

## 2316 Nouveau rebondissement dans les contentieux de TEOM excédentaires : le juge doit faire usage de ses pouvoirs d'instruction

**Solution.** – Par l'arrêt du 1<sup>er</sup> juillet 2020, le Conseil d'État poursuit sa jurisprudence relative à la taxe d'enlèvement des ordures ménagères excédentaire et précise l'obligation pour le juge administratif de faire usage de ses pouvoirs d'instruction en sollicitant, si besoin, de la collectivité, la production d'éléments tirés de sa comptabilité afin d'apprécier le montant des dépenses du service d'enlèvement des ordures ménagères.

**Impact.** – Les juridictions administratives ont l'obligation – et non la simple faculté – de faire usage de leurs pouvoirs d'instruction si elles estiment que les documents fournis par les parties ne leur permettent pas d'apprécier le caractère proportionné ou non de la taxe.

CE, 1<sup>er</sup> juill. 2020, n° 424288, Immobilière Groupe Casino et Sté Mercialys : Lebon T.

[...]

### Considérant ce qui suit :

1. Les deux pourvois présentent à juger des questions similaires et ont fait l'objet d'une instruction commune. Il y a lieu, dans ces conditions, de les joindre pour statuer par une seule décision.

2. Il ressort des pièces des dossiers soumis aux juges du fond que les sociétés L'Immobilière Groupe Casino et Mercialys, qui possèdent chacune un immeuble situé à Albertville, ont sollicité la décharge de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères qui leur a été réclamée pour 2014. Elles se pourvoient en cassation contre les jugements du 16 juillet 2018 par lesquels le tribunal administratif de Grenoble a rejeté leurs demandes.

3. D'une part, aux termes du I de l'article 1520 du code général des impôts, applicable aux établissements publics de coopération intercommunale, dans sa rédaction applicable à l'imposition en cause : "Les communes qui assurent au moins la collecte des déchets des ménages peuvent instituer une taxe destinée à pourvoir aux dépenses du service dans la mesure où celles-ci ne sont pas couvertes par des recettes ordinaires n'ayant pas le caractère fiscal. (...)". En vertu des articles 1521 et 1522 du même code, cette taxe a pour assiette celle de la taxe foncière sur les propriétés bâties. La taxe d'enlèvement des ordures ménagères 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 ou l'établissement de coopération intercommunale compétent pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales. 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 seuls déchets ménagers et des dotations aux amortissements des immobilisations qui lui sont affectées, telle qu'elle peut être estimée à la date du vote de la délibération fixant le taux de la taxe. A cet égard, doivent être déduites de ces dépenses, le cas échéant, les dépenses se rapportant aux déchets non ménagers, qui n'ont pas à être financés par la taxe, ainsi que le montant des recettes non fiscales de la section de fonctionnement, telles qu'elles sont définies par les articles L. 2331-2 et L. 2331-4 du code général des collectivités territoriales.

4. Pour vérifier si le produit de la taxe et, par voie de conséquence, son taux ne sont pas manifestement disproportionnés par rapport au montant des dépenses exposées par la commune ou l'établissement de coopération intercommunale compétent pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales, il appartient au juge

de se prononcer au vu des résultats de l'instruction, au besoin après avoir demandé à la collectivité ou à l'établissement public compétent de produire ses observations ainsi que les éléments tirés de sa comptabilité permettant de déterminer le montant de ces dépenses estimé conformément au point 3 ci-dessus.

5. D'autre part, aux termes du III de l'article 1639 A du code général des impôts : "La notification a lieu par l'intermédiaire des services préfectoraux pour les collectivités locales et leurs groupements, par l'intermédiaire de l'autorité de l'État chargée de leur tutelle pour les chambres de commerce et d'industrie, et directement dans les autres cas. / A défaut, les impositions peuvent être recouvrées selon les décisions de l'année précédente". Ces dispositions autorisent l'administration, au cas où la délibération d'une collectivité territoriale ne peut plus fonder légalement l'imposition mise en recouvrement, à demander au juge de l'impôt, à tout moment de la procédure, que soit substitué, dans la limite du taux appliqué à cette imposition, le taux retenu lors du vote de l'année précédente. Le contribuable peut, pour faire échec à cette demande de substitution, critiquer la légalité de la délibération fixant le taux pour une année antérieure par la voie de l'exception. Le juge doit se prononcer dans cette hypothèse dans les mêmes conditions qu'au point 4 ci-dessus.

