



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 43/2025
du 13 mars 2025
Numéro du rôle : 8202**

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 368 du Code des impôts sur les revenus 1992, posées par le Tribunal de première instance du Brabant wallon.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Pierre Nihoul et Luc Lavrysen, et des juges Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbach, Danny Pieters et Magali Plovie, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par le président Pierre Nihoul,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par jugement du 8 avril 2024, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 17 avril 2024, le Tribunal de première instance du Brabant wallon a posé les questions préjudicielles suivantes :

« L'article 368 du CIR 92 viole-t-il les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, combinés ou non avec l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales en ce qu'il crée une différence de traitement injustifiée entre deux contribuables se trouvant dans des situations similaires et qui revendiquent par le biais du recours administratif l'application de l'article 275/5 du CIR 92 dans la mesure où le redevable enrôlé et qui a payé le précompte professionnel qui lui était réclamé disposerait d'un délai de six mois à dater du troisième jour ouvrable qui [suit] l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle pour faire valoir une dispense au précompte professionnel alors que le contribuable qui a également payé le précompte professionnel mais qui n'a pas fait l'objet d'un enrôlement disposerait d'un délai de cinq ans à compter du premier janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés pour introduire ce même recours ? »;

« L'article 368 du CIR 92 viole-t-il les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, combiné ou non avec l'article 6 de la Convention de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales, en ce qu'il crée une différence de traitement injustifiée entre deux contribuables se trouvant dans des situations similaires et qui revendiquent par le biais du

recours administratif l'application de l'article 275/5 du CIR/92, dans la mesure où le contribuable enrôlé et qui a payé le précompte professionnel qui lui était réclamé disposerait d'un délai de six mois à partir du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle pour introduire un recours alors que le contribuable qui a également payé le précompte professionnel mais qui n'a pas fait l'objet d'un enrôlement disposerait d'un délai de cinq ans à compter du premier janvier de l'année pendant laquelle ce précompte a été versé pour introduire ce même recours, dès lors qu'en application de l'article 354, alinéa 4 du CIR 92, l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire quant au moment où elle décide de procéder à l'enrôlement ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Air Belgium », assistée et représentée par Me Jean-Luc Wuidard, Me Xavier Defoy et Me Laura De Sabato, avocats au barreau de Liège-Huy;
- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Valérie Poisson, avocate au barreau de Bruxelles.

La SA « Air Belgium », assistée et représentée par Me Olivier Wouters et Me Justin Lennertz, avocats au barreau de Bruxelles, a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 15 janvier 2025, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Michel Pâques et Yasmine Kherbache, 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 litige soumis au Tribunal de première instance du Brabant wallon concerne une demande de dispense de précompte professionnel formée par la SA « Air Belgium », sur la base de l'article 275/5 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), et relative au précompte professionnel enrôlé pour les mois de février à décembre 2020.

Dans le cadre de la crise due à la pandémie de COVID-19, la SA « Air Belgium » a d'abord sollicité des facilités de paiement consistant dans le report de versement du précompte professionnel pour l'année 2020, ce qui lui a été accordé par l'administration fiscale. Dès lors qu'ils n'ont pas été payés dans le délai légal, malgré le report, les précomptes professionnels concernés ont été enrôlés, à l'exception de celui relatif au mois de janvier.

Le 13 janvier 2022, la SA « Air Belgium » introduit un recours administratif en vue d'obtenir le remboursement des montants de précompte professionnel qu'elle pouvait retenir lors de la période imposable 2020 en vertu de l'article 275/5 du CIR 1992 (soit un montant de 373 416,65 euros). Par une décision du 3 mars 2022, l'administration fiscale accepte la dispense pour le précompte professionnel du mois de janvier 2020 (lequel n'a pas été enrôlé) en application des articles 368 et 275/5 du CIR 1992. Alors que les parties s'accordent sur le fait que les conditions de dispense établies à l'article 275/5 du CIR 1992 sont remplies pour les mois de février à décembre 2020, l'administration fiscale estime en revanche qu'aucune dispense ne peut être accordée, sous forme de restitution, pour les précomptes professionnels relatifs aux mois de février à décembre 2020, dès lors que la SA « Air Belgium » a agi après l'écoulement du délai de recours prévu à l'article 371 du CIR 1992 (à savoir six mois à compter du troisième jour ouvrable de la date d'envoi de chaque avertissement-extrait de rôle concerné).

