

668 Le Conseil d'État apporte enfin de la souplesse dans son appréciation de la disproportion éventuelle des taux de la taxe d'enlèvement des ordures ménagères

POINTS CLÉS > La problématique de la proportionnalité des taux de TEOM que le juge administratif s'attache à désormais à vérifier a conduit à une grande incertitude juridique pour les collectivités compétentes > Construisant sa jurisprudence depuis 2014 sur les dépenses qu'il est possible de prendre en compte dans le calcul du coût du service, le Conseil d'État a tout récemment accepté d'inclure, par l'effet de clés de répartition issus de la comptabilité analytique, une quote-part des dépenses d'administration générale exposées en partie pour l'exécution du service public de gestion des déchets (CE, 22 oct. 2021, n° 434900, Canol c/ Métropole de Lyon)

Samuel COUVREUR,

avocat,
directeur, en charge du secteur « gestion des services publics »,
Cabinet Seban & Associés



CONFORMÉMENT à l'article L. 2224-13 du Code général des collectivités territoriales, les communes, la métropole de Lyon ou encore les établissements publics de coopération intercommunale assurent, éventuellement en liaison avec les départements et les régions, la collecte et le traitement des déchets des ménages.

Deux possibilités existent pour financer ce service public : l'institution d'une redevance d'enlèvement des ordures ménagères (REOM), calculée en fonction de l'importance du service rendu (CGCT, art. L. 2333-76) ; ou l'institution d'une taxe d'enlèvement des ordures ménagères (TEOM), payée par tous les contribuables qui partagent le coût du service public quelle que soit l'utilisation du service qui en est faite (CGI, art. 1520).

Dans le premier cas (REOM), le service public est alors de nature industrielle et commerciale (CE, avis, 10 avr. 1992, n° 132539, SARL Hoffmiller) ; dans le second (TEOM), il constitue un service public

de nature administrative (CE, 28 juin 1996, n° 141561, SARL d'exploitation des Établissements Bailly) qui devait en principe offrir une liberté de gestion plus importante puisque la collectivité pouvait notamment financer le service par son budget général en tant que de besoin et ne pas affecter spécifiquement les recettes du service.

Cette liberté a été de mise jusqu'à une décision rendue en mars 2014 (CE, 31 mars 2014, n° 368111, Sté Auchan ; Dr. fisc. 2014, n° 28, comm. 434), venue briser cette souplesse. Le Conseil d'État a en effet considéré que le juge administratif pouvait à l'occasion d'un contentieux vérifier l'adéquation des taux de TEOM (et donc des recettes du service) avec les dépenses et le coût du service public. Plus précisément, il a jugé 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 ; qu'il en résulte que le produit de cette taxe et, par voie de conséquence, son taux, ne doivent pas être manifestement dis-

Ndlr : L'auteur de cet article a été l'avocat de la Métropole de Lyon devant les juridictions de fond.

proportionnés par rapport au montant de ces dépenses, tel qu'il peut être estimé à la date du vote de la délibération fixant ce taux ». Un excédent était certes possible, mais limité à 15 %.

Il est vrai, la pratique révélait parfois un vote des taux en excédent, pour permettre un financement supplémentaire vers le budget général de la collectivité.

Depuis cette décision, les difficultés ont émergé et se sont accentuées pour les collectivités territoriales en charge de ce service public. De nombreux contribuables (entreprises, associations de contribuables, élus de l'opposition) ont contesté les délibérations fixant le ou les taux de TEOM sur le territoire de la collectivité, ou plus directement les titres de recettes émis par la direction des finances publiques compétentes (la TEOM étant recouvrée en même temps que les autres impôts locaux) (73 % de la population paye une TEOM).

Dans chacun de ces cas, il appartient à la collectivité de démontrer qu'au jour de l'adoption des taux, il n'existait pas de disproportion manifeste entre les recettes prévisionnelles qui découleront de l'application des taux votés et le coût réel du service. Mais il est éminemment délicat de se prêter à ce calcul, d'abord parce qu'il s'agit d'une analyse comptable et budgétaire assez technique et pour le dire, parfois absconse. Ensuite parce que les juridictions du fond ont révélé des divergences quant aux modalités et principes qui devaient gouverner le calcul.

