

N° 465403 – Ministre de l'économie, des finances et de la souveraineté industrielle et numérique. c/ Société OPPCI Sogecapimmo

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 3 avril 2023

Lecture du 14 avril 2023

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteuse publique

Le présent pourvoi, dirigé contre un jugement du TA du Cergy-Pontoise ayant retenu le caractère manifestement disproportionné du taux de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM) voté par l'établissement public territorial Grand Paris Seine Ouest au titre de 2019 et 2020, constitue la tête d'une série contentieuse de plusieurs dizaines de dossiers – plusieurs centaines si l'on tient compte également des litiges encore au stade de la réclamation.

Il soulève deux questions portant, l'une, sur la prise en compte, dans les dépenses au regard desquelles s'apprécie la proportionnalité du taux de taxe voté, des charges exceptionnelles de fonctionnement, et l'autre, sur l'incidence, dans l'exercice du contrôle juridictionnel de cette proportionnalité et la marge dont disposent les collectivités, de l'évolution de votre jurisprudence sur la prise en compte d'une fraction des coûts des services transversaux centraux (CE, 22 octobre 2021, *Métropole de Lyon*, n° 434900, p. 319, RJF 1/22 n° 96, concl. M-G. Merloz).

Dans sa rédaction antérieure à la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, l'article 1520 du CGI se bornait à disposer que « *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 CGCT, dans la mesure où celles-ci ne sont pas couvertes par des recettes ordinaires n'ayant pas le caractère fiscal* ». Vous aviez alors jugé que les dépenses ainsi visées étaient « *constituées de la somme de toutes les dépenses de fonctionnement réelles exposées pour le service public de collecte et de traitement des déchets ainsi mentionnés et des dotations aux amortissements des immobilisations qui lui sont affectées* » (v. CE, 19 mars 2018, *Société Cora*, n° 402946, T. pp. 650-823, RJF 6/18 n° 698, concl. Y. Bénard C698 ; CE, 25 juin 2018, *Sté Auchan France*, n° 414056, T. p. 651, RJF 10/18 n° 1030, chronique V. Villette RJF 1/19 p. 7).

La loi du 28 décembre 2018 a étoffé et élargi les dépenses du service que la TEOM a pour objet, dans la mesure où elles ne sont pas couvertes par des recettes ordinaires n'ayant pas le caractère fiscal, de financer. Dans sa rédaction issue de cette loi, applicable au présent litige eu égard aux dates d'adoption des délibérations contestées, l'article 1520 dispose ainsi que *ces dépenses « comprennent : / 1° Les dépenses réelles de fonctionnement ; / 2° Les dépenses d'ordre de fonctionnement au titre des dotations aux amortissements des immobilisations lorsque, pour un investissement, la taxe n'a pas pourvu aux dépenses réelles d'investissement correspondantes, au titre de la même année ou d'une année antérieure ; / 3° Les dépenses réelles d'investissement lorsque, pour un investissement, la taxe n'a pas pourvu aux dépenses d'ordre de fonctionnement constituées des dotations aux amortissements des immobilisations correspondantes, au titre de la même année ou d'une année antérieure (...). »*

Les charges exceptionnelles de la section de fonctionnement qui sont exposées pour le service de collecte et de traitement des déchets font-elles partie de ces dépenses ?

A cette question, sur laquelle les tribunaux administratifs se sont divisés, nous n'avons guère d'hésitation à répondre, contrairement à ce qu'a jugé le TA de Cergy-Pontoise dans la présente affaire, par l'affirmative.

D'une part, de telles dépenses relèvent bien, au sein du budget, de la section de fonctionnement.

D'autre part, celles de ces dépenses exceptionnelles qui ne correspondent pas à des opérations pour ordre, répondent à la notion de « dépenses réelles » (rapp., par analogie, pour l'application de l'article R. 2313-1 du CGCT, les dispositions de l'article R. 2313-2 de ce code définissant les dépenses réelles de fonctionnement comme « *l'ensemble des dépenses de l'exercice budgétaire entraînant des mouvements réels* », à l'exclusion, donc, des opérations d'ordre ne constituant que des jeux d'écritures comptables entre sections ou au sein d'une même section).

Enfin, si vous avez jugé que ne doivent être prises en compte, au titre des « recettes non fiscales » venant en déduction du montant des dépenses du service pour l'appréciation du montant devant être couvert par la TEOM, que celles ayant le caractère de recettes annuelles et permanentes, à l'exception d'excédents de fonctionnement reportés d'années antérieures qui ne revêtent pas, par nature, un caractère récurrent (cf. CE, 25 juin 2018, *SA Auchan France*, n° 414056, aux Tables, cité plus haut), cette exclusion des produits exceptionnels provient des termes mêmes de l'article 1520 visant les « *recettes ordinaires n'ayant pas un caractère fiscal* », lu en combinaison avec l'article L. 2331-2 du CGCT qui définit strictement et exhaustivement les « *recettes non fiscales de la section de fonctionnement* », comme comprenant certains produits déterminés et « *toutes les autres recettes annuelles et permanentes* ».

