et les dépenses indirectes litigieuses.

PCMNC au rejet du pourvoi et à ce que la métropole de Lyon verse une somme de 3 000 euros à la Canol au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.