

CONCLUSIONS

M. Nicolas AGNOUX, Rapporteur public

Les entreprises dont les activités entraînent le rejet d'éléments polluants dans le milieu naturel sont assujetties à une redevance pour pollution de l'eau d'origine non domestique, établie et recouvrée par les agences de l'eau. Cette redevance est égale, pour chaque catégorie de polluant, au produit des quantités annuelles de pollution rejetées dans les milieux aquatiques et de tarifs forfaitaires votés par le conseil d'administration de chaque agence dans la limite de plafonds fixés par la loi (art. L. 213-10-2 du code de l'environnement).

Afin de déterminer le volume annuel de pollution servant d'assiette, les entreprises dont les rejets excèdent un seuil doivent mettre en œuvre un suivi régulier de leurs rejets, soumis à agrément (art. R. 213-48-6). La loi prévoit que lorsque le suivi régulier des rejets s'avère impossible, l'assiette est déterminée « *indirectement* », à partir d'un niveau théorique de pollution correspondant à l'activité en cause, donc en tenant compte du volume d'activité de l'entreprise.

Dans un rapport public consacré aux agences de l'eau publié en février 2015, la Cour des comptes soulignait que de nombreux sites industriels n'avaient pas mis en place le suivi régulier des rejets auxquelles elles étaient tenues, en déplorant que les textes ne prévoient aucune sanction à l'égard des contrevenants. Cependant, suggérait la cour, « *cette carence pourrait (...) être assimilée au défaut de déclaration sanctionné par une taxation d'office assortie d'une majoration de 40%* ».

Dans sa réponse aux observations de la cour, l'agence de l'eau Seine-Normandie indiquait avoir mis en œuvre cette recommandation. De fait, en 2014, elle avait adressé à la société Boréalchimie, qui n'avait pas mis en place de dispositif agréé de suivi des rejets de substances polluantes inhérentes à son activité de production de fertilisants, une « *proposition de taxation d'office* » (sic) au titre des années 2011 et 2012, en lui infligeant une majoration de 40%, ultérieurement ramenée à 10% au titre de l'année 2011.

Estimant irrégulier le recours à la procédure de taxation d'office, le tribunal administratif de Cergy-Pontoise a prononcé la décharge des impositions. Mais la cour administrative d'appel de Versailles a réformé ce jugement en remettant à la charge de la société Boréalchimie les redevances dues au principal, tout en confirmant la décharge des majorations. Vous êtes saisis d'un pourvoi de la société ainsi que d'un pourvoi incident de l'agence qui contestent chacune l'arrêt en tant qu'il lui est défavorable.

On rappellera au préalable que les redevances perçues par les agences de l'eau ont la nature d'impositions de toute nature (décision n° 82-124 L du 23 juin 1982), dont le contentieux relève du plein contentieux fiscal (CE Ass. 20 décembre 1985 n° 31927, *SA Établissement Outters* : RJF 2/86 n°194).

1. Nous vous proposons de confirmer le premier temps du raisonnement suivi par le tribunal, puis la cour : c'est à tort que l'agence de l'eau a cru pouvoir faire application de la procédure de taxation d'office dans une hypothèse, celle du défaut de mise en place du suivi des rejets, qui n'était pas de celles prévues par les textes.

Pour l'établissement de la redevance, les assujettis sont tenus de déclarer à l'agence les éléments nécessaires au calcul avant le 1^{er} avril de l'année suivante (art. L. 213-11 c. env.). L'agence, chargée du contrôle, peut demander tout renseignement ou éclaircissement nécessaire (art. L. 213-11-1).

Lorsqu'elle constate une insuffisance, une inexactitude, une omission ou une dissimulation, l'agence adresse au contribuable une proposition de rectification motivée de manière à lui permettre de formuler ses observations dans un délai de trente jours ; si elle rejette les observations du contribuable, sa réponse doit également être motivée (art. L. 213-11-3). Ces dispositions reprennent les règles fiscales de droit commun propres à la procédure de redressement contradictoire définie à l'article L. 57 du livre des procédures fiscales (LPF).

L'agence peut également procéder à une imposition d'office, en vertu de l'article L. 213-11-6 c. env., lorsque l'assujetti n'a pas déclaré les éléments nécessaires au calcul des redevances au 1^{er} avril de l'année suivante après expiration d'un délai de trente jours suivant une mise en demeure, ou lorsqu'il s'abstient de répondre aux demandes de renseignements qui lui sont adressées, ou qu'il refuse de se soumettre aux contrôles. Ces règles sont, cette fois, le pendant de celles régissant la taxation d'office prévue aux articles L. 66 et suivants du LPF en matière, notamment, d'impôt sur les sociétés¹.

¹ Avant même que la procédure ne soit précisée par les textes, c'est de manière prétorienne que vous aviez admis, en 1985, que l'agence de bassin puisse arrêter d'office le montant de la redevance à l'aide des éléments d'appréciation en sa possession, en l'absence de la déclaration annuelle, par les assujettis, des éléments nécessaires à l'établissement de l'assiette de la redevance (CE 21 mai 2012, *Agence de l'eau Adour-Garonne*, n° 328460, aux tables).