Or l'article 1520 ne comporte aucune restriction de cette nature pour les dépenses, et aucun principe de symétrie ne nous paraît impliquer, par cohérence avec la notion de recettes non fiscales de la section de fonctionnement, l'exclusion des dépenses exceptionnelles de la

section de fonctionnement du montant des dépenses ayant vocation à être couvertes par la taxe.

A cet égard, si vous aviez opté, dans votre décision *Sté Cora* du 19 mars 2018 (n° 402946, préc.), pour une exclusion des dépenses d'investissement au profit d'une inclusion des frais d'amortissement, afin d'éviter d'éventuels à-pics des besoins de financement pris en compte pour la fixation de la TEOM les années d'engagement des investissements et ainsi, de lisser les coûts des équipements financés par la TEOM sur la durée de leur utilisation via les dotations aux amortissements, nous relevons, d'une part, que le législateur a expressément permis depuis le 1^{er} janvier 2019 la prise en compte des dépenses réelles d'investissement auxquelles la taxe n'aurait pas déjà pourvu par la couverture des amortissements, en dépit des variations des besoins qu'une telle inclusion peut emporter, et d'autre part, qu'il n'existe pas, en matière de dépenses exceptionnelles de la section de fonctionnement, de solution de substitution qui permettrait un tel lissage.

A suivre le TA, les dépenses réelles de fonctionnement exceptionnelles prévues au budget du service de collecte devraient donc être couvertes par des recettes non récurrentes et ne pourraient l'être par la TEOM. Or la logique de la TEOM nous paraît au contraire autoriser la couverture de l'intégralité des dépenses réelles de fonctionnement du service non couvertes par les recettes ordinaires non fiscales, quand bien même cela impliquerait, les années où des dépenses réelles exceptionnelles de fonctionnement sont exposées, une hausse temporaire du taux de la taxe.

Par suite, vous pourrez préciser aujourd'hui que les charges exceptionnelles de fonctionnement, lorsqu'elles n'ont pas le caractère de dépenses d'ordre, figurent au nombre des dépenses réelles de fonctionnement au sens du 1^o du I de l'article 1520 du CGI.

La présente affaire soulève toutefois aussi une autre interrogation.

Bien que la TEOM soit un impôt, et non une redevance, vous déduisez de la finalité et de l'objet assignés à cette taxe par l'article 1520 du CGI l'exigence d'une corrélation entre le coût du service et son produit, tel qu'il résulte du taux voté. Vous jugez ainsi que le taux de la TEOM ne doit pas être manifestement disproportionné par rapport au montant des dépenses exposées par la commune pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et des déchets assimilés, non couvertes par des recettes ordinaires non fiscales, tel qu'il peut être estimé à la date du vote de la délibération fixant ce taux, et exercez sur l'appréciation portée sur ce point par les juges du fond un contrôle d'erreur de droit et de dénaturation (CE, 31 mars 2014, *Min. c/ Sté Auchan France*, n°s 368111, 368123, 368124, T. p. 623, RJF 6/14 n° 639, concl. N. Escaut BDCF 6/14 n° 62).

Vous avez, au titre de ce contrôle restreint, validé un écart de 8,5% (CE, 30 septembre 2022, *Min. c/ Sté Euro Dépôt Immobilier*, n° 455364, RJF 12/22 n° 1085), un excédent de 10 % (CE, 25 juin 2018, *Sté Auchan France*, n° 414056, préc.) ou encore, dans une décision du 5 mai 2021 *SAS Hôtelière de la Porte de Sèvres* (n° 438897, RJF 7/21 n° 672), un écart de 14,6 % entre la fraction non couverte des dépenses prévisionnelles du service et le produit

attendu de la taxe. En revanche, dans votre décision *Min. c/ Sté Auchan France* du 31 mars 2014, vous avez validé un jugement de TA qui avait censuré un taux conduisant à un excédent d'environ 15% comme manifestement disproportionné. De même, vous avez jugé manifestement disproportionné un taux conduisant à un excédent de 23 % des recettes prévisionnelles de taxe sur la fraction non couverte des dépenses prévisionnelles de collecte et de traitement des déchets ménagers (CE, 22 avril 2022, *SNC Hyper 19*, n° 454748, RJF 7/22 n° 688).

