



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 76/2025
du 15 mai 2025
Numéro du rôle : 8230**

En cause : la question préjudicielle relative à l'article 371 du Code des impôts sur les revenus 1992, tel qu'applicable aux taxes communales en Région wallonne en vertu de l'article L3321-12 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation, et à l'article 1385*undecies* du Code judiciaire, posée par le Tribunal de première instance de Liège, division de Liège.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Luc Lavrysen, et des juges Thierry Giet, Joséphine Moerman, Michel Pâques, Danny Pieters et Kattrin Jadin, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet de la question préjudicielle et procédure

Par jugement du 23 mai 2024, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 7 juin 2024, le Tribunal de première instance de Liège, division de Liège, a posé la question préjudicielle suivante :

« L'article 371 du CIR 1992, tel qu'applicable aux taxes communales par l'article L3321-12 CDLD, interprété en ce sens que, lorsque l'administration soutient avoir effectué l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle à l'adresse exacte du contribuable et dans les formes requises, il est considéré comme étant régulier dans le chef de l'administration sans qu'elle ne soit tenue d'apporter la preuve de ce que l'envoi a effectivement eu lieu alors que le redevable (résident étranger ou non) qui conteste avoir reçu l'avertissement-extrait de rôle doit apporter une preuve contraire difficile à fournir et, lorsqu'il affirme avoir effectué l'envoi de sa réclamation à l'adresse exacte de l'administration, est tenu d'apporter la preuve de ce que l'envoi a effectivement eu lieu, ainsi que l'article 1385*undecies* du Code judiciaire apportent-ils une atteinte et une limitation disproportionnées au droit d'accès à un juge et violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec les articles 6 et 13 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales,

en ce qu'ils créent un formalisme excessivement lourd sous la forme d'un délai dont le point de départ échappe complètement au redevable et est tributaire d'une présomption d'envoi régulier qu'il ne peut concrètement pas renverser, partant, un déséquilibre probatoire entre les parties au procès fiscal et font perdre définitivement le droit fondamental du redevable de voir son litige fiscal accéder au juge compétent dès lors que l'administration fiscale peut se contenter d'invoquer la présomption d'envoi régulier de l'avertissement-extrait de rôle à la date indiquée, à laquelle s'ajoute la présomption légale de l'article 53bis du Code judiciaire pour ensuite se retrouver systématiquement tenue de constater la forclusion et déclarer le recours administratif irrecevable parce que le redevable se trouve dans l'impossibilité matérielle d'apporter la preuve contraire à la présomption légale ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA de droit suisse « SITMEDIA », assistée et représentée par Me Emmanuel Delannoy et Me Salomé Camara, avocats au barreau de Bruxelles;
- la ville de Huy, représentée par son collègue des bourgmestre et échevins, assistée et représentée par Me Arnaud Destexhe, avocat au barreau de Liège-Huy;
- le Gouvernement wallon, assisté et représenté par Me Vincent Delcuve et Me Mathieu Dekleermaker, avocats au barreau de Bruxelles;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Isabelle Tasset, avocate au barreau de Liège-Huy;
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me Nathanaëlle Kiekens, Me Lieselotte Schellekens et Me Hannah Mignolet, avocates au barreau de Bruxelles.

Le Gouvernement flamand a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 12 mars 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Kattrin Jadin et Danny Pieters, a décidé que l'affaire était 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 à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré.

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. *Les faits et la procédure antérieure*

Le règlement communal de Huy du 21 octobre 2019 établissant une taxe sur la distribution d'écrits publicitaires oblige le contribuable concerné à déclarer à l'administration communale diverses informations

permettant la taxation. En 2020, cette administration constate que les déclarations que la société anonyme de droit suisse « SITMEDIA » a faites en vue de la distribution de tels écrits durant les deuxième et quatrième trimestres de cette année-là sont incorrectes. Le 28 août 2020 et le 17 mars 2021, en application du règlement précité et de l'article L3321-6 du Code de la démocratie locale et de la décentralisation, l'administration communale notifie donc à cette société, par lettre recommandée à la poste, son intention de procéder à la taxation d'office. Le 16 octobre 2020 et le 3 mai 2021, après avoir constaté l'absence de réaction à ces notifications, le collège communal enrôle les taxes qu'il estime dues et les majore au motif que SITMEDIA n'a pas respecté le règlement communal.