Et la question est loin d'être anecdotique : les contentieux se sont multipliés et les sommes en jeu sont considérables. Avec les recours des associations de contribuables, assortis le cas échéant de recours en reconnaissance de droits (une action en reconnaissance de droits peut être exercée devant le juge administratif, par exemple pour faire reconnaître des droits individuels comme la décharge d'une somme d'argent illégalement réclamée en faveur d'un groupe indéterminé de personnes ayant le même intérêt : *CJA, art. L. 77-12-1*), l'enjeu portait parfois sur l'intégralité des recettes perçues et leur remise en cause était possible puisque le juge refusait toujours de n'annuler que la seule part excessive du taux de TEOM voté par la collectivité (*CE, 24 oct. 2018, n° 413895, Immobilière Groupe Casino*). Or, avant 2019, le coût des remboursements éventuels reposait sur la direction des finances publiques, mais depuis 2019 et une modification législative (l'État, qui s'est trouvé confronté à des remboursements de masse, a modifié l'article 1520 du CGI pour faire peser le remboursement sur les collectivités : *L. n° 2018-1317, 28 déc. 2018 de finances pour 2019*), ce coût repose sur les collectivités ayant voté le taux. C'est donc l'intégralité des recettes de TEOM qui étaient susceptibles d'être remboursées par la collectivité !

La dernière décision rendue en la matière il y a quelques jours par le Conseil d'État vient apporter un bol d'air bienvenu aux collectivités. Penchons-nous plus en détails sur cette « *saga TEOM* », dont le Conseil d'État vient d'écrire le dernier acte.

1. État de la jurisprudence antérieure

L'un des cinq grands principes budgétaires qui gouvernent les finances publiques en France est le principe d'universalité budgétaire. Autrement dit, en matière d'impôts et taxes, les recettes perçues ne sont, en principe, pas affectées à une dépense particulière. Il existe toutefois des exceptions, comme les taxes « affectées ».

Et lorsque le Conseil d'État ouvre les hostilités en 2014 dans sa décision Auchan (*CE, 31 mars 2014, n° 368111, Sté Auchan, préc.*), il considère justement que la TEOM est une taxe affectée, s'appuyant pour ce faire sur la lettre de l'article 1520 du CGI qui dispose que cette taxe est « destinée à pourvoir aux dépenses du service de collecte et de traitement des déchets ménagers [et assimilés] ». Dès lors, n'ayant pas pour objet de pourvoir à des dépenses d'ordre général, la taxe doit être proportionnée et exclusivement dédiée à ce pour quoi elle a été créée par le législateur.

La boîte de Pandore était ouverte et nombreux ont été les contribuables (essentiellement des entreprises de grande distribution) à contester le titre de TEOM émis par la collectivité, démontrant souvent sans mal des excédents substantiels. Vinrent ensuite les actions des contribuables, parfois réunis en association, pour contester cette fois les délibérations fixant les taux de TEOM, dont les annulations emportaient immédiatement, du moins potentiellement, l'illégalité de l'ensemble des titres émis (c'est tout l'intérêt des actions en reconnaissance de droits, qui permettent en la matière à chaque contribuable, même sans être à l'origine de l'action, de se voir charger de la TEOM mise à sa charge, par simple courrier au Trésor).

Il fallait néanmoins saisir le mode d'emploi pour apprécier l'éventuelle disproportion des taux dont le seuil exact, après quelques tergiversations, est désormais fixé de 15 % (*CE, 5 mai 2021, n° 438897, Sté hôtelière de la porte de Sèvres* : un excédent du produit de TEOM de 14,6 % par rapport aux dépenses à couvrir n'est pas manifestement excessif). Petit à petit, la jurisprudence s'est affinée.