Contrairement à ce que soutient l'agence Seine-Normandie, la société Boréalchimie ne pouvait être regardée comme s'étant abstenue de déclarer les éléments nécessaires au calcul des redevances, dès lors qu'elle avait fait connaître dans les délais ses volumes d'activité et permis ainsi à l'agence de déterminer l'assiette taxable selon la méthode dite « indirecte » prévue au deuxième alinéa du II de l'article L. 213-10-2 du code de l'environnement, applicable lorsque le suivi des rejets s'avère impossible. Les déclarations qu'elle avait produites étaient donc conformes aux prescriptions de l'article R. 213-48-24 qui imposent la communication des résultats mensuels du suivi régulier des rejets ou, « à défaut d'un tel suivi, le nombre d'unités de la grandeur caractérisant l'activité polluante ». De fait, l'agence a établi les redevances litigieuses selon la méthode indirecte, sur la base des informations communiquées par le contribuable – ce qui démontre que l'agence disposait des éléments nécessaires à leur calcul.

2. Le second temps du raisonnement de la cour nous paraît en revanche plus fragile.

La cour administrative d'appel de Versailles a estimé que l'irrégularité résultant du recours à la procédure de taxation d'office ne pouvait justifier la décharge des redevances au motif que, dans les circonstances de l'espèce, la société Boréalchimie n'avait été privée d'aucune garantie, dès lors que l'agence de l'eau avait en pratique fait application de règles propres à la procédure contradictoire, en laissant à la société un délai de trente jours pour faire valoir ses observations, lesquelles ont effectivement été produites.

Les motifs ramassés de l'arrêt ne laissent pas clairement apparaître si la cour a entendu procéder à une substitution de base légale ou, plus modestement, neutraliser les effets d'une irrégularité de procédure par application de votre jurisprudence X... (CE Sect. 16 avril 2012, n°320912, au recueil et à la RJF 7/12 n° 679).

En l'espèce, ce second chemin ne nous apparaît pas praticable.

Certes, vous admettez de longue date que soient neutralisées des irrégularités de procédure ayant trait à la détermination de la procédure d'imposition, dans le cas où le vérificateur a porté la mention manuscrite « *taxation d'office* » sur les formulaires de notification des redressements alors que la société a été en fait imposée selon les règles de la procédure contradictoire (CE 16 juin 1986, n° 49302, RJF 10/86, n°850 ; voir également : CE 10 février 1993, *M...*, n° 85126 : RJF 4/93, n°485), et plus généralement dans les cas où la notification de redressements ne mentionne pas la procédure d'imposition suivie ou comporte une mention erronée, lorsque cette omission ou cette erreur n'a pas eu pour effet de priver le contribuable de l'une des garanties de procédure dont il était en droit de bénéficier (CE 24 septembre 2003, *Sté Avraud Métaux*, n°196931, au recueil et à la RJF 12/03, n° 1441).

Mais cette position pragmatique ne nous semble valoir que dans l'hypothèse d'erreurs ou d'omissions affectant certaines pièces de la procédure alors que c'est en réalité la procédure

contradictoire qui a été suivie – autrement dit lorsque vous écarterez comme manquant en fait le moyen tiré de ce que la procédure de taxation d’office a été suivie.

Nous peinons en revanche à faire application de la jurisprudence *X...* lorsque, comme en l’espèce, l’administration a constamment assumé, jusque devant les juges du fond, la mise en œuvre d’une procédure de taxation d’office destinée, selon elle, à sanctionner une défaillance déclarative de la part de la contribuable – quand bien même elle l’a mâtinée d’éléments de procédure contradictoire en poussant la confusion jusqu’à donner à la notification de redressement l’intitulé, sous forme d’oxymore, de « proposition de taxation d’office ».

Il nous semble que dans un tel cas de figure, le juge de l’impôt ne peut confirmer les impositions mises à la charge du contribuable qu’au prix d’une substitution de base légale en bonne et due forme : vous admettez en effet que soit substituée la procédure contradictoire à la procédure de taxation d’office, sous réserve que le contribuable n’ait été privé d’aucune des garanties qui s’attachent à la procédure contradictoire (CE 4 février 2008 n° 304253, 8e et 3e s.-s., *min. c/ W...* : RJF 4/08, n°501 ; CE 17 mai 2017, *min. c. Mme Y...*, n°400706 : RJF 8-9/17, n° 862).

Néanmoins, et c’est ici que se situe l’erreur de droit que nous vous proposons de censurer, la cour qui statuait, nous l’avons dit, comme juge de l’impôt, ne pouvait procéder d’office à cette substitution (CE 27 septembre 2006, *Sté Janfin*, n°260050, au recueil et à la RJF : 12/06 n° 1583). Or la substitution n’avait à aucun moment été sollicitée par l’agence de l’eau. La cour a donc méconnu son office. Si vous nous suivez, vous annulerez donc l’arrêt en tant qu’il remet à la charge de la société les redevances dues au principal.