Le 12 novembre 2021, après avoir reçu un rappel de paiement de la commune de Huy, SITMEDIA écrit à l'administration communale qu'elle n'a pas reçu les avertissements-extraits de rôle relatifs aux taxes précitées. Le 16 novembre 2021, la commune transmet à la société un duplicata de ces documents. Le 18 mai 2022, SITMEDIA demande à la commune de Huy de vérifier qu'elle a bien reçu la réclamation contre les taxes précitées que SITMEDIA affirme lui avoir envoyée par courriel le 5 janvier 2022. Le 30 mai 2022, la commune lui répond qu'elle n'a pas reçu ce courriel.

Par courriel du 1er juin 2022, SITMEDIA adresse une réclamation contre ces mêmes taxes en y joignant une lettre datée du 5 janvier 2022. L'administration en accuse réception le même jour. Le 1er septembre 2022, la commune de Huy demande à SITMEDIA de lui fournir la preuve de l'envoi du courriel qu'elle affirme avoir expédié le 5 janvier 2022. Par décision du 19 septembre 2022, le collège communal de Huy déclare que la réclamation de SITMEDIA est irrecevable parce qu'elle a été introduite après l'expiration du délai de six mois prévu à l'article 371 du Code des impôts sur les revenus. Il observe, à ce sujet, que les avertissements-extraits de rôle relatifs aux taxes dues pour les deuxième et quatrième trimestres de l'exercice 2020 ont été envoyés à SITMEDIA, respectivement le 19 novembre 2020 et le 17 mai 2021. Le collège communal ajoute que le délai de réclamation a pris cours avant l'envoi des duplicata en novembre 2021, que l'administration communale n'a retrouvé aucune trace de la réception d'une réclamation qui aurait été envoyée le 5 janvier 2022 et que SITMEDIA n'a pas produit la preuve de cet envoi.

SITMEDIA demande ensuite au tribunal civil de Liège l'annulation des taxes précitées. Ce dernier déduit de l'article 1385*undecies*, alinéa 1er, du Code judiciaire qu'une telle demande ne peut pas être jugée recevable si le recours administratif introduit préalablement par le demandeur était irrecevable. SITMEDIA conteste, à ce propos, la décision d'irrecevabilité prise par le collège communal de Huy. La société requérante soutient que la commune ne lui a pas envoyé les avertissements-extraits de rôle en novembre 2020 et en mai 2021 et réaffirme avoir introduit une réclamation le 5 janvier 2022, c'est-à-dire moins de six mois après avoir reçu ces documents. Le tribunal constate qu'en application de l'article 371 du Code des impôts sur les revenus, tel qu'il est interprété par la Cour de cassation, la date d'envoi d'un avertissement-extrait de rôle est, sauf preuve contraire, celle qui est mentionnée sur ce document. Il juge donc, au vu de la date mentionnée sur les documents fiscaux produits par la commune, que la réclamation introduite le 1er juin 2022 est irrecevable pour tardiveté. Il ajoute que, même s'il était établi que SITMEDIA avait déjà introduit une réclamation le 5 janvier 2022, celle-ci aussi serait tardive. SITMEDIA allègue que la loi crée une situation discriminatoire, dans la mesure où elle accorde à une date mentionnée sur un avertissement-extrait de rôle une valeur probatoire supérieure à celle qu'elle accorde à la date mentionnée sur une lettre portant réclamation contre la taxe dont fait état le document administratif précité. Le tribunal décide dès lors de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1.1. La société anonyme de droit suisse « SITMEDIA » critique l'arrêt de la Cour de cassation du 15 juin 2001 selon lequel l'article 371, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus doit être compris comme signifiant

que l'avertissement-extrait de rôle est présumé avoir été envoyé par l'administration à la date que celle-ci a mentionnée sur ce document. SITMEDIA estime que cette règle équivaut à dispenser l'administration d'envoyer l'avertissement-extrait de rôle et à obliger le contribuable qui conteste avoir reçu ce document à prouver ce non-envoi.

SITMEDIA soutient que cette présomption fait naître une différence de traitement injustifiée, en ce qu'elle favorise l'administration au détriment du contribuable et en ce qu'elle permet à la première de priver le second de son droit à un procès équitable et de son droit à un recours juridictionnel effectif.