D'abord, la régularité d'un taux de TEOM doit être appréciée à l'aune des données budgétaires telles qu'elles ont pu être estimées « à la date du vote de la délibération fixant ce taux ». Par conséquent, seules les données prévisionnelles issues du budget primitif doivent, en principe, être prises en compte (*CE, 31 mars 2014, n° 368111, préc.*). Ce n'est que si ces données prévisionnelles ne sont pas disponibles, pas assez précises ou si elles diffèrent sensiblement des données constatées *a posteriori* que le juge accepte de prendre en compte les données définitives du compte administratif (*CE, 28 févr. 2018, n° 408016, Sté PHMC ; JCPA 2018, act. 240*) ou encore le rapport annuel sur le prix et qualité du service (*CE, 20 sept. 2019, n° 419661, préc.*) prévu par l'article L. 2224-17-1 du Code général des collectivités territoriales.

S'agissant ensuite des dépenses à retrancher du calcul du coût du service, figurent les recettes du service n'étant pas de nature fiscale. La redevance spéciale ou les opérations d'ordre de la section de fonctionnement (*CE, 20 sept. 2019, n° 419661, Sté Sogefimur*) constituent ainsi de telles recettes, contrairement au report de l'excédent de la section de fonctionnement de l'exercice précédent (*CE, 25 juin 2018, n° 414056, Sté Auchan ; JCPA 2018, act. 576*).

Mais le débat s'est essentiellement cristallisé sur les dépenses qu'il était possible d'intégrer dans le coût du service public.

Du côté du législateur, celui-ci a tout d'abord tiré les conséquences de la décision Auchan de 2014 en modifiant la rédaction de l'article 1520 du CGI, afin de préciser que le produit de la TEOM a vocation à financer non seulement la collecte et le traitement des ordures ménagères, mais aussi des déchets des producteurs autres que des ménages assimilables à des déchets ménagers (*L. n° 2015-1786, 29 déc. 2015, de finances rectificatives pour 2015*). Cette nouvelle rédaction s'applique aux taux de TEOM entrés en vigueur à compter du 1^{er} janvier 2016, y compris d'ailleurs lorsque la délibération afférente a été votée antérieurement à cette date, ainsi que l'a récemment précisé le Conseil d'État (*CE, 4 oct. 2021, n° 448820, 448822, 448850 et 448851*).

Du côté de la jurisprudence, plusieurs décisions intéressantes ont été rendues, mais c'est assurément celle rendue le 19 mars 2018 qui a retenu l'attention.

En effet, dans sa décision CORA (*CE, 19 mars 2018, n° 402946, Sté CORA ; Dr. fisc. 2018, comm. 355*), le Conseil d'État a précisé que les dépenses à prendre en compte correspondaient à la somme de toutes les dépenses réelles de fonctionnement exposées pour le service public de collecte des déchets ménagers (les dépenses exposées pour la seule administration générale de la commune étant exclues) et des dotations aux amortissements des immobilisations qui lui sont affectées. Sur ce dernier point, constatant que cette décision

allait à rebours de la pratique budgétaire des collectivités, le législateur a, quelques mois plus tard, modifié de nouveau l'article 1520 du CGI afin d'autoriser expressément celles-ci à prendre en compte soit les dépenses réelles d'investissement, soit les dotations aux amortissements correspondantes.

Sur le principe, le cadre était fixé.

2. Les difficultés rencontrées par les collectivités

Pour les collectivités à compétences multiples (établissements publics de coopération intercommunale, métropoles...), il paraissait normal de prendre en compte une part des dépenses dites d'administration générale ou de superstructure (frais de personnels, part des moyens techniques et administratifs généraux affectés au service public, coût ventilé des bâtiments et charges générales...), au titre des dépenses réelles de fonctionnement exposées pour le service public de collecte des déchets ménagers.

Certes, il ne s'agit pas, à proprement parler, de dépenses directement exposées pour le service public des déchets, en ce sens qu'elles correspondent à des moyens partagés et mutualisés au sein de la collectivité, mais sans ces moyens, le service ne peut évidemment pas fonctionner. De fait d'ailleurs, la question ne se pose pas pour une collectivité à compétence unique comme un syndicat mixte.