6. Il ressort des énonciations des jugements attaqués que, après avoir constaté, par la voie de l'exception, l'illégalité de la délibération du conseil de la communauté de communes de la région d'Albertville du 28 novembre 2013 fixant le taux de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères pour l'année 2014 au motif que le produit de la taxe excédait de 21 % les dépenses d'enlèvement et de traitement des déchets ménagers diminuées des recettes non fiscales, de sorte que le produit de cette taxe et, par voie de conséquence, son taux étaient manifestement disproportionnés par rapport au montant des dépenses qu'elle avait pour objet de couvrir, le tribunal a examiné la demande de l'administration fiscale tendant à la substitution du taux voté pour 2013 au taux voté pour 2014. Il a jugé que le produit de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères pour 2013 n'était pas manifestement disproportionné, ainsi qu'il l'avait déjà jugé dans deux précédents jugements du 17 février 2017, devenus définitifs, concernant les mêmes contribuables.

7. En premier lieu, en se fondant sur la circonstance que, par ses jugements du 17 février 2017 mentionnés au point 6 ci-dessus, il avait jugé que le taux de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères pour 2013 n'était pas manifestement disproportionné, alors qu'un contribuable peut toujours exciper de l'illégalité d'une délibération fixant le taux de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, sans qu'y fasse obstacle un jugement même définitif statuant sur la même délibération par la voie de l'exception dans une autre instance, le tribunal a commis une erreur de droit.

8. En second lieu, en se bornant, d'une part, à écarter, comme non pertinents, les éléments tirés d'un rapport de la Cour des comptes et, d'autre part, à juger que la prise en charge excessive de déchets non ménagers ne résultait pas de l'instruction, pour en déduire que le taux de la taxe pour l'année 2013 n'était pas manifestement disproportionné, sans faire usage de ses pouvoirs pour demander à la communauté de communes de la région d'Albertville de lui fournir les éléments comptables permettant d'estimer, à la date du vote de la délibération fixant le taux de la taxe, le montant des dépenses du service d'enlèvement des ordures ménagères, le tribunal a méconnu son office et, par suite, commis une seconde erreur de droit.

9. Il résulte de tout ce qui précède que les sociétés requérantes sont fondées à demander l'annulation des jugements qu'elles attaquent.

10. Il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, de mettre à la charge de l'État la somme de 3 000 euros à verser respectivement à la société L'Immobilier Groupe Casino et à la société Mercialys au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

[...]

## NOTE

1 – La société Immobilière Groupe Casino a saisi le tribunal administratif de Grenoble d'une demande tendant à la décharge de cotisation de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), au titre de l'année 2014, à raison d'un immeuble situé à Albertville. À l'appui de sa requête, la société requérante excipait de l'illégalité de la délibération ayant fixé le taux de la taxe.

La société Mercialys a saisi le tribunal administratif de Grenoble d'une demande tendant à la décharge de cotisation de la TEOM, au titre de l'année 2014, à raison d'un immeuble situé à Albertville. À l'appui de sa requête, la société requérante excipait de l'illégalité de la délibération ayant fixé le taux de la taxe.

Le tribunal a rejeté les deux demandes, par deux jugements en date du 16 juillet 2018. Dans les deux instances, le tribunal a constaté, par voie d'exception, sans solliciter la communication d'éléments comptables supplémentaires, l'illégalité de la délibération du conseil fixant le taux de TEOM pour l'année 2014 au motif que le produit de la taxe excédait de 21 % les dépenses d'enlèvement et de traitement des déchets ménagers diminués des recettes non fiscales. L'administration fiscale a alors présenté une demande tendant à la substitution du taux voté pour 2013 au taux voté pour 2014, conformément au III de l'article 1639 A du Code général des impôts, tel qu'interprété par la jurisprudence (CE, 26 juin 1996, n° 148711). Le juge a fait droit à une telle demande. Pour juger que le produit de la TEOM n'était pas manifestement disproportionné, il s'est fondé sur deux jugements du 17 février 2017, devenus définitifs, concernant les mêmes contribuables.

Les deux sociétés ont chacune formé un pourvoi en cassation contre le jugement.

Après avoir joint les deux pourvois, le Conseil d'État a annulé les deux jugements et renvoyé les deux affaires. Le Conseil d'État a jugé qu'un « contribuable peut toujours exciper de l'illégalité d'une délibération fixant le taux de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, sans qu'y fasse obstacle un jugement même définitif statuant sur la même délibération par la voie de l'exception dans une autre instance », et qu'il « appartient au juge du fond de faire usage de ses pouvoirs d'instruction en sollicitant, si besoin, la communication des éléments comptables lui permettant d'apprécier le montant des dépenses du service d'enlèvement des ordures ménagères ».