La SA « Air Belgium » conteste cette décision de l'administration fiscale devant le Tribunal de première instance du Brabant wallon. Devant ce Tribunal se pose la question de la recevabilité du recours administratif introduit par la SA « Air Belgium ».

Le Tribunal relève que deux délais de recours différents s'appliquent selon que le précompte professionnel a été enrôlé ou non. Lorsque le précompte professionnel a été enrôlé, comme, en l'espèce, pour les mois de février à décembre 2020, le redevable a six mois pour agir, à compter du troisième jour ouvrable de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (article 371 du CIR 1992). Lorsqu'il n'a pas été enrôlé, le redevable a cinq ans pour introduire le recours, à compter du 1er janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés (article 368 du CIR 1992). Le Tribunal considère que ces redevables se trouvent dans des situations comparables, dès lors qu'ils entendent tous deux faire valoir une dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe ou travail de nuit sur la base de l'article 275/5 du CIR 1992. Selon lui, la différence entre les deux délais est particulièrement importante et il est matériellement impossible pour une société de l'envergure de la SA « Air Belgium » d'introduire, en cas d'enrôlement, des réclamations dans un délai aussi bref.

Le Tribunal renvoie à des modifications législatives récentes, à savoir le nouvel article 368/1 du CIR 1992, tel qu'il a été inséré par la loi du 28 mars 2022 « portant réduction de charges sur le travail », et l'article 354 du CIR 1992, tel qu'il a été modifié par la même loi.

Le Tribunal pose à la Cour les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. La SA « Air Belgium » soutient que la différence de traitement soulevée dans les questions préjudicielles n'est pas raisonnablement justifiée, dès lors que les redevables comparés se trouvent dans la même situation, en ce qu'ils ont payé le précompte professionnel et en ce qu'ils sollicitent tous les deux le bénéfice d'une dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe et travail de nuit (article 275/5 du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après : le CIR 1992). Ces deux redevables devraient disposer du même délai pour introduire un recours administratif en vue de solliciter le bénéfice de cet article 275/5.

La SA « Air Belgium » souligne que l'administration dispose d'un délai qui peut aller de trois à sept ans pour enrôler le précompte professionnel (en ce qui concerne l'année 2020), lorsqu'aucun paiement n'est intervenu dans le délai de quinze jours prévu à l'article 412 du CIR 1992 (article 354, alinéa 4, du CIR 1992). L'administration fiscale dispose donc d'un pouvoir discrétionnaire en ce qui concerne la date exacte d'enrôlement.

Selon la SA « Air Belgium », la différence de traitement est d'autant moins justifiée qu'en l'espèce, l'enrôlement des précomptes professionnels résulte des facilités de paiement qui lui ont été accordées dans le cadre de la crise liée à la COVID-19. La mesure « favorable » de report du paiement des précomptes professionnels

priverait paradoxalement la SA « Air Belgium » du délai prévu par l'article 368 du CIR 1992 pour introduire une action en restitution du précompte professionnel, délai dont elle aurait bénéficié en l'absence de cette mesure.

A.2.1. Le Conseil des ministres soutient à titre liminaire que la différence de traitement critiquée repose sur un critère objectif, à savoir la communication ou non par l'administration au contribuable du montant dû (par l'envoi d'un avertissement-extrait de rôle à la suite d'un enrôlement ou d'un avis de perception), et non sur l'enrôlement ou non du précompte professionnel. En outre, il ne peut y avoir d'enrôlement que si le précompte professionnel n'a pas été payé dans le délai légal, de sorte qu'il est erroné de comparer les redevables qui ont payé le précompte professionnel selon qu'ils ont fait l'objet d'un enrôlement ou non.

Le Conseil des ministres remarque par ailleurs que la juridiction *a quo* ne fournit aucune explication quant à une éventuelle violation, par l'article 368 du CIR 1992, en cause, de l'article 170 de la Constitution (principe de légalité en matière fiscale) et de l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme (droit à un procès équitable).