L'on ne saurait toutefois considérer que ces décisions auraient cristallisé un seuil de tolérance correspondant à un excédent toujours admissible de 15 % : c'est au juge qu'il appartient, dans chaque cas, d'apprécier le caractère manifestement disproportionné ou non de l'écart entre recettes et dépenses, telles qu'elles pouvaient être appréciées lors de l'adoption du budget du service. Le Parlement a d'ailleurs, lors des débats sur la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018, hésité puis finalement refusé d'inscrire dans celle-ci l'existence d'une marge systématique de tolérance de 15 %, afin de ne pas généraliser une telle disproportion et de prévenir les hausses injustifiées de la pression fiscale sur les contribuables.

A force d'entrer dans une explicitation et une sophistication toujours plus grandes de la consistance des dépenses auxquelles la TEOM est destinée à pourvoir et au regard desquelles s'apprécie la proportionnalité du taux voté, la loi et votre jurisprudence ne justifieraient-elles toutefois pas, sinon une remise en cause, du moins une approche plus exigeante du contrôle pourtant restreint retenu en matière de TEOM, par analogie avec le contrôle restreint opéré en matière de redevances pour service rendu¹, depuis votre décision *Min. c/ Sté Auchan France* du 31 mars 2014 ?

Le recours à un contrôle restreint se justifie dans diverses configurations, parfois diamétralement opposées : la grande technicité scientifique de l'exercice d'évaluation opéré par l'autorité administrative, face à laquelle le juge, ne disposant pas de toutes les compétences techniques nécessaires, est peu armé ; inversement, le caractère nécessairement approximatif ou frustré des seules méthodes d'évaluation disponibles, conduisant le juge à approcher avec prudence leur résultat compte tenu de leurs insuffisances ; ou encore la présence d'une dimension d'opportunité administrative ou politique.

Cette dernière justification joue, s'agissant du vote d'un impôt, mais n'est sans doute pas suffisante à elle seule, compte tenu de la logique, proche de la redevance, de la TEOM ainsi que de l'exigence jurisprudentielle et législative d'une corrélation étroite entre son produit et le coût du service.

¹ Les redevances pour service rendu ne donnent lieu qu'à une vérification de l'absence de disproportion manifeste entre le taux de la redevance et le coût réel des services rendus en contrepartie (Cf. CE, 17 novembre 1978, *Société Etablissements Geismann Frères*, p. 447 ; CE, 2 novembre 1987, n° 57051, p. 341 ; CE, 19 mars 2010, *Syndicat des compagnies aériennes autonomes*, n° 305047, T. p. 622 ; rapp. aussi, pour l'exercice d'un contrôle restreint sur le montant des redevances : CE, 12 octobre 2010, *Société Bouygues Télécom et autres*, n° 332393, au Recueil).

La haute technicité ne nous paraît guère constituer une justification convaincante. Si nous admettons pas que l'exercice conduisant à évaluer et fixer le montant attendu de chaque poste de dépenses du budget mette en jeu, pour certains d'entre eux, des calculs techniques et économiques complexes, la question faisant ici l'objet d'un contrôle restreint n'est pas celle de l'exactitude du montant de chaque poste de dépenses du service, mais celle de la proportionnalité entre les dépenses prévisionnelles figurant au budget et le produit prévisionnel de la TEOM résultant du taux voté par la collectivité.

Reste la troisième justification du contrôle restreint : celui de la dose d'approximation qui serait inhérente à l'exercice de fixation du taux de la taxe en fonction des dépenses du service.

Dans ses conclusions sur votre décision *Sté Cora* du 19 mars 2018 (n° 402946), par laquelle vous aviez censuré pour erreur de droit un TA qui avait inclus dans les dépenses prises en compte pour l'appréciation de la légalité du taux de la TEOM les dépenses exposées pour l'administration générale de la commune, selon une clé de répartition forfaitaire, Y. Bénard justifiait le refus de prendre en compte ces dépenses et d'entrer dans une logique de comptabilité analytique par l'argument tiré, notamment, de ce que « *la marge de tolérance de 15 % qui tend à s'imposer dans ce cadre à la suite de votre décision du 31 mars 2014, suffit d'ores et déjà à rendre possible un surfinancement susceptible de couvrir des frais de structure raisonnables.* »

Mais votre décision *Métropole de Lyon* du 22 octobre 2021 (n° 434900, au Recueil, préc.) a, trois ans plus tard, ouvert la porte à la prise en compte d'une fraction des dépenses des services transversaux calculée au moyen d'une comptabilité analytique, pour autant qu'elle permette d'identifier avec suffisamment de précision les dépenses directement exposées pour le service public de collecte et de traitement des déchets.

Faudrait-il désormais en déduire, pour les collectivités ayant recours à une telle comptabilité permettant de mettre au jour une partie des coûts cachés exposés pour les besoins du service, la mise en œuvre d'un contrôle de proportionnalité plus étroit et une moindre possibilité de voter des recettes de TEOM en excédent au regard des dépenses que la taxe a pour objet de couvrir ?