A.1.2. Selon SITMEDIA, dès lors qu'une contestation judiciaire de l'impôt n'est recevable que si elle a été précédée d'un recours administratif introduit dans le délai légal, l'administration fiscale peut aisément s'assurer que l'impôt sera dû en se limitant à envoyer au contribuable, après l'expiration du délai de recours administratif, un rappel de paiement dans lequel elle fait référence à un avertissement-extrait de rôle qu'elle n'a pas envoyé.

SITMEDIA souligne que le contribuable qui entend contester l'impôt, quant à lui, ne peut, pour prouver la date d'envoi de sa réclamation administrative, se contenter d'alléguer que celle-ci a été envoyée à la date qu'il a mentionnée sur ce document.

A.2.1. Le Conseil des ministres soutient que les dispositions législatives en cause ne font naître aucune différence de traitement qui ne serait pas objectivement et raisonnablement justifiée, dès lors qu'elles ménagent un juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et la protection des droits du contribuable.

A.2.2. Il expose que, selon la Cour de cassation, la date d'envoi d'un extrait du rôle est présumée être la date qu'un fonctionnaire qualifié et responsable a mentionnée sur cet extrait, avant la notification de celui-ci. Il rappelle que cette présomption a la même valeur que celle qui est attribuée au cachet d'un service postal. Il ajoute que l'administration doit envoyer l'original de l'avertissement-extrait de rôle au contribuable et qu'elle ne peut conserver l'enveloppe contenant ce document.

Le Conseil des ministres déduit aussi de la jurisprudence de la Cour de cassation que la date d'envoi d'un avertissement-extrait de rôle est, sauf preuve contraire, présumée être la date mentionnée sur ce document, à la condition que l'identité et l'adresse du contribuable soient correctement indiquées sur ce document et que le pli contenant celui-ci n'ait pas fait l'objet d'un « retour à l'expéditeur ». Il précise que le redevable peut apporter la preuve contraire en démontrant avec sérieux qu'il n'a pas reçu l'avertissement ou qu'il l'a reçu à une date très éloignée de la date d'envoi mentionnée sur ce document, au moyen d'indices permettant de démontrer sa bonne foi et la vraisemblance de son affirmation, tels que des problèmes récurrents de distribution du courrier ou l'impossibilité pour l'administration de fournir une copie de l'extrait du rôle.

Se référant à l'arrêt de la Cour n° 91/2020 du 18 juin 2020 (ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.091), le Conseil des ministres considère que la présomption précitée, instaurée au bénéfice de l'administration, n'est pas disproportionnée au regard des droits du contribuable, dès lors que celui-ci peut renverser cette présomption, en saisissant au besoin une juridiction si l'administration refuse d'accepter la preuve contraire qu'il tente d'apporter.

A.2.3. Le Conseil des ministres rappelle, en outre, que, pour des raisons pratiques et financières exposées lors des travaux préparatoires de la loi du 15 mars 1999 « relative au contentieux en matière fiscale » et de la loi du 19 mai 2010 « portant des dispositions fiscales et diverses », il est impossible d'exiger de l'administration fiscale qu'elle apporte la preuve de la remise aux services postaux des avertissements-extraits de rôle.

Il ajoute qu'en tout état de cause, une telle preuve ne suffirait pas à établir que le pli contenant un tel document a effectivement été remis à son destinataire.

A.3.1. À titre principal, le Gouvernement wallon soutient que la question préjudicielle est irrecevable au motif qu'elle invite la Cour à se prononcer sur la constitutionnalité d'une jurisprudence de la Cour de cassation, et non sur la validité d'une disposition législative.

Il considère que la présomption en cause ne ressort pas du texte même de l'article 371 du Code des impôts sur les revenus, mais qu'elle découle de la manière dont les cours et tribunaux interprètent ce texte.

A.3.2. À titre subsidiaire, le Gouvernement wallon expose que les dispositions législatives en cause ne sont incompatibles ni avec les articles 10 et 11 de la Constitution ni avec les articles 6 et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

A.3.3. Le Gouvernement déduit des termes de la question préjudicielle que celle-ci ne porte que sur l'article 371, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus et que l'obligation d'introduction d'un recours administratif préalable, qui découle de l'article 1385undecies du Code judiciaire, est sans lien avec la substance de cette question.