A.2.2. Le Conseil des ministres soutient qu'à défaut d'enrôlement ou d'avis de perception, le contribuable n'a pas connaissance du montant dont il est redevable, de sorte que le délai prévu à l'article 368 du CIR 1992 ne peut commencer à courir. Il ressort des travaux préparatoires que cette disposition est justifiée, d'une part, par le fait que, s'agissant de précomptes qui ne font l'objet ni d'un enrôlement, ni d'un avis de perception, le délai de six mois prescrit par l'article 371 du CIR 1992 ne commence pas à courir, à défaut pour l'administration d'avoir fait connaître le montant qui lui est dû, et, d'autre part, par la volonté du législateur, dans cette hypothèse, de pouvoir clôturer ses comptes dans un délai raisonnable, ce qui suppose que le redevable ne puisse plus réclamer la restitution du précompte professionnel après cinq ans.

Selon le Conseil des ministres, les deux délais comparés s'appliquent à des situations différentes, ce qui justifie leurs durées différentes. Dans le cas d'un avis de perception ou d'un avertissement-extrait de rôle, la personne reçoit une information précise (quant au délai pour former une réclamation, aux voies de recours ouvertes, au montant dû, etc.), ce qui n'est pas le cas d'un contribuable qui paie volontairement une taxe et ne reçoit aucun avis de l'administration. Il est normal que les contribuables ne disposent pas du même délai pour agir dans ces deux situations – d'autant que le point de départ des deux délais est différent.

Le Conseil des ministres soutient ensuite que la différence de traitement n'entraîne pas une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées, dès lors que le redevable qui dépose sa déclaration au précompte professionnel a le choix de verser celle-ci ou non à l'administration dans le délai légal prévu à l'article 412 du CIR 1992, étant entendu que, s'il n'effectue pas ledit versement, il s'expose en connaissance de cause à l'enrôlement du précompte et dès lors à ce que le délai de six mois prévu à l'article 371 du CIR 1992 commence à courir. Par ailleurs, un tel délai de six mois apparaît tout à fait suffisant pour permettre au contribuable de contester la cotisation enrôlée (voy. C. const., arrêt n° 67/2022 du 19 mai 2022, ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.067) – d'autant que le contribuable peut encore ultérieurement compléter sa réclamation initiale par des griefs nouveaux (article 372 du CIR 1992) et que le délai peut être prolongé en cas de force majeure.

A.2.3. Le Conseil des ministres estime enfin que les références faites par la juridiction *a quo* aux articles 368/1 et 354, alinéa 4, du CIR 1992 ne sont pas pertinentes. Tout d'abord, étant donné qu'il contient une dérogation à l'article 368, l'article 368/1 du CIR 1992 ne s'applique que dans l'hypothèse d'un précompte qui n'a fait l'objet ni d'un enrôlement ni d'un avis de perception. Le législateur n'a pas introduit cette mesure en faveur du contribuable au motif que le délai de recours de l'article 371 du CIR 1992 serait trop court. Cette mesure vise à réduire le délai prévu à l'article 368 du CIR 1992 en ce qui concerne les précomptes non enrôlés qui ne donnent pas lieu à un avis de perception, en vue de permettre à l'administration d'effectuer le cas échéant un contrôle en cas de demande de restitution introduite par le contribuable, compte tenu de nombreux abus existant en la matière. Par ailleurs, eu égard au nombre de contribuables existants, il est impossible que l'enrôlement de chacun d'entre eux – lequel est indispensable à l'administration pour que celle-ci dispose d'un titre exécutoire lui permettant de recouvrer le précompte professionnel dû à défaut de paiement spontané par le redevable – ait lieu à la même date. Les contribuables qui font l'objet d'un enrôlement à des dates différentes ne sont pas discriminés. Chacun d'eux

bénéficie d'un même délai minimum de six mois pour introduire son recours, à compter du moment où il a connaissance de sa dette fiscale.