Cette inclusion d'une quote-part des dépenses transversales dans le calcul du coût du service des déchets semblait tout à fait possible. En effet, par deux décisions rendues quelques semaines avant la décision CORA, le Conseil d'État avait implicitement mais nécessairement validé le principe de l'inclusion de telles dépenses, même s'il avait censuré la méthode utilisée en l'espèce, à savoir une clé de répartition forfaitaire et une méthode de calcul « *excessivement sommaire, sans identifier les ressources humaines et matérielles liées au suivi du service en cause* » (CE, 16 janv. 2018, n° 412674 et 406908, Sté Auchan France et Sté LRMD).

Mais c'est bien la décision CORA qui a semé le trouble, ainsi que le démontrent les conclusions quelque peu contradictoires du rapporteur public qui, d'un côté, disait comprendre la démarche tendant à inclure une fraction des dépenses d'administration générale de la commune par application d'une clé de répartition forfaitaire mais qui, d'un autre côté, proposait de rejeter cette possibilité, par une lecture particulièrement restrictive de l'article 1520 du CGI (« *le texte [...] vise les seules « dépenses du service », ce qui exclut a priori les autres dépenses* ») et pour des considérations d'opportunité (« *nous ne voyons pas à quoi vous pourriez vous raccrocher pour décréter que telle méthode est meilleure que telle autre conduisant à des résultats différents* »).

Plus que troublante, cette position a littéralement paralysé les juridictions de fond qui, malgré les décisions du Conseil d'État de janvier 2018 autorisant le recours à des clés de répartition précises pour prendre en compte ce type de dépenses, ont rejeté cette part que les collectivités avaient intégrée dans les coûts du service à financer par la TEOM.

À Lyon par exemple, la Métropole a été confrontée à une vague de contentieux et les juridictions de fond ont constamment opté pour une position extrêmement rigoureuse, imposant à la collectivité d'apporter des justifications déraisonnables s'agissant des dépenses prises en compte et rejetant toute méthode utilisée pour effectuer ce calcul : « *les dépenses d'un montant de plus de 17 millions d'euros, dont la métropole de Lyon soutient qu'elles doivent être incluses dans les dépenses supplémentaires de fonctionnement à prendre en compte au titre du service public de collecte et de traitement des déchets ménagers, correspondent au coût représentatif de la quote-part d'activité de chaque service transversal de la métropole de Lyon, qu'il soit central ou déconcentré. Toutefois ces dépenses, retracées selon*

une ventilation par services au moyen d'une comptabilité analytique dénuée de clef de répartition, ne permettent pas d'établir qu'elles seraient exposées en 2016 pour le fonctionnement du seul service de collecte et de traitement des déchets ménagers » (CAA Lyon, 25 juill. 2019, n° 18LY03504, Grand Lyon) ou encore : « *il ne ressort toutefois pas des pièces et explications produites que l'intégralité de ces quotes-parts supplémentaires corresponde de manière effective à des dépenses directement et réellement exposées pour le fonctionnement du service public de collecte et de traitement des déchets ménagers, dès lors que le calcul exposé par la métropole de Lyon tend à imputer forfaitairement à ce service une fraction du coût d'autres services généraux et comporte notamment des charges de gouvernance recouvrant par exemple les frais des élus. Il n'apparaît pas, par ailleurs, qu'il prenne en compte le fait que le financement des services de gouvernance ou « supports » est opéré par d'autres recettes du budget général sans lien avec la collecte et le traitement des déchets ménagers* » (TA Lyon, 17 sept. 2020, n° 1802064, CANOL).

Pourtant, le recours à la comptabilité analytique, seul outil comptable qui permet d'avoir une vision précise des coûts car comportant des clés de répartition, est bien obligatoire pour le service public de gestion des déchets en vertu des dispositions de l'article L. 2224-17-1 du Code général des collectivités territoriales.

Ce n'est donc en principe qu'à raison de l'insuffisance des justifications de la méthode de calcul ou des clés de répartition permettant d'étayer la fraction des dépenses d'administration rattachées par la collectivité au service, que le juge peut exercer sa censure. Mais ce n'est certainement pas en raison de l'utilisation inévitable de clefs de répartition en comptabilité analytique.