A.3.4. Le Gouvernement wallon expose ensuite que ni le libellé de la question préjudicielle ni les motifs de la décision de renvoi ne permettent d'identifier les catégories de personnes qu'il y a lieu de comparer pour apprécier la compatibilité de la disposition législative en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution, lus isolément ou en combinaison avec les articles 6 et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Il considère que, si la question doit être comprise comme invitant la Cour à comparer la situation de l'administration communale avec celle du contribuable, il y aurait lieu de constater que ces deux catégories de personnes se trouvent dans des situations à ce point différentes qu'elles ne sont pas comparables. Il souligne que la commune, en tant qu'autorité publique disposant du droit de lever l'impôt afin de financer des missions de service public, doit pouvoir disposer de prérogatives particulières dont ne disposent pas les contribuables.

Relevant que la question préjudicielle mentionne l'article 53bis du Code judiciaire, le Gouvernement wallon ajoute que la situation des personnes auxquelles s'appliquent les règles de calcul des délais énoncées dans cette disposition législative ne pourrait être considérée comme étant comparable à la situation des contribuables visés à l'article 371 du Code des impôts sur les revenus.

A.3.5. Le Gouvernement wallon considère que, même si la Cour acceptait de comparer les catégories de personnes précitées, elle devrait juger que la présomption en cause est proportionnée à l'objectif de sécurité juridique poursuivi, en ce qu'elle réalise un équilibre entre les intérêts des contribuables et ceux des autorités fiscales.

Il souligne à cet égard que, contrairement à ce que laisse entendre la question préjudicielle, cette présomption est réfragable et que c'est au tribunal civil qu'il appartient, le cas échéant, d'apprécier la valeur probatoire des éléments de preuve produits par le contribuable, lorsque celui-ci entend démontrer qu'il est vraisemblable que l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle n'ait pas été régulier. Le Gouvernement wallon rappelle aussi qu'un contribuable peut toujours obtenir une prolongation du délai de réclamation en cas de force majeure. Il ajoute que l'envoi par recommandé des millions d'avertissements-extraits de rôle édités chaque année par les autorités fédérales, régionales et locales constituerait une charge administrative et financière excessive.

A.3.6. Le Gouvernement wallon expose enfin que la disposition législative en cause ne viole ni l'article 6 ni l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme.

Il observe que cet article 6 n'est pas applicable en l'espèce, puisque la question préjudicielle concerne une contestation fiscale sans dimension pénale qui oppose un contribuable à l'administration. Il ajoute, à titre subsidiaire, que la disposition législative en cause ne concerne pas l'accès à un tribunal au sens de cette disposition internationale et que la présomption critiquée est en tout état de cause proportionnée à l'objectif de sécurité juridique poursuivi. Le Gouvernement wallon rappelle aussi qu'une violation du droit à un recours effectif, reconnu par l'article 13 de la Convention européenne des droits de l'homme, n'est concevable que s'il est

préalablement établi qu'un autre droit fondamental a été violé. Il note, à cet égard, que le seul autre droit fondamental mentionné dans la question préjudicielle n'est pas pertinent en l'espèce.

Le Gouvernement wallon relève enfin que l'existence même de la question préjudicielle démontre que ni le droit d'accès à un juge ni le droit à un recours effectif du contribuable concerné n'ont été compromis.

A.4.1. Le Gouvernement flamand remarque d'abord que, dans la mesure où elle porte sur l'obligation pour le réclamant de prouver que sa réclamation a effectivement été envoyée, la question préjudicielle n'appelle pas de réponse, puisque celle-ci n'est pas indispensable à la solution du litige pendant devant la juridiction de renvoi.

Il relève que cette réponse n'aurait aucune incidence sur l'issue du procès et que cette juridiction a d'ailleurs constaté qu'une réclamation introduite le 5 janvier 2022 aurait de toute façon été déclarée tardive.

A.4.2. Le Gouvernement flamand observe aussi que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'est pas applicable en l'espèce, vu la nature exclusivement fiscale du litige considéré, et que SITMEDIA ne démontre pas que cette disposition internationale serait applicable. Il ajoute que l'article 13 de la même Convention n'est pas davantage applicable, pour le même motif que celui qui est avancé par le Gouvernement wallon.

A.4.3. Le Gouvernement flamand expose ensuite que la présomption d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle à la date mentionnée sur ce document, telle qu'elle découle de l'article 371, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus, n'empêche pas le contribuable concerné d'avoir accès à un juge.