D'une part, l'exercice de la comptabilité analytique demeure une science imprécise et l'estimation en résultant n'est qu'approximative.

D'autre part, s'il incombe au juge de tenir compte du caractère plus ou moins complet de l'évaluation des coûts qui lui est soumise pour apprécier le caractère manifestement disproportionné ou non de l'excédent de produit voté par la collectivité au regard du montant prévisionnel des dépenses du service, le caractère restreint de votre contrôle nous semble pouvoir trouver une justification, non seulement dans le caractère parfois délicat à évaluer de certains coûts indirects, mais aussi dans le caractère prévisionnel des dépenses et des recettes au vu desquelles la collectivité adopte le taux et qui sont seules connues à la date à laquelle la légalité du taux voté doit s'apprécier.

Or cette incertitude, qui peut justifier que l'organe délibérant, par prudence et en fonction du contexte à la date de sa décision, décide de fixer le taux de la taxe à un montant excédant, dans la limite du raisonnable, le montant prévisionnel des dépenses du service, n'est aucunement affectée par le recours à la comptabilité analytique pour l'évaluation de certains coûts transversaux des services centraux.

Vous montrer plus exigeants impliquerait en réalité d'en venir à un contrôle normal ou quasi-normal, ce qui ne nous semble, au vu de l'exercice à conduire, ni possible ni souhaitable.

Dès lors, en jugeant que le produit de la taxe voté au titre des années 2019 et 2020, conduisant à un excédent du produit sur les dépenses prévisionnelles non couvertes qu'il a estimé à 13,84 % en 2019 et 11,35 % en 2020, était manifestement disproportionné au motif que la prise en compte des dépenses afférentes aux coûts transversaux du service de collecte et de traitement des déchets, issus de la comptabilité analytique, permettait de réduire les aléas de gestion, alors que la prise en compte de ces dépenses n'avait pas pour effet de leur retirer leur caractère prévisionnel, et, par suite, de supprimer l'aléa inhérent à l'exécution d'un budget, le TA a, compte tenu de ce que nous venons de dire, commis une erreur de droit.

Vous réglerez l'affaire au fond, afin de trancher expressément la question des charges exceptionnelles et ainsi mettre un terme aux divergences entre tribunaux, mais aussi de permettre le traitement de la série contentieuse dont le présent dossier est la tête.

Il résulte de l'instruction que les montants des dépenses réelles de fonctionnement exposées au titre du service d'enlèvement et d'élimination des déchets ménagers ou assimilés telles qu'elles pouvaient être évaluées lors du vote des taux, charges exceptionnelles de fonctionnement incluses, s'élevaient à 30 638 503 euros en 2019 et à 31 418 443 euros en 2020, auxquels il convient d'ajouter le montant des dépenses réelles d'investissement pour lesquelles les dépenses d'ordre de fonctionnement afférentes n'ont pas été couvertes par la TEOM au titre des mêmes années ou d'une année antérieure, les montants de dépenses de fonctionnement directement exposés pour l'activité du service mais budgétairement imputés à une autre fonction que la fonction 812, et une quote-part du coût des directions ou services transversaux de l'établissement public Grand Paris Seine Ouest, calculée au moyen d'une comptabilité analytique permettant d'identifier avec suffisamment de précision les dépenses directement exposées pour le service public de collecte et de traitement des déchets. Compte tenu du montant des recettes non fiscales, les montants de dépenses non couvertes s'établissaient à 34 432 176 euros en 2019 et 35 314 259 euros en 2020. Au vu du taux voté, le produit attendu de la TEOM excédait donc de 13,84 % en 2019 et de 11,35 % en 2020 le montant des dépenses que cette taxe a vocation à couvrir. Cet excédent ne caractérise pas, en l'espèce, une disproportion manifeste.

Dans ces conditions, les taux fixés par les délibérations dont la légalité est contestée ne pouvant être regardés comme manifestement disproportionnés, l'exception d'illégalité soulevée ne peut qu'être écartée. La requête reposant entièrement sur l'allégation d'une telle disproportion manifeste, elle sera dès lors rejetée.

Précisons, pour finir, que l'intervention de l'établissement public territorial Grand Paris Seine Ouest est bien recevable (CE, 30 septembre 2022, *Min. c/ Sté Euro Dépôt Immobilier*, n° 455364, aux Tables).

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'admission de l'intervention de l'établissement public territorial Grand Paris Seine Ouest ;
- à l'annulation des articles 2 et 3 du jugement du TA de Cergy-Pontoise du 7 juin 2022 ;
- au rejet de la demande présentée par la société OPPCI Sogecapimmo devant ce tribunal, ainsi que de ses conclusions au titre de l'article L. 761-1 du CJA.