

Numéros du rôle : 6083 et 6084
Arrêt n° 16/2016 du 3 février 2016

A R R E T

En cause : les recours en annulation des articles 9, 12 et 13 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales, introduits par l'ASBL « Union des Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Traiteurs de Bruxelles et Entreprises assimilées de Bruxelles » et par l'union professionnelle « Belgian Confederation – Hospitality, Tourism and Commerce ».

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents J. Spreutels et E. De Groot, et des juges L. Lavrysen, A. Alen, T. Merckx-Van Goey, P. Nihoul et T. Giet, assistée du greffier F. Meersschaut, présidée par le président J. Spreutels,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*

* * *

I. *Objet des recours et procédure*

Par requêtes adressées à la Cour par lettres recommandées à la poste le 7 novembre 2014 et parvenues au greffe le 13 novembre 2014, des recours en annulation des articles 9, 12 et 13 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales (publiée au *Moniteur belge* du 7 mai 2014) ont été introduits par l'ASBL « Union des Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Traiteurs de Bruxelles et Entreprises assimilées de Bruxelles » et par l'union professionnelle « Belgian Confederation – Hospitality, Tourism and Commerce », assistées et représentées par Me P. Simonart, avocat au barreau de Bruxelles.

Ces affaires, inscrites sous les numéros 6083 et 6084 du rôle de la Cour, ont été jointes.

Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, assisté et représenté par Me A. Dayez et Me M. Banthi, avocats au barreau de Bruxelles, a introduit un mémoire, les parties requérantes ont introduit des mémoires en réponse et le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a également introduit un mémoire en réplique.

Par ordonnance du 3 novembre 2015, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs P. Nihoul et T. Merckx-Van Goey, a décidé que les affaires étaient en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 25 novembre 2015 et les affaires mises en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, les affaires ont été mises en délibéré le 25 novembre 2015.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *En droit*

- A -

A.1.1. La partie requérante dans l'affaire n° 6083 est l'ASBL « Union des Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Traiteurs de Bruxelles et Entreprises assimilées de Bruxelles ». Suivant l'article 2 de ses statuts, elle a pour but la défense et la promotion des intérêts de ses membres dans le cadre de l'exercice de leurs activités professionnelles, où, notamment, contre paiement, est procuré du logement, sont servis des repas, débitées des boissons ou exercée toute activité connexe ou similaire. Les membres effectifs de l'association sont notamment des personnes physiques ou morales exerçant la profession d'hôtelier, de restaurateur, de cafetier ou une activité assimilée comme, entre autres, celles décrites dans le champ d'application de la commission paritaire de l'industrie hôtelière. Chacun des membres de l'association et l'association elle-même sont donc susceptibles de se voir appliquer l'ordonnance attaquée.

Celle-ci serait essentiellement contraire aux intérêts de l'association et de ses membres en tant qu'elle diminue de moitié le délai d'introduction des réclamations contre les taxes auxquelles l'association et ses membres sont régulièrement confrontés. Il serait également porté atteinte aux intérêts précités en tant que l'ordonnance rétroagit à une date antérieure à sa publication, appliquant immédiatement à des situations nées sous le régime antérieur un raccourcissement imprévisible du délai de réclamation. L'ordonnance contrarierait également la sécurité juridique en ne permettant plus d'identifier la législation applicable aux taxes communales enrôlées et rendues exécutoires entre le 2 février 2014 et le 1er mars 2014.

A.1.2. La partie requérante dans l'affaire n° 6084 est l'union professionnelle « Belgian Confederation – Hospitality, Tourism and Commerce ». Suivant l'article 3 de ses statuts, l'union professionnelle a pour objet la défense, la sauvegarde, la promotion et le développement des personnes morales et des travailleurs indépendants notamment actifs, directement ou indirectement, dans les secteurs du commerce, de l'industrie hôtelière, des industries créatives, culturelles, événementielles et touristiques, ainsi que ceux où sont exercées toutes activités connexes ou similaires. A ces fins, l'union professionnelle a également pour objectif de promouvoir toute action visant à l'amélioration de la compétitivité des personnes morales et des travailleurs indépendants précités. D'après l'union professionnelle, chacun de ses membres bruxellois et elle-même seraient susceptibles de se voir appliquer l'ordonnance attaquée. Celle-ci serait substantiellement contraire aux intérêts de la requérante et de ses membres pour les mêmes motifs que ceux qui sont exposés par la partie requérante dans l'affaire n° 6083.

A.2. Les moyens soulevés par les parties requérantes sont identiques dans les deux affaires.

A.3. Un premier moyen est pris de la violation des articles 13 et 16 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec le principe général de sécurité juridique, avec le principe général d'effectivité des recours, avec le principe général de respect des droits de la défense, avec les articles 6, § 1er, et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme, avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à ladite Convention et avec le principe général de *standstill*.

Il est fait grief à l'article 9, § 1er, alinéa 2, de l'ordonnance attaquée, en ce qu'il fixe désormais à trois mois le délai d'introduction de la réclamation auprès du collège des bourgmestre et échevins sous peine de déchéance, de réduire de ce fait sensiblement le niveau de protection du droit de propriété offert par la législation applicable sans qu'existe pour ce faire des motifs liés à l'intérêt général. Il est soutenu dans un deuxième grief que cette diminution porterait, sans fondement raisonnable et proportionné, atteinte au droit à un recours effectif du redevable à l'encontre de la mesure fiscale qui lui est opposée et conséquemment à son droit d'accès à un juge. Les parties requérantes soulignent qu'antérieurement, la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, telle que rétablie par la loi du 15 mars 1999, ne prévoyait elle-même aucun délai de réclamation, mais que son article 12 renvoyait aux dispositions du titre VII, chapitre Ier, III, IV, VII à X du Code des impôts sur les revenus 1992. Or, ce chapitre VII du titre VII comporte un article 371 prévoyant que les réclamations doivent être introduites sous peine de déchéance dans un délai de six mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation. L'ordonnance attaquée réduirait donc de moitié le délai de réclamation précité. Cette mesure ne serait nullement justifiée dans les travaux préparatoires de l'ordonnance attaquée sinon par l'emprunt au décret flamand du 30 mai 2008 relatif à l'établissement, au recouvrement et à la procédure contentieuse des taxes provinciales et communales.

Les parties requérantes relèvent également qu'il ressort de la combinaison des paragraphes 1er et 5 de l'article 9 de l'ordonnance attaquée ainsi que de l'abrogation de l'article 10, alinéa 2, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales que l'absence de respect par le collège des bourgmestre et échevins du délai de six mois visé à l'article 9, § 5 - éventuellement porté à neuf mois dans les conditions que cette disposition prévoit - n'est sanctionnée d'aucune manière et n'empêche dès lors pas que la réclamation est réputée fondée. Il serait donc douteux que l'ordonnance attaquée ait entendu poursuivre l'objectif de raccourcir les délais de traitement des réclamations.

A.4.1. Dans son mémoire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale commence par rappeler l'évolution des règles relatives au délai de réclamation en matière de taxes communales.

La loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales fixait à trois mois le délai de réclamation contre une telle taxe à compter de la délivrance de l'avertissement-extrait de rôle. Cette loi a été remplacée par celle du 24 décembre 1996 relative à l'établissement

et au recouvrement des taxes provinciales et communales, laquelle prévoyait également un même délai de trois mois. Cette loi a été partiellement annulée par l'arrêt de la Cour n° 30/98 du 18 mars 1998 pour des motifs étrangers à la durée du délai de réclamation. Suite à cette annulation partielle, la procédure contentieuse a à nouveau été soumise à la loi du 23 décembre 1986.

En 1999, le législateur a décidé de réformer et d'uniformiser toute la procédure en matière fiscale. C'est ainsi qu'il a adopté la loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale et la loi du 23 mars 1999 relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale. A partir de 1999, le délai d'introduction d'une réclamation a donc été déterminé par le Code des impôts sur les revenus 1992. En conséquence, lorsque la loi-programme du 20 juillet 2006 a porté le délai prévu à l'article 371 du Code à six mois, celui-ci a été automatiquement applicable également aux taxes communales.

Outre le fait que le délai de six mois pour introduire une réclamation contre une taxe communale n'a été applicable qu'au cours d'une brève période allant du 1er août 2006 au 1er mars 2014, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relève que si le délai a été étendu, ce n'est qu'en raison de considérations liées à la procédure en matière d'impôts directs fédéraux. L'application du délai prolongé aux réclamations contre des impositions communales ne participait donc pas d'une nécessité justifiée mais simplement d'un effet automatique dont le législateur fédéral n'a pas mesuré les conséquences pour les communes.

A.4.2. D'après le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, il ne pourrait être soutenu qu'un délai de trois mois serait insuffisant pour protéger adéquatement le droit de propriété à l'égard d'une imposition communale. La protection du droit de propriété à l'égard de l'impôt reposerait avant tout sur le principe de légalité consacré par l'article 170 de la Constitution. Le fait que la mesure attaquée se trouve dans une ordonnance devrait donc en principe être suffisant pour écarter le reproche d'atteinte au droit de propriété.

A.4.3. Contrairement à ce qu'affirment les parties requérantes, la réduction du délai de réclamation aurait été motivée dans les travaux préparatoires de l'ordonnance attaquée, motivation qui serait très similaire à celle qui est invoquée dans les travaux préparatoires du décret flamand du 30 mai 2008. Il en ressortirait ainsi que le premier objectif de la réduction du délai n'était pas de raccourcir le temps de traitement des réclamations mais de permettre aux communes d'être plus rapidement à même de déterminer quelles sont les taxes qui sont contestées et de ce fait de mesurer l'impact des contestations sur les finances communales. Cette mesure serait nécessaire compte tenu du fait que la Nouvelle loi communale soumet les communes à des règles très strictes en ce qui concerne leurs finances. A cet égard, il est souligné que la complexité des taxes communales n'est pas telle qu'un délai de six mois serait nécessaire à l'introduction d'une réclamation efficace.