A.3.1. La SA « Air Belgium » souligne que le précompte professionnel ne fait en principe pas l'objet d'un enrôlement. En effet, le précompte professionnel est en réalité un acompte sur l'impôt final dû par les travailleurs, acompte qui est versé par l'employeur au Trésor (et retenu sur la rémunération du travailleur). L'employeur déclare mensuellement ou trimestriellement le montant du précompte professionnel qu'il retient sur la rémunération du travailleur et qu'il verse ensuite au Trésor. Or, rien dans les travaux préparatoires de la disposition n'indique que le législateur aurait eu l'intention d'établir des délais de recours différents selon qu'il y ait eu enrôlement ou non en ce qui concerne les dispenses de précompte professionnel.

La SA « Air Belgium » soutient que la différence de traitement n'est pas pertinente eu égard au but de limiter dans le temps le délai dans lequel une action en restitution de précompte professionnel peut être introduite. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, l'envoi et le contenu d'un avertissement-extrait de rôle (ou d'un avis de perception) n'apportent aucune nouvelle information quant au montant de l'impôt dû à l'État belge. Il n'est pas justifié de traiter différemment les contribuables auxquels le montant du précompte professionnel a été communiqué par avertissement-extrait de rôle – ces contribuables ayant eux-mêmes déclaré ce montant au préalable et ayant déjà connaissance du montant du précompte professionnel dont ils étaient redevables – et les contribuables qui ont déclaré le montant du précompte professionnel mais qui n'ont pas reçu d'avertissement-extrait de rôle.

A.3.2. La SA « Air Belgium » soutient que, pour éviter toute insécurité juridique, les délais de procédure devraient commencer à courir à partir d'une date qui ne soit pas tributaire du comportement des parties. Le fait que l'administration ait un grand nombre de contribuables à enrôler ne peut justifier l'existence d'une discrimination entre les contribuables – ce qui est le cas puisque l'administration peut décider arbitrairement de procéder ou non à un enrôlement au précompte professionnel, entraînant une réduction du délai de recours.

Selon la SA « Air Belgium », la mise en œuvre des mécanismes de dispense de précompte professionnel pour le travail en équipe ou de nuit est technique et complexe, de sorte que le délai de six mois prévu à l'article 371 du CIR 1992 est insuffisant. L'application de ce mécanisme suppose la vérification de plusieurs conditions pour chaque travailleur concerné, la consolidation des informations et le calcul du montant de la dispense pour chaque travailleur. L'administration exige en outre un dossier documenté comprenant une série d'informations. Il est particulièrement difficile d'accomplir toutes ces démarches dans un délai de six mois. La différence de traitement entraîne des effets disproportionnés pour les employeurs concernés.

- B -

B.1. La juridiction *a quo* interroge la Cour sur la compatibilité de l'article 368 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme, en ce qu'il crée une différence de traitement entre les contribuables qui, après avoir versé le précompte professionnel au Trésor, sollicitent la dispense de versement du précompte professionnel pour travail en équipe ou de nuit, sous la forme d'une restitution, sur la base de l'article 275/5 du CIR 1992, selon que ces contribuables ont fait l'objet d'un enrôlement ou non. Dans le premier cas, le contribuable dispose d'un délai de six mois à dater du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle pour introduire un recours

administratif en vue de solliciter cette dispense, alors que, dans le second cas, le contribuable dispose d'un délai de cinq ans à compter du 1er janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés pour introduire le même recours (première question préjudicielle). La juridiction *a quo* interroge également la Cour sur la compatibilité de cette différence de traitement avec les normes de référence précitées et avec l'article 170 de la Constitution, eu égard au fait « qu'en application de l'article 354, alinéa 4, du CIR 1992, l'administration fiscale dispose d'un pouvoir discrétionnaire quant au moment où elle décide de procéder à l'enrôlement » (seconde question préjudicielle).

B.2. L'article 368 du CIR 1992, tel qu'il est applicable en l'espèce, dispose :

« A défaut d'avis de perception des précomptes professionnel et mobilier perçus autrement que par rôle, l'action en restitution de ces précomptes indûment versés au Trésor se prescrit par cinq ans à compter du premier janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés ».

L'article 371 du CIR 1992, tel qu'il est applicable en l'espèce, dispose :

« 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, ou qui suit la date de l'avis de cotisation ou de la perception des impôts perçus autrement que par rôle.