Il déduit de l'arrêt de la Cour n° 162/2007 du 19 décembre 2007 (ECLI:BE:GHCC:2007:ARR.162) qu'une présomption réfragable de réception de l'avertissement-extrait de rôle ne limite pas ce droit du contribuable de manière disproportionnée. Il souligne que, contrairement à ce que laisse entendre la juridiction de renvoi, il est tout à fait possible d'apporter la preuve contraire. Il rappelle aussi que l'absence de certaines mentions sur le document fiscal, telle la date d'envoi, peut empêcher le délai de réclamation administrative de prendre cours, et que ce délai peut aussi être prolongé en cas de force majeure.

A.4.4. À titre subsidiaire, le Gouvernement flamand expose que l'obligation pour le contribuable de prouver la réalité de l'envoi de sa réclamation ne viole pas davantage son droit d'accès au juge.

Il observe que, depuis la modification de l'article 371 du Code des impôts sur les revenus par la loi du 25 avril 2014 « visant à corriger plusieurs lois réglant une matière visée à l'article 78 de la Constitution », l'usage du pli recommandé permet au contribuable de prouver aisément la date de l'envoi de sa réclamation et le respect du délai prévu. Il estime qu'il n'est pas excessivement formaliste d'attendre du contribuable qui choisit de communiquer d'une autre manière sa réclamation à l'administration qu'il puisse prouver la réalité et la date de son envoi.

A.4.5. Le Gouvernement flamand expose enfin que la différence de traitement, entre l'administration et le contribuable, qui résulte du fait que les règles relatives à la preuve de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle ne sont pas les mêmes que celles qui concernent le moment de l'envoi de la réclamation administrative est raisonnablement justifiée.

Il pointe la lourdeur administrative et l'incidence financière considérable que représenterait l'obligation, pour les administrations fiscales, d'envoyer leurs avertissements-extraits de rôle par recommandé. Il ajoute qu'on peut attendre du contribuable qu'il fasse preuve d'une certaine vigilance, en particulier lorsque, comme dans la cause qui est à l'origine de la question préjudicielle et comme dans un très grand nombre d'autres cas, la réception d'un avertissement-extrait de rôle est très prévisible. Le Gouvernement flamand remarque aussi que, dans ces cas, l'envoi d'une invitation à payer l'impôt est beaucoup plus probable et moins exceptionnel que l'introduction d'une réclamation. Il insiste également sur le fait que le contribuable peut toujours envoyer une réclamation par recommandé.

Il relève en outre que, pour les motifs mentionnés en A.4.3 et A.4.4, les effets de la différence de traitement en cause ne sont pas disproportionnés.

A.5.1. La ville de Huy soutient que la présomption d'envoi qui résulte du premier alinéa de l'article 371 du Code des impôts sur les revenus ne viole pas les dispositions constitutionnelles et internationales mentionnées dans la question préjudicielle.

A.5.2. Elle soutient que cette présomption a été instaurée à la suite du constat que l'envoi des avertissements-extraits de rôle par recommandé était onéreux, contraignant et d'une utilité incertaine. La ville de Huy ajoute que, par l'arrêt n° 162/2007, précité, qu'elle a rendu à propos de la disposition législative qui est en cause en l'espèce, la Cour n'a pas jugé que celle-ci était inconstitutionnelle en ce qu'elle n'exigeait pas l'envoi recommandé des avertissements-extraits de rôle.

A.5.3. La ville de Huy expose ensuite que la commune et le contribuable ne sont pas des catégories de personnes comparables au regard de la mesure législative en cause, dès lors que la première agit dans l'intérêt général et le second dans son unique intérêt personnel. Elle estime que ceci constitue aussi un critère de distinction objectif entre ces deux catégories de personnes. Elle considère également que la présomption en cause est raisonnablement justifiée au regard de l'objectif d'efficacité de recouvrement des taxes communales. Elle relève qu'il serait disproportionné d'obliger les communes à utiliser une part significative de leurs recettes fiscales pour financer l'envoi recommandé de leurs avertissements-extraits de rôle.

A.5.4. La ville de Huy rappelle enfin que l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme n'est pas applicable, sous son aspect civil, aux procédures fiscales. En ce qui concerne l'article 13 de ce même traité, elle observe que la disposition législative en cause, loin d'entraver l'exercice d'un recours effectif, organise un recours administratif.