2 – Cet arrêt attire l'attention à plusieurs titres.

**En premier lieu, le Conseil d'État rappelle le champ de la TEOM qui couvre les seules dépenses exposées par la collectivité pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales.**

Alors que le litige ne portait pas sur la nature des dépenses couvertes par la TEOM, cet arrêt est l'occasion pour le Conseil d'État de rappeler 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 ». La TEOM 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 » (CE, 31 mars 2014, n° 368111 et 368122 ; JCP A 2014, act. 327).

Ainsi, la TEOM couvre uniquement les dépenses de fonctionnement réelles exposées pour le service public de collecte et de traitement des déchets ménagers et les dotations aux amortissements des immobilisations qui lui sont affectées (CE, 24 oct. 2018, n° 413895 ; JCP A 2018, act. 832). Les « dépenses exposées par la Commune pour assurer l'enlèvement et le traitement des ordures ménagères et non couvertes par des recettes non fiscales » 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 » (CE, 25 juin 2018, n° 414056, Sté Auchan : Lebon T. 2018 ; JCP A 2018, act. 576). Les recettes d'ordre de la section de fonctionnement ne peuvent être exclues par principe du calcul des recettes non fiscales (CE, 20 sept. 2019, n° 419661, Sté Sogefimur).

*A contrario*, la TEOM n'a pour objet :

- ni de couvrir la fraction des dépenses d'administration générale susceptibles d'être rattachées au service (CE, 9<sup>e</sup> et 10<sup>e</sup> ch., 19 mars 2018, n° 402946, SAS Cora ; Dr. fisc. 2018, comm. 355). Le Conseil d'État a censuré à plusieurs reprises des jugements de tribunaux administratifs ayant pris en compte une part des dépenses liées à l'administration générale. Dans ces jugements, les tribunaux avaient déterminé un pourcentage correspondant à la proportion des dépenses réelles de fonctionnement du service d'enlèvement et de traitement des ordures ménagères dans l'ensemble des dépenses exposées par la communauté pour la réalisation de l'ensemble de ses missions. Ce pourcentage avait ensuite été appliqué au total des dépenses d'administration générale de cette communauté d'agglomération et de son assemblée locale. Cette méthode a été censurée par le juge (CE, 16 janv. 2018, n° 401619, 401621, 401613 et 412674). Sont ainsi exclus le temps et les moyens d'administration générale mis au service du travail des ordures ménagères (coût de production des fiches de paye des ripeurs, coûts de support informatique, des bâtiments et des charges générales associées à la gestion du service) ;

- ni de couvrir les dépenses réelles d'investissement affectées au service (CE, 19 mars 2018, n° 402946, Sté Cora, préc. – CE, 11 juill. 2018, n° 407157. – CE, 17 oct. 2018, n° 420578). Sur ce point, il convient de préciser que l'article 23 de la loi de finances n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 – applicable au 1<sup>er</sup> janvier 2019 donc inapplicable au présent litige – a modifié l'article 1520 du CGI et élargi le champ des dépenses entrant dans la TEOM ;

- ni encore de financer l'élimination des déchets non ménagers, alors même que la redevance spéciale visée à l'article L. 2333-78 du Code générale des collectivités territoriales n'aurait pas été instituée (CE, 31 mars 2014, n° 368111 et 368122 : Dr. fisc. 2014, n° 28, comm. 434. – CE, 25 juin 2018, n° 414056, SA Auchan France) ;

- ni les dépenses de la section d'investissement, « à l'exclusion des dotations aux amortissements qui sont également retracées en opérations d'ordre dans la section de fonctionnement » (CE, 12 oct. 2018, n° 415996 et 413573. – CE, 15 mars 2019, n° 422930).

**En deuxième lieu, le Conseil d'État rappelle que le produit de la TEOM, et par suite son taux, doivent être proportionnés au coût d'enlèvement et de traitement des déchets ménagers, tel qu'il peut être estimé à la date de la délibération fixant ce taux.**

Le Conseil d'État précise la méthode permettant d'apprécier l'absence de disproportion manifeste entre le produit de la taxe et le coût de collecte et de traitement des seuls déchets ménagers, non couvert par les recettes non fiscales.