A.4.4. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne encore que les motifs d'une réclamation peuvent être complétés tant que l'instruction de la réclamation est pendante et que ce recours administratif précède le recours juridictionnel au cours duquel tous motifs, y compris nouveaux, seront examinés en application de l'article 807 du Code judiciaire. Selon le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale, il y a lieu de considérer la situation des contribuables au regard des taxes communales dans son ensemble et non uniquement sur la base du délai d'introduction de la réclamation. Il souligne à cet égard que si le délai de réclamation a effectivement été raccourci, les conditions formelles de ces réclamations ont quant à elles été assouplies par l'article 9 attaqué.

A.4.5. titre surabondant, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que l'ordonnance attaquée a également entendu raccourcir les délais de traitement des réclamations et constate que le délai de neuf mois évoqué par les parties requérantes ne concerne en réalité que les situations où l'imposition a été établie d'office à défaut de réaction du contribuable, situation qui ne serait pas normale, de sorte que l'adoption d'un délai prolongé ne paraît pas exorbitante.

A.5.1. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes indiquent qu'il serait indéniable que les contribuables ont bénéficié pendant près d'une dizaine d'années d'un délai de recours deux fois plus long que celui qui est prévu par la disposition attaquée. La longueur de ce délai de réclamation serait l'un des marqueurs du niveau de protection d'un droit fondamental, en l'occurrence le droit de propriété.

A.5.2. Les parties requérantes soulignent également que l'affirmation suivant laquelle les taxes communales seraient moins complexes que les taxes fédérales ne serait guère étayée.

Elles indiquent encore que s'il est exact que l'allongement du délai de recours prolonge l'incertitude de l'administration quant au fait de savoir si la taxe va être contestée ou ne va pas l'être, cette prolongation ne serait pas inutile au regard de la protection des droits fondamentaux de l'administré. Il résulterait de l'article 238 de la Nouvelle loi communale que les créances d'impôts, *a fortiori* durant le délai ouvert à leur réclamation, ne constituent pas des droits définitivement acquis. Aucun motif budgétaire ne justifierait donc le raccourcissement du délai.

A l'estime des parties requérantes, si les motifs d'une réclamation peuvent effectivement être complétés tant que l'instruction de la réclamation est pendante, ce délai d'instruction serait lui-même erratique et dépendrait du seul comportement de l'administration elle-même. Or, la nature ou les modalités d'application d'un délai de prescription sont contraires au droit d'accès au juge si le respect de ce délai est tributaire de circonstances qui échappent au pouvoir du requérant, ce qui serait le cas en l'espèce.

D'après les parties requérantes, la possibilité d'un recours juridictionnel ultérieur n'énervait en rien la nécessité de disposer d'un délai suffisant dès l'entame de la procédure et les quelques simplifications formelles de l'article 9 de l'ordonnance ne seraient pas de nature à justifier, voire à compenser, la réduction drastique du délai de recours.

A.5.3. Quant à l'objectif de célérité de la procédure, il serait bafoué par la considération que l'ordonnance attaquée n'enserme l'examen de la réclamation dans aucun délai strict. Au contraire, la réduction du délai peut pousser certains administrés à introduire, sous couvert de la précipitation qu'occasionne ce nouveau délai, des recours qui n'auraient pas été introduits antérieurement, rallongeant par là même l'examen de l'ensemble des dossiers contentieux.

A.5.4. Les parties requérantes soulignent encore que le nouveau délai de trois mois commence à courir à compter de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle, l'administration notifiant les avertissements-extraits de rôle de manière erratique, sans logique chronologique. Les parties requérantes envisagent la situation des assujettis devant introduire des réclamations systématiques à l'encontre de taxations mensuelles fondées sur le règlement communal dont ils contestent la légalité. Outre le fait que l'administration notifie les avertissements-extraits de rôle sans logique chronologique, les redevables seraient contraints d'introduire au minimum cinq à sept réclamations par an suivies par autant de recours judiciaires à l'encontre des décisions du collège qui sont également adressées au redevable sans logique chronologique, rejetant systématiquement la réclamation du requérant. L'ordonnance attaquée multiplierait ainsi artificiellement les recours administratifs et judiciaires, en aggravant *in fine* l'arriéré judiciaire, augmentant l'insécurité juridique et les coûts de procédure.

A.5.5. Les parties requérantes soutiennent enfin qu'à supposer que l'intérêt général justifie la réduction de moitié du délai de réclamation ouvert au contribuable, il faudrait constater que cette diminution du degré de protection de celui-ci n'est pas proportionnée aux objectifs précités. D'un point de vue formel, les travaux préparatoires de la disposition attaquée ne font que reproduire les motifs des travaux préparatoires du décret flamand du 30 mai 2008. Ils n'indiquent à aucun moment qu'une balance des intérêts aurait été opérée entre, d'une part, ceux de l'administration et, d'autre part, ceux des justiciables. D'un point de vue substantiel, la réduction du délai ne serait ni nécessaire, ni appropriée à la satisfaction des motifs liés à la célérité de la procédure.

A.6. Dans son mémoire en réplique, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale rappelle que si le délai de six mois a été adopté, c'était en vue de tenir compte des délais d'établissement de l'impôt existant en matière d'impôts directs fédéraux. Il n'existait aucun motif d'étendre ce délai à l'égard des communes. En outre, contrairement à ce qu'affirment les parties requérantes, la dette fiscale naîtrait et serait certaine et liquide dès que le rôle est rendu exécutoire ou dès que l'opération visée est effectuée pour les taxes au comptant. Elles participent donc à l'établissement du budget avant leur enrôlement ou perception au comptant et à son contrôle au moment de leur recouvrement. Il est donc de l'intérêt des communes d'avoir dans des délais raisonnables connaissance des litiges que ces taxes font naître.

Quant à la complexité des taxes communales, l'encombrement des tribunaux et la lenteur des administrations à transmettre les dossiers, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que l'appréciation subjective des parties requérantes ne pourrait prévaloir sur celle du législateur.

A.7.1. Les parties requérantes prennent un deuxième moyen de la violation des articles 10, 11 et 13 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe général de sécurité juridique, avec le principe général de respect des droits de la défense, avec le principe général de non-rétroactivité et avec le principe général de respect des anticipations légitimes d'autrui.

Elles reprochent à l'article 13 de l'ordonnance attaquée, en ce qu'il fait rétroagir celle-ci aux taxes qui ont été perçues au comptant à partir du 1er mars 2014, d'entraîner les conséquences imprévisibles et difficilement réversibles de la réduction du délai de réclamation à l'encontre de taxations préalables.

Il est soutenu que l'effet rétroactif qui résulte de l'article 13 de l'ordonnance a eu pour conséquence que les délais de recours dont les contribuables disposaient avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance, délais qui par hypothèse devaient expirer au plus tôt le 1er septembre 2014, ont été subitement et de manière imprévisible amputés de plusieurs mois, puisque les nouveaux délais de réclamation expiraient au plus tôt le 1er juin 2014. Ainsi, les contribuables qui n'avaient naturellement pas anticipé la modification législative n'ont, dans le cas le plus extrême, bénéficié que d'un délai de quatorze jours, soit du 17 mai au 1er juin pour finaliser leur recours, si celui-ci n'avait pas encore été introduit. Or, la notification obligatoire des voies de recours, notamment visée par l'article 2, 4^o, de la loi du 11 avril 1994 relative à la publicité de l'administration, n'a pu être d'un quelconque secours. En effet, les avertissements-extraits de rôle portant sur les taxes enrôlées et rendues exécutoires entre le 1er mars 2014 et le 17 mai 2014 ont pu valablement informer d'un délai de recours de six mois sans que cette information ne soit invalidée par l'application immédiate de la loi nouvelle.

A.7.2. Dans un troisième moyen, les parties requérantes allèguent la violation des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe général de la sécurité juridique, par les articles 12 et 13 de l'ordonnance attaquée en ce qu'ils ont pour effet que les taxes enrôlées et rendues exécutoires entre le 2 février 2014 et le 1er mars 2014 ne se voient appliquer ni l'ancienne législation, ni la nouvelle.

A.8. Dans son mémoire, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale souligne que l'entrée en vigueur rétroactive de l'ordonnance du 3 avril 2014 pose effectivement de nombreux problèmes. En conséquence, le 24 novembre 2014, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a déposé devant le Parlement un projet d'ordonnance modifiant l'ordonnance attaquée. Cette ordonnance réparatrice a été promulguée le 12 février 2015, de sorte que les deuxième et troisième moyens des parties requérantes seraient devenus sans objet.

A.9.1. Dans leur mémoire en réponse, les parties requérantes indiquent que l'ordonnance du 12 février 2015 ne se substitue au régime institué par l'ordonnance attaquée qu'à compter du 25 février 2015. Dès lors, les taxes enrôlées et rendues exécutoires entre le 2 février 2014 et le 1er mars 2014 ne se voient appliquer la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales modifiée par la loi du 15 mars 1999 qu'à compter du 25 février 2015, tandis que les délais de réclamation à leur encontre sont de longue date épuisés. L'ordonnance nouvelle affecte donc bien la situation juridique dont l'inconstitutionnalité est soulevée devant la Cour mais de manière tout à fait marginale en ce qui concerne les taxes précitées. Il en résulterait que le troisième moyen n'a nullement perdu son objet. L'absence de rétroactivité de l'ordonnance du 12 février 2015 à une date antérieure à sa publication aurait pour effet que le deuxième moyen n'a guère plus perdu son objet. La nouvelle ordonnance laisse, en effet, inchangée la situation des taxes communales perçues à partir du 1er mars 2014 au moins jusqu'à la date du 7 mai 2014, en tous cas au niveau des effets rétroactifs et définitivement cristallisés de cette dernière législation.

A.9.2. A titre incident, les parties requérantes soutiennent que suivant la nouvelle législation, les taxes communales perçues au comptant entre le 1er mars et le 17 mai 2014 ou enrôlées et rendues exécutoires du 1er mars au 17 mai 2014 se verront successivement appliquer le nouveau puis l'ancien régime légal. La nouvelle ordonnance ajouterait donc en ce sens à la confusion et à l'insécurité juridique.

A.10.1. Dans son mémoire en réplique, le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale relève que l'ordonnance du 3 avril 2014, publiée au *Moniteur belge* le 7 mai 2014, fixait en son article 13, comme date d'entrée en vigueur, le 1er mars 2014, soit la date de l'abrogation de la loi du 24 décembre 1996. Une telle rétroactivité soulevait des difficultés pratiques, puisqu'il était impossible, pour les communes, d'appliquer effectivement l'ordonnance avant qu'elles ne puissent en prendre officiellement connaissance. Il a donc été nécessaire de modifier la date d'entrée en vigueur de ladite ordonnance pour la fixer au 17 mai 2014, soit dix jours après sa publication au *Moniteur belge*.

L'ordonnance du 12 février 2015 a donc une nature réparatrice dès lors qu'elle entendait corriger les imperfections de l'ordonnance du 3 avril 2014.

A.10.2. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale soutient encore que les articles 12 et 13 de l'ordonnance attaquée ne portent pas atteinte, de manière disproportionnée, aux droits fondamentaux invoqués par les parties requérantes. Il renvoie à la jurisprudence de la Cour selon laquelle la non-rétroactivité est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Or, en l'espèce, les dispositions attaquées ne restreindraient pas, de manière disproportionnée, les droits des contribuables. Ceux-ci disposent de la possibilité de poursuivre, devant la juridiction compétente, la réclamation qu'ils ont introduite pour contester l'impôt qui leur est réclamé. Si l'ordonnance attaquée est susceptible d'avoir une influence sur des procédures pendantes, elle n'empêcherait pas les juridictions de se prononcer sur une question de droit dont elles seraient saisies.

A.10.3. Enfin, l'annulation des dispositions attaquées aurait pour effet de rétablir une situation d'insécurité juridique pour toutes les taxes déjà perçues ou enrôlées sous l'égide de l'ordonnance attaquée, ainsi que pour toute mesure de cette ordonnance qui n'était pas prévue dans la législation antérieure.

- B -

Quant à l'objet du recours

B.1. L'ASBL « Union des Hôteliers, Restaurateurs, Cafetiers et Traiteurs de Bruxelles et Entreprises assimilées de Bruxelles », partie requérante dans l'affaire n° 6083 et l'union professionnelle « Belgian Confederation – Hospitality, Tourism and Commerce », partie requérante dans l'affaire n° 6084, demandent l'annulation des articles 9, 12 et 13 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 3 avril 2014 « relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales ».

Quant au premier moyen

B.2.1. Le premier moyen dans les deux affaires est pris de la violation, par l'article 9, § 1er, alinéa 2, de l'ordonnance attaquée, des articles 13 et 16 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec les articles 6.1 et 13 de la Convention européenne des

droits de l'homme, avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à ladite Convention, avec le principe général de sécurité juridique, avec le principe général d'effectivité des recours, avec le principe général des droits de la défense et avec le « principe général de *standstill* ».

B.2.2. L'article 9, § 1er, de l'ordonnance du 3 avril 2014 dispose :

« Le redevable ou son représentant peut introduire une réclamation contre une taxe, une majoration de taxe ou une amende administrative auprès du Collège, qui agit en tant qu'autorité administrative, à l'exception des sanctions pour incivilité visées à l'article 119*bis* de la Nouvelle loi communale.

La réclamation doit être introduite, par écrit, signée et motivée, et, sous peine de déchéance, dans un délai de trois mois à compter du troisième jour ouvrable suivant la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle ou à compter de la date de notification de l'imposition ou à compter de la date de la perception au comptant.

[...] ».

B.2.3. L'article 16 de la Constitution dispose :

« Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique, dans les cas et de la manière établis par la loi, et moyennant une juste et préalable indemnité ».

L'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme dispose :

« Toute personne physique ou morale a droit au respect de ses biens. Nul ne peut être privé de sa propriété que pour cause d'utilité publique et dans les conditions prévues par la loi et les principes généraux du droit international.

Les dispositions précédentes ne portent pas atteinte au droit que possèdent les Etats de mettre en vigueur les lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

L'article 13 de la Constitution implique un droit d'accès au juge compétent. Ce droit est également garanti par l'article 6.1 de la Convention européenne des droits de l'homme et par un principe général de droit.

L'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme garantit le droit à un recours effectif devant une instance nationale à toute personne dont les droits et libertés mentionnés dans cette Convention ont été violés.

B.2.4. En ce qui concerne les dispositions constitutionnelles et conventionnelles invoquées par les parties requérantes, il n'existe pas d'obligation de *standstill*.

B.3.1. Le délai initialement prescrit pour l'introduction d'une réclamation contre une taxe communale était fixé à trois mois. Ainsi, l'article 5 de la loi du 23 décembre 1986 relative au recouvrement et au contentieux en matière de taxes provinciales et locales disposait :

« Le redevable d'une imposition établie par voie de rôle peut introduire une réclamation auprès de la députation permanente du conseil provincial.

La réclamation doit être faite par écrit, motivée, et remise ou présentée par envoi postal dans les trois mois de la délivrance de l'avertissement-extrait de rôle.

Il est délivré accusé de réception des réclamations ».

B.3.2. Cette loi a été abrogée par l'article 14, 6°, de la loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales (*Moniteur belge*, 31 décembre 1996) qui prévoyait également en son article 9, alinéa 3, un délai de trois mois pour l'introduction d'une réclamation.

Ces deux dispositions ont été annulées par l'arrêt n° 30/98 du 18 mars 1998.

B.3.3. La loi du 15 mars 1999 relative au contentieux en matière fiscale visait à tirer les conséquences de l'arrêt n° 67/98 du 10 juin 1998 « dont il découl[ait] que la décision que prend l'administration fiscale (c'est-à-dire le directeur régional) suite à l'introduction d'une réclamation, constitue une décision de contentieux administratif et non une décision juridictionnelle ». L'évolution de la jurisprudence devait ainsi amener le Gouvernement fédéral à revoir la manière de régler le contentieux en matière fiscale (*Doc. parl.*, Chambre, 1997-1998, n° 1341/23, p. 2).

Plusieurs amendements introduits par le Gouvernement fédéral entendaient modifier la loi du 24 décembre 1996 en vue de créer un parallélisme entre les règles applicables aux impôts d'Etat et celles afférentes aux taxes provinciales et communales (*Doc. parl. Sénat*, 1998-1999, n° 1-966/7, pp. 15 à 17; n° 1-966/11, p. 199).

Le délai pour introduire une réclamation à l'encontre d'une taxe provinciale ou communale a ainsi été fixé par renvoi au chapitre VII du titre VII du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), en vertu de l'article 12 de la loi du 24 décembre 1996, modifié en ce sens.

Le délai de six mois qui était fixé par l'article 371 dudit Code pour l'introduction des réclamations a été porté à trois mois par l'article 28 de la loi du 15 mars 1999 au motif que la philosophie du projet était de réduire les délais (*Doc. parl., Sénat*, 1998-1999, n° 1-966/11, p. 164).

Le ministre compétent a ajouté ce qui suit, en commission des Finances et du Budget de la Chambre :

« Le contribuable dispose d'un délai de trois mois (à compter de la date d'envoi de l'avertissement extrait de rôle par pli ordinaire à la poste) pour introduire sa réclamation.

Comparée à des délais analogues (en ce qui concerne les décisions prises par un organisme social, le délai d'appel auprès du tribunal du travail est par exemple d'un mois; pour l'introduction d'un recours au Conseil d'Etat, le délai est de soixante jours ...), cette proposition semble raisonnable, étant donné que le contribuable dispose d'abord d'un premier délai de deux mois pour payer soit le montant total de l'impôt, soit la partie de ce montant qu'il ne conteste pas (l'impôt dû selon l'avertissement-extrait de rôle doit en effet être payé dans les deux mois). Il peut donc encore introduire sa réclamation dans le mois qui suit la date limite de paiement » (*Doc. parl., Chambre*, 1997-1998, n° 1341/23, p. 3).

B.3.4. Un délai de six mois a été rétabli à l'article 371 du CIR 1992 par l'article 7 de la loi-programme du 20 juillet 2006 (*Moniteur belge*, 28 juillet 2006).

Dans les travaux préparatoires, l'allongement du délai de réclamation a été justifié comme suit :

« Sous l'empire de l'ancienne procédure fiscale, les réclamations devaient être présentées au plus tard le trente avril de l'année qui suivait celle au cours de laquelle l'impôt était établi sans que ce délai puisse être inférieur à six mois à partir de la date de l'avertissement extrait de rôle.

La loi du 15 mars 1999 a ramené ce délai à trois mois à compter de l'envoi de l'avertissement extrait de rôle. Soucieux d'accélérer le traitement du contentieux fiscal, et, par conséquent, de ne pas prolonger la période d'incertitude pendant laquelle une cotisation peut être contestée, le législateur justifiait alors ce raccourcissement du délai de réclamation comme la contrepartie de l'octroi au contribuable d'un double degré de juridiction devant le pouvoir judiciaire.

Dès l'origine, et déjà au cours des travaux préparatoires des lois de réforme de la procédure fiscale, la trop grande brièveté de ce délai fut dénoncée. Ce sentiment est aujourd'hui unanimement partagé.

Dans sa recommandation officielle du 8 septembre 2003, le Collège des médiateurs fédéraux, estimant qu'il existe un déséquilibre entre le principe de sécurité juridique et les principes de bonne gouvernance et mettant en regard la brièveté du délai de réclamation, avec la longueur des délais (trois ans, voire cinq ans en cas de fraude) dont dispose l'administration pour établir l'impôt, a également demandé que le délai de réclamation soit allongé.

La disposition en projet entend faire voie à cette préoccupation justifiée et porte le délai de réclamation à six mois, soit, le délai minimal qui était applicable sous l'empire de l'ancienne procédure fiscale » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2517/001, pp. 8-9).

Il a encore été ajouté ce qui suit en commission du Budget et des Finances de la Chambre :

« Les médiateurs fédéraux ont fait état d'un nombre de cas concrets qui plaident en faveur d'un rallongement du délai de réclamation. Cette question a également été évoquée avec des magistrats, des fiscalistes et des fonctionnaires, qui tous se sont prononcés en faveur de cet allongement de délai.

Chaque année, les avertissements-extraits de rôle arrivent à la même période chez beaucoup de contribuables, si bien que les conseillers fiscaux sont alors débordés de travail. L'on a constaté qu'un nombre important de recours administratifs sont tout simplement formés parce que le contribuable n'a pas eu suffisamment de temps pour analyser son avertissement-extrait de rôle et prendre éventuellement contact avec l'administration fiscale. L'ensemble des acteurs a donc intérêt à l'allongement du délai de réclamation » (*Doc. parl.*, Chambre, 2005-2006, DOC 51-2517/012, p. 29).

B.3.5. Le délai de trois mois retenu dans l'ordonnance attaquée a été justifié comme suit :

« Le § 1er stipule, comme antérieurement, que le Collège des bourgmestre et échevins reste compétent pour connaître des recours en matière de taxes communales.

Le délai de recours est ramené à trois mois à compter de la date de notification de l'imposition ou à compter de la date de perception au comptant. La prolongation de ce délai à six mois, telle que prévue à l'article 371 du Code des impôts sur les revenus, n'est pas reprise ici : en effet, un tel délai n'est pas nécessaire pour les taxes communales qui, le plus souvent, sont moins complexes que les taxes fédérales sur les revenus. De plus, un long délai, au niveau local, rend la situation inutilement incertaine » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-capitale, 2012-2013, n° A-440/1, p. 7).

B.4. Les parties requérantes soutiennent qu'en réduisant de moitié le délai de réclamation qui s'appliquait selon la législation antérieure, l'article 9, § 1er, alinéa 2, attaqué réduirait sensiblement la protection du droit de propriété. Par conséquent, il serait porté également atteinte au droit à un recours effectif du contribuable à l'encontre de la mesure fiscale qui lui est opposée et, partant, à son droit d'accès à un juge.

B.5. Par l'article 9, § 1er, attaqué, le législateur ordonnancier a entendu accélérer la procédure de réclamation et donc renforcer la sécurité juridique, notamment en réduisant à trois mois le délai dans lequel les taxes locales peuvent être contestées.

B.6.1. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur ordonnancier de considérer que le délai de six mois appliqué aux impôts sur les revenus fédéraux n'est pas nécessaire pour les taxes provinciales et communales qu'il estime moins complexes. La Cour ne pourrait censurer pareil choix du législateur ordonnancier que s'il était porté atteinte sans justification raisonnable aux droits des personnes concernées.

B.6.2. Il n'apparaît pas que le contentieux relatif à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales soit d'une complexité telle que la réduction à trois mois du délai pour introduire une réclamation porterait atteinte de manière disproportionnée aux droits des contribuables concernés.

B.7. Le premier moyen n'est pas fondé.

Quant aux deuxième et troisième moyens

B.8.1. Le deuxième moyen dans les deux affaires est pris de la violation, par l'article 13 de l'ordonnance attaquée, des articles 10, 11 et 13 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe général de sécurité juridique, avec le principe général des droits de la défense, avec le principe général de non-rétroactivité et avec le principe général du respect des anticipations légitimes.

Il est soutenu qu'en faisant rétroagir l'ordonnance attaquée aux taxes communales qui sont perçues au comptant à partir du 1er mars 2014 ou qui sont enrôlées et rendues exécutoires à partir du 1er mars 2014, l'article 13 entraîne, de manière imprévisible et difficilement réversible, la réduction du délai de réclamation à l'encontre des taxations préalables, contrevenant de ce fait aux dispositions et principes visés au moyen.

B.8.2. Le troisième moyen dans les deux affaires est pris de la violation, par les articles 12 et 13 de l'ordonnance attaquée, des articles 10 et 11 de la Constitution, lus en combinaison avec le principe général de sécurité juridique. L'application combinée des articles 12 et 13 précités aurait pour effet que les taxes enrôlées et rendues exécutoires entre le 2 février 2014 et le 1er mars 2014 ne se voient appliquer ni l'ancienne ni la nouvelle législation.

B.8.3. Compte tenu de leur connexité, ces deux moyens sont examinés ensemble.

B.9. Les articles 12 et 13 de l'ordonnance attaquée disposaient :

« Art. 12. La loi du 24 décembre 1996 relative à l'établissement et au recouvrement des taxes provinciales et communales, modifiée par la loi du 15 mars 1999, est abrogée.

Elle reste toutefois applicable aux taxes communales perçues au comptant avant le 1er mars 2014 ou qui sont enrôlées et rendues exécutoires avant le 1er février 2014.

Art. 13. La présente ordonnance s'applique aux taxes communales qui sont perçues au comptant à partir du 1er mars 2014 ou qui sont enrôlées et rendues exécutoires à partir du 1er mars 2014 ».

B.10.1. L'ordonnance du 12 février 2015 « modifiant l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales » a modifié, par son article 9, l'article 12, alinéa 2, de l'ordonnance attaquée comme suit :

« Elle reste toutefois applicable aux taxes communales perçues au comptant avant le 17 mai 2014 ou qui sont enrôlées et rendues exécutoires avant le 17 mai 2014 ».

Quant à l'article 13 attaqué, il a été remplacé comme suit par l'article 10 de la même ordonnance :

« La présente ordonnance s'applique aux taxes communales qui sont perçues au comptant à partir du 17 mai 2014 ou qui sont enrôlées et rendues exécutoires à partir du 17 mai 2014 ».

B.10.2. Ces modifications ont été justifiées comme suit :

« La rétroactivité de l'ordonnance du 3 avril 2014 telle qu'elle est organisée par les articles 12 et 13 pose problème puisqu'il était impossible pour les communes d'appliquer l'ordonnance avant qu'elles ne puissent en prendre connaissance. Dès lors, il apparaît opportun de modifier la date d'entrée en vigueur de l'ordonnance pour fixer cette dernière au 17 mai 2014, soit 10 jours après sa publication au *Moniteur belge*.

En outre, l'article 12 de ladite ordonnance fait une distinction entre les taxes perçues au comptant et les taxes enrôlées. Pour ces dernières, la loi du 24 décembre 1996 n'était d'application que jusqu'au 1er février 2014, tandis que pour les taxes perçues au comptant la loi était d'application jusqu'au 1er mars 2014 » (*Doc. parl.*, Parlement de la Région de Bruxelles-Capitale, 2014-2015, n° A-60/1, pp. 2 et 3).

B.11.1. D'après le Gouvernement de la Région de Bruxelles-capitale, en ce qu'il vise les articles 12 et 13 de l'ordonnance attaquée, le recours serait devenu sans objet dès lors qu'ils ont été remplacés par les articles 9 et 10 de l'ordonnance du 12 février 2015.

B.11.2. En vertu de l'article 11 de l'ordonnance du 12 février 2015, celle-ci est entrée en vigueur le jour de sa publication au *Moniteur belge*, soit le 25 février 2015. Etant donné qu'aucune portée rétroactive n'a été conférée à ladite ordonnance, la date du 17 mai 2014 qu'elle a entendu fixer pour l'application de l'ordonnance du 3 avril 2014 ne peut s'appliquer qu'aux faits, actes et situations qui n'étaient pas encore définitifs à la date du 25 février 2015. En revanche, les articles 12 et 13 attaqués de l'ordonnance du 3 avril 2014 ont pu produire leurs effets à l'égard des faits, actes et situations qui sont devenus définitifs avant l'entrée en vigueur de l'ordonnance modificative du 12 février 2015.

B.11.3. Il en résulte que les deuxième et troisième moyens doivent être examinés.

B.12.1. La non-rétroactivité des lois est une garantie ayant pour but de prévenir l'insécurité juridique. Cette garantie exige que le contenu du droit soit prévisible et accessible, de sorte que le justiciable puisse prévoir, à un degré raisonnable, les conséquences d'un acte déterminé au moment où cet acte est accompli. La rétroactivité peut uniquement être justifiée lorsqu'elle est indispensable à la réalisation d'un objectif d'intérêt général.

B.12.2. Selon les travaux préparatoires de l'ordonnance du 12 février 2015 cités en B.10.2, la rétroactivité que les articles 12 et 13 de l'ordonnance du 3 avril 2014 ont organisée, posait problème puisqu'il était impossible pour les communes d'appliquer l'ordonnance avant qu'elles ne puissent en prendre connaissance à dater de sa publication au *Moniteur belge*. Par sa portée rétroactive, l'ordonnance attaquée a pu également avoir pour conséquence de priver certains contribuables que les associations requérantes ont pour but de représenter de la possibilité d'introduire une réclamation lorsqu'ils se trouvaient confrontés à une réduction de délai qu'ils n'étaient pas en mesure de prévoir et sans que cette rétroactivité soit justifiée par un objectif d'intérêt général.

B.12.3. En outre, il découle de la formulation de l'article 12 de l'ordonnance attaquée que les taxes enrôlées et rendues exécutoires entre le 1er février et le 1er mars 2014 n'étaient soumises ni à la loi du 24 décembre 1996 ni à l'ordonnance du 3 avril 2014, de sorte que les

contribuables redevables de ces taxes n'étaient pas en mesure de prévoir le délai dans lequel ils étaient tenus d'introduire une réclamation.

B.13. Partant, les deuxième et troisième moyens sont fondés, en ce qu'ils visent les articles 12 et 13 de l'ordonnance attaquée, tels qu'ils étaient en vigueur avant leur modification par les articles 9 et 10 de l'ordonnance du 12 février 2015.

Par ces motifs,

la Cour

- annule les articles 12 et 13 de l'ordonnance de la Région de Bruxelles-Capitale du 3 avril 2014 « relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales », tels qu'ils étaient en vigueur avant leur modification par les articles 9 et 10 de l'ordonnance du 12 février 2015 « modifiant l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux en matière de taxes communales »;

- rejette les recours pour le surplus.

Ainsi rendu en langue française, en langue néerlandaise et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 3 février 2016.

Le greffier,

Le président,

F. Meersschaut

J. Spreutels