Notons qu’à supposer même que vous admettiez l’applicabilité au cas d’espèce de la jurisprudence *X...*, la cour nous semble avoir en tout état de cause entaché son arrêt d’une erreur de droit en estimant que la société n’avait été privée d’aucune garantie, alors qu’il ressort des pièces du dossier qui lui était soumis que l’agence de l’eau n’a pas répondu aux observations de la société avant de mettre en recouvrement les impositions litigieuses.

Par ailleurs, la cour avait également suggéré, par des motifs énoncés à titre surabondant, une seconde substitution de base légale, tout aussi irrégulière en l’absence de demande formulée par l’administration, mais sur le fond plus adéquate en ce qu’elle redonnait aux sommes mises en recouvrement leur véritable nature : la cour a en effet relevé qu’en calculant les redevances sur la base des informations déclarées par la société elle-même, l’agence de l’eau Seine Normandie n’avait en définitive pas procédé à des redressements mais s’était bornée à déterminer les impositions primitives dues par la société dans les conditions de droit commun.

3. C’est cette base légale que nous vous proposons de redonner aux redevances en litige, dans le cadre du règlement au fond du litige.

Devant vous, l'agence de l'eau sollicite cette fois en effet, « à titre infiniment subsidiaire », que soit substitué à la procédure de taxation d'office le simple calcul des impositions primitives selon la méthode indirecte.

Si vous ne pouvez faire droit comme juge de cassation à une demande de substitution présentée pour la première fois devant le Conseil d'Etat (CE 31 mars 1995, n° 117483, 117484 et 128205, *P...* : RJF 1995, n° 567), il vous est possible en revanche de l'accueillir dans le cadre du règlement au fond, dès lors que cette substitution ne prive pas le contribuable des garanties qui lui sont reconnues en matière de procédure d'imposition (CE 18 janvier 2006, *S...*, n° 265790 et 265791 : RJF 4/06 n° 378).

Précisons enfin que si la demande est formulée devant vous par l'agence en défense dans le cadre de ses écritures de cassation, elle invoque de manière explicite la possibilité d'une telle substitution de base légale « *en tant que juge d'appel après cassation dans le cadre du règlement de l'affaire au fond* », ce qui nous paraît suffisant pour vous saisir du moyen sans qu'il soit besoin de renvoyer l'affaire à la cour.

Si vous nous suivez, vous constaterez que la société n'a été privée d'aucune garantie dans le cadre de l'établissement des impositions primitives : les titres de perception ont été établis sur la base des données d'activité déclarés par la société Boréalys elle-même, sans faire l'objet d'aucune correction.

Le fait que les redevances aient été, à tort comme nous allons le voir, assorties de majorations pour défaut de production des déclarations, ne saurait avoir pour effet de « contaminer » la procédure suivie pour établir les impositions dues au principal (CE 23 février 2001, *V...*, n° 211965 : RJF 5/01 n°678).

Par suite, c'est à tort que le tribunal administratif a prononcé la décharge des redevances dues au principal au motif qu'elles avaient été établies à l'issue d'une procédure irrégulière.

Saisis par l'effet dévolutif de l'appel, vous écarterez comme inopérants, compte tenu de la substitution de base légale ainsi opérée, les moyens de la société Boréalys Chimie tirés de ce que la procédure de taxation d'office ne pouvait être mise en œuvre à son encontre, de ce qu'elle aurait été entachée d'irrégularité ou de ce qu'elle traduirait un détournement de procédure.

4. Enfin, vous rejetterez les conclusions du pourvoi incident tendant au rétablissement des majorations de 10 et 40% appliquées aux redevances dues respectivement au titre des années 2011 et 2012.

C'est sans erreur de droit ni dénaturation, et par des motifs suffisamment étayés que la cour a jugé que l'agence de l'eau Seine Normandie n'était pas fondée à appliquer ces majorations prévues par les dispositions combinées des articles L. 213-11-7 du code de l'environnement et

1728 du code général des impôts. Ces pénalités supposent un retard déclaratif du contribuable et, dans le cas de la majoration de 40%, une mise en demeure préalable de l'administration demeurée infructueuse – toutes circonstances faisant défaut en l'espèce.

PCMNC :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué en tant qu'il fait partiellement droit à l'appel de l'agence de l'eau Seine Normandie en remettant à la charge de la société Boréalys Chimie le montant des redevances dues au principal au titre des années 2011 et 2012 ;
- à ce que ces mêmes impositions soient remises à la charge de la société ;
- à ce que le jugement du tribunal administratif de Cergy-Pontoise soit réformé en ce qu'il a de contraire à ce qui précède ;
- au rejet du pourvoi incident de l'agence de l'eau ;
- au rejet des conclusions présentées par chacune des parties au titre des frais d'instance.