- B -

B.1. Une taxe établie par une commune de la région de langue française qui est recouvrée par voie de rôle est payable dans les deux mois de l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (article L3321-2, alinéa 1er, du Code de la démocratie locale et de la décentralisation et article L3321-3 du même Code). Le rôle est arrêté par le collège communal et transmis ensuite au receveur chargé du recouvrement, qui assure l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle au redevable (article L3321-4, § 1er). Cet avertissement mentionne la date de son envoi et porte, entre autres, le nom ou la dénomination sociale ainsi que l'adresse du redevable (articles L3321-4, § 3, et L3321-5, alinéa 1er).

Le redevable peut introduire une réclamation contre la taxe auprès du collège communal, qui agit alors en tant qu'autorité administrative (article L3321-9, alinéa 1er). Cette réclamation doit être introduite par écrit, motivée et signée (article 2, alinéas 1er et 2, de l'arrêté royal du 12 avril 1999 « déterminant la procédure devant le gouverneur ou devant le collège des bourgmestre et échevins en matière de réclamation contre une imposition provinciale ou

communale »). Le collège communal ou l'organe qu'il désigne doit en accuser réception par écrit dans les huit jours (article 2, alinéa 3, du même arrêté royal). Le redevable peut ensuite introduire un recours contre la décision de ce collège auprès du tribunal de première instance. Les articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire sont alors applicables (article L3321-10, alinéas 1er et 2). La procédure judiciaire est réglée « comme en matière d'impôts d'État sur le revenu » (article L3321-11).

B.2. L'article L3321-12, alinéa 1er, du Code de la démocratie locale et de la décentralisation dispose que les dispositions du chapitre 7 (« Voies de recours ») du titre VII (« Établissement et perception des impôts ») du Code des impôts sur les revenus sont en règle applicables aux taxes communales.

B.3.1. L'article 371 du Code des impôts sur les revenus est l'une de ces dispositions.

Tel qu'il avait été remplacé par l'article 28 de la loi du 15 mars 1999 « relative au contentieux en matière fiscale », puis modifié par l'article 7 de la loi-programme du 20 juillet 2006 et par l'article 9 de la loi du 19 mai 2010 « portant des dispositions fiscales et diverses », le premier alinéa de cet article 371 disposait :

« Les réclamations doivent être motivées et introduites, sous peine de déchéance, dans un délai de six mois à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle mentionnant le délai de réclamation, telle qu'elle figure sur ledit avertissement-extrait de rôle [...] ».

B.3.2. La date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle est, sauf preuve contraire, la date d'envoi qui est mentionnée sur ce document, pour autant que cet envoi soit régulier (*Doc. parl. Chambre*, 2009-2010, DOC 52-2521/001, p. 6; Cass., 16 novembre 2017, ECLI:BE:CASS:2017:ARR.20171116.1).

La simple allégation, par le redevable, que l'avertissement-extrait de rôle n'a pas été envoyé ne peut contraindre l'administration qui soutient avoir effectué cet envoi à l'adresse exacte du redevable et dans les formes requises à prouver en outre que l'envoi a effectivement

eu lieu (Cass., 15 juin 2001, ECLI:BE:CASS:2001:ARR.20010615.5; 16 novembre 2017, précité).

B.4.1. Les articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire composent un chapitre du Code judiciaire relatif aux « contestations concernant l'application d'une loi d'impôt », qui sont de la compétence du tribunal de première instance, en application de l'article 569, alinéa 1er, 32°, du même Code.

L'article 1385*undecies*, alinéa 1er, du Code judiciaire, tel qu'il a été inséré par l'article 9 de la loi du 23 mars 1999 « relative à l'organisation judiciaire en matière fiscale », dispose :

« Contre l'administration fiscale, et dans les contestations visées à l'article 569, alinéa 1er, 32°, l'action n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi ».

B.4.2. Il se déduit de cette dernière disposition que, lorsque l'autorité administrative a, à juste titre, décidé que le recours organisé contre un impôt et introduit devant elle est irrecevable, l'action en justice subséquente contre cet impôt doit aussi être déclarée irrecevable.