La position n'était plus tenable et le Conseil d'État est venu clore le débat sur ce sujet.

3. L'apport de la décision du Conseil d'État du 22 octobre 2021

Dans sa décision du 22 octobre dernier, la Haute Juridiction a levé le doute quant à cette question des dépenses de superstructure et a en particulier annulé la décision rendue par la cour administrative de Lyon, laquelle avait confirmé l'irrégularité des taux de TEOM de la métropole de Lyon pour l'année 2016.

Celle-ci avait, pour rappel, considéré que les dépenses calculées selon une quote-part d'activité de chaque service transversal de la métropole de Lyon, qu'il soit central ou déconcentré, étaient retracées « *selon une ventilation par services au moyen d'une comptabilité analytique dénuée de clef de répartition* » et ne permettaient « *pas d'établir qu'elles seraient exposées en 2016 pour le fonctionnement du seul service de collecte et de traitement des déchets ménagers* » (CAA Lyon, 25 juill. 2019, n° 18LY03504, préc.).

Le Conseil d'État censure la cour administrative d'appel sur plusieurs points.

D'abord, il rappelle qu'il est tout à fait possible d'intégrer au coût du service, une quote-part du coût des directions ou services transversaux centraux de la collectivité qui sont utilisés pour l'exécution du service public de gestion des déchets. C'était une clarification attendue au regard des positions pusillanimes des juges du fond, mal éclairés par les conclusions ambivalentes sous la décision CORA. Ainsi, les dépenses exposées pour la seule administration générale de la collectivité ne peuvent être prises en compte, mais dès lors qu'une fraction d'entre elles est exposée réellement pour l'exécution du service, leur inclusion est possible. Ce faisant, le Conseil d'État renouve finalement avec ses décisions rendues en janvier 2018 (CE, 16 janv. 2018, n° 412674 et 406908, préc.) quelques semaines avant la décision CORA.

Ensuite, le Conseil d'État valide – mais comment pouvait-il en être autrement compte tenu de l'obligation posée par l'article

L. 2224-17-1 du Code général des collectivités territoriales ? – le recours à la comptabilité analytique pour justifier du montant et du lien direct de ces dépenses avec l'exécution du service. En effet, cette méthode permet « *par différentes clés de répartition, d'identifier avec suffisamment de précision les dépenses qui, parmi celles liées à l'administration générale de la métropole, peuvent être regardées comme ayant été directement exposées pour le service public de collecte et de traitement des déchets ménagers* ».

Au final, si la décision retient un « simple » grief de dénaturation et porte sur le cas d'espèce de la métropole de Lyon (« *en jugeant que la comptabilité analytique produite par la métropole de Lyon ne comportait pas de clef de répartition permettant d'établir si les dépenses en cause étaient directement exposées pour le service de collecte et de traitement des déchets* » alors que tel n'était pas le cas), elle a donc en réalité une portée normative importante, ce dont témoigne d'ailleurs le fichage de la décision en « A » au Recueil Lebon.

En d'autres termes, dès lors que des clés de répartition des dépenses générales sont prévues et justifiées, la collectivité peut tout à fait intégrer une quote-part de ces dépenses qui servent à l'exécution du service : frais de personnels, part des moyens techniques et administratifs généraux affectés au service public, tickets restaurants, coût ventilé des bâtiments et charges générales...

Cette inflexion teintée de pragmatisme est salutaire et rassurante pour les collectivités, qui étaient souvent confrontées à une position extrêmement rigoureuse des juridictions de fond qui rejetaient toute tentative d'inclure une part des dépenses d'administration générale dans le calcul du coût du service, alors pourtant que leur réalité ne faisait guère de doute. Reste à effectuer le travail de fond, et non négligeable pour la collectivité et ses services, de l'utilisation d'une comptabilité analytique fondée sur des clés de répartition et des éléments précis d'analyses budgétaires et comptables.