Il convient de se fonder sur les données du budget primitif, connues à la date de la délibération fixant le taux de la TEOM, et non sur les données résultant *a posteriori* de l'exécution du service (CE, 16 janv. 2018, n° 412679, 401613 et 401615) et ce, même dans l'hypothèse où la différence entre ces données serait peu significative. Seule la différence manifeste entre le produit constaté de la taxe et le montant constaté des dépenses d'enlèvement et de traitement des ordures ménagères non couvertes par des recettes non fiscales peut être censurée. Ainsi, il ne suffit pas de démontrer une différence entre les données prévisionnelles sur lesquelles la collectivité s'est fondée pour fixer le taux et les dépenses constatées *a posteriori* dans le compte annuel mais de démontrer que la différence est manifeste, c'est-à-dire supérieure à 15 % (BOI-IF-AUT-90-30-10, 24 juin 2015, § 27). Le seuil de 15 % n'a pas été consacré par la loi mais uniquement par la jurisprudence (CE, 25 juin 2018, n° 414056, *Sté Auchan France*, préc. – v. *Concl. de R. Victor ss CE, 20 sept. 2019, n° 419661, Sté Sogefimur : RDF 2019, 481*).

Pour apprécier le montant des dépenses, le Conseil d'État rappelle l'obligation pour le juge d'ordonner un supplément d'instruction et la communication d'éléments comptable lui permettant d'apprécier le caractère manifeste de cette différence.

En l'espèce, il est reproché au tribunal d'avoir « écarté comme non pertinents, les éléments tirés d'un rapport de la Cour des comptes », d'avoir jugé que « la prise en charge excessive de déchets non ménagers ne résultait pas de l'instruction » et de n'avoir pas « fait usage de ses pouvoirs pour demander à la communauté de communes de la région d'Albertville de lui fournir les éléments comptables permettant d'estimer, à la date du vote de la délibération fixant le taux de la taxe, le montant des dépenses du service d'enlèvement des ordures ménagères ».

**En troisième et dernier lieu, cet arrêt est une illustration de la possibilité offerte à l'Administration de solliciter la substitution de base légale en cas d'illégalité de la délibération fixant le taux pour l'année N.**

Pour rappel, il est de jurisprudence constante que l'illégalité d'une délibération fixant un taux de TEOM emporte décharge totale des cotisations de la taxe (CE, 24 oct. 2018, n° 413896 ; *Dr. fisc. 2019, comm. 179*). Ceci exclut toute « réduction des cotisations en litige à

concurrence de la part du taux correspondant à cet excédent » (CE, 24 oct. 2018, n° 413895, *Immobilier Groupe Casino*).

Afin de neutraliser les effets liés à l'illégalité d'une délibération fixant le taux de TEOM, la jurisprudence a interprété le III de l'article 1639 A du CGI comme permettant pour l'Administration de demander la prise en compte du taux retenu lors du vote de l'année précédente. Aux termes de cet article : « la notification a lieu par l'intermédiaire des services préfectoraux pour les collectivités locales et leurs groupements et directement dans les autres cas / A défaut, les impositions peuvent être recouvrées selon les décisions de l'année précédente ». Dans l'arrêt commenté, le Conseil d'État s'inscrit dans le prolongement des jurisprudences précédentes (à titre d'exemple : CE, 24 oct. 2018, n° 413895, *Immobilier Groupe Casino*, préc. – CE, 26 juin 1996, n° 148711, *SARL Rossi Frères*) et rappelle que « ces dispositions autorisent l'administration, au cas où la délibération d'une collectivité territoriale ne peut plus fonder légalement l'imposition mise en recouvrement, à demander au juge de l'impôt, à tout moment de la procédure, que soit substitué, dans la limite du taux appliqué à cette imposition, le taux retenu lors du vote de l'année précédente ». Ceci suppose, bien évidemment, que le taux fixé au titre de l'année précédente soit légal (CE, 1<sup>er</sup> juill. 2019, n° 427067 ; *Dr. fisc. 2019, comm. 475, R. Victor*).

Mais surtout, le Conseil d'État rappelle que cette possibilité offerte à l'Administration est sans incidence sur le fait qu'un « contribuable peut toujours exciper de l'illégalité d'une délibération fixant le taux de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères, sans qu'y fasse obstacle un jugement même définitif statuant sur la même délibération par la voie de l'exception dans une autre instance ». C'est la raison pour laquelle il annule les jugements du tribunal administratif de Grenoble s'étant fondé sur deux jugements définitifs concernant la même délibération.

Par cet arrêt, le Conseil d'État précise que dans l'hypothèse où les éléments fournis par la collectivité sont insuffisants pour apprécier le caractère proportionné ou non du taux de TEOM, il appartient au juge de faire usage de ses pouvoirs d'instruction et d'exiger la communication d'éléments comptables supplémentaires.

Anne-Margaux HALPERN,  
avocate au barreau de Lyon,  
ADAMAS Avocats

**MOTS-CLÉS :** Budget / Finances / Fiscalité - Taxe d'enlèvement des ordures ménagères