B.5. Il ressort de ce qui précède que le tribunal qui, en application de l'article 1385*undecies*, alinéa 1er, du Code judiciaire, est invité à statuer sur une demande contestant la légalité d'une taxe dont le paiement est réclamé par une commune de la région de langue française doit juger cette demande irrecevable si le collège communal a préalablement décidé, à juste titre, de rejeter la réclamation contestant la même taxe, au motif que cette réclamation avait été introduite après l'expiration du délai octroyé par l'article 371, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus.

B.6. Il ressort des faits de la cause à l'origine de la décision de renvoi et des motifs de cette décision que la Cour est, pour l'essentiel, invitée à statuer sur la compatibilité, avec les articles 10 et 11 de la Constitution, de la différence de traitement que feraient naître les dispositions législatives en cause entre, d'une part, la commune de la région de langue française

qui adresse un avertissement-extrait de rôle relatif à une taxe communale et, d'autre part, le destinataire de ce document fiscal. Tandis que la première est présumée avoir envoyé sa demande de paiement de la taxe à la date qu'elle a mentionnée sur ce document, le destinataire de l'avertissement-extrait de rôle ne bénéficie pas d'une présomption de ce type en ce qui concerne la date d'envoi qu'il a mentionnée sur le document portant réclamation contre cette imposition qu'il affirme avoir adressé à l'autorité administrative.

B.7. Il ressort des motifs de la décision de renvoi qu'en application de l'article 371, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus et des articles 1385*decies* et 1385*undecies* du Code judiciaire, l'action en justice qui a été introduite devant la juridiction de renvoi doit être jugée irrecevable car la réclamation qui avait été préalablement introduite auprès du collège communal était tardive.

B.8. Si la Cour devait juger que la différence de traitement décrite en B.6 est incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, il pourrait être mis fin à cette différence de traitement de deux manières : soit par la suppression de la présomption d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (dont l'administration peut actuellement se prévaloir en application de l'article 371, alinéa 1er, du Code des impôts sur les revenus), soit par l'instauration d'une présomption d'envoi de la réclamation du contribuable.

Dans le premier cas, tant l'administration que le réclamant devraient prouver la réalité et la date de l'envoi de leur document sans pouvoir se prévaloir d'une présomption. Dans le second cas, tant l'administration que le réclamant pourraient se prévaloir d'une présomption.

B.9. Il ressort des pièces du dossier que la juridiction de renvoi a transmises à la Cour qu'il est établi que :

- l'administration affirme avoir envoyé ses avertissements-extraits de rôle aux dates mentionnées sur ces documents, soit le 19 novembre 2020 et le 17 mai 2021, et que le réclamant ne prouve pas le contraire;

- si ces avertissements-extraits de rôle ont effectivement été envoyés ces jours-là, les réclamations devaient être introduites bien avant la fin de l'année 2021;

- le réclamant a reçu les duplicata de ces avertissements-extraits de rôle, envoyés le 16 novembre 2021;

- le réclamant affirme avoir introduit une réclamation contre les impositions mentionnées dans ces avertissements-extraits de rôle, par un courriel adressé à l'administration le 5 janvier 2022;

- l'administration affirme ne jamais avoir reçu ce courriel et le réclamant ne prouve pas la réalité de l'envoi de cette réclamation;

- à supposer que les avertissements-extraits de rôle n'aient été envoyés au réclamant pour la première fois qu'en novembre 2021, la réclamation qu'il a introduite par courriel du 1er juin 2022, et dont l'administration a accusé réception le même jour, devrait être jugée irrecevable pour tardiveté.

B.10. Par conséquent, si la Cour jugeait que la différence de traitement décrite en B.6 est incompatible avec le principe d'égalité et de non-discrimination, la réclamation dont il est question dans la décision de renvoi devrait, en tout état de cause, être déclarée tardive.

B.11. L'éventuel constat d'une incompatibilité des dispositions législatives en cause avec les articles 10 et 11 de la Constitution ne pourrait donc amener le tribunal à prendre une décision autre que celle qu'il doit actuellement prendre en application de ces dispositions, comme il est dit en B.7.

B.12. L'examen au regard des articles 6 et 13 de la Convention européenne des droits de l'homme ne mène pas à une autre conclusion.

B.13. La réponse de la Cour aux présentes questions préjudicielles est manifestement sans utilité pour la solution du litige pendant devant la juridiction de renvoi.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

La question préjudicielle n'appelle pas de réponse.

Ainsi rendu en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 15 mai 2025.

Le greffier,

Nicolas Dupont

Le président,

Pierre Nihoul