Dans le cas visé à l'article 302, alinéa 2, le délai commence à courir à la date à laquelle l'avertissement-extrait de rôle est mis à disposition du contribuable au moyen d'une procédure utilisant des techniques informatiques.

Si la réclamation est introduite par lettre recommandée, la date du cachet de la poste figurant sur la preuve d'envoi vaut comme date d'introduction ».

B.3. L'article 275/5 du CIR 1992 prévoit pour les entreprises qui recourent au travail en équipe ou de nuit une dispense partielle de versement du précompte professionnel, c'est-à-dire de l'acompte que les employeurs retiennent sur l'impôt afférent aux revenus professionnels des travailleurs.

Cette mesure vise à renforcer la compétitivité des entreprises qui recourent au travail en équipe ou de nuit et à améliorer la position de certains groupes cibles sur le marché du travail

en instaurant une compensation des frais supplémentaires liés au travail en équipe ou de nuit (*Doc. parl.*, Chambre, 2004-2005, DOC 51-1767/001, p. 17; 2005-2006, DOC 51-2128/001, p. 60).

Selon l'article 275/5, § 1er, du CIR 1992, tel qu'il est applicable en l'espèce, les entreprises où s'effectue un travail en équipe ou un travail de nuit, qui paient ou attribuent une prime d'équipe et qui sont redevables du précompte professionnel sur cette prime, sont dispensées de verser au Trésor un montant de précompte professionnel égal à 22,8 % des rémunérations imposables de tous les travailleurs concernés, primes d'équipe comprises, à condition de retenir sur ces rémunérations et primes la totalité dudit précompte. Pour bénéficier de la dispense de versement du précompte professionnel, l'employeur doit fournir, à l'occasion de sa déclaration au précompte professionnel, la preuve que les travailleurs pour lesquels la dispense est invoquée ont effectué un travail en équipe ou de nuit pendant la période à laquelle se rapporte ladite déclaration. La dispense n'est accordée que pour les travailleurs qui, conformément au régime de travail auquel ils sont soumis, travaillent au minimum un tiers de leur temps en équipes ou de nuit durant le mois pour lequel l'avantage est demandé.

B.4. En principe, l'employeur qui souhaite bénéficier de la dispense de versement du précompte professionnel pour travail d'équipe ou de nuit doit s'en prévaloir lors de la déclaration au précompte professionnel. Il ressort du jugement de renvoi que, s'il ne s'est pas prévalu de la dispense à ce moment-là et qu'il a versé le précompte professionnel au Trésor, l'employeur peut encore introduire un recours auprès de l'administration fiscale pour obtenir la dispense et, partant, la restitution du précompte. Selon la juridiction *a quo*, ce recours administratif est soumis à un délai différent selon que l'employeur a fait l'objet d'un enrôlement ou non : dans le premier cas, l'employeur dispose d'un délai de six mois à dater du troisième jour ouvrable qui suit l'envoi de l'avertissement-extrait de rôle pour introduire la réclamation (article 371 du CIR 1992), alors que, dans le second cas, l'employeur dispose d'un délai de cinq ans à compter du 1er janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés pour introduire le même recours (article 368 du CIR 1992).

B.5. L'article 368 du CIR 1992 prévoit que l'action en restitution des précomptes professionnel et mobilier indûment versés au Trésor se prescrit par cinq ans à compter du 1er janvier de l'année pendant laquelle ces précomptes ont été versés.

Lorsque les précomptes indûment versés au Trésor n'ont pas été enrôlés et qu'aucun avis de perception n'a été émis, il n'existe pas de décision administrative susceptible de faire l'objet d'une réclamation. Aussi, dans un tel cas, la règle selon laquelle l'action introduite par le redevable contre l'administration fiscale « n'est admise que si le demandeur a introduit préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi » (article 1385^{undecies} du Code judiciaire) ne s'applique pas (Cass., 21 décembre 2023, ECLI:BE:CASS:2023:ARR.20231221.1N.9). Il s'ensuit que le redevable peut introduire directement une action en justice, sans devoir introduire préalablement une réclamation, et que cette action en justice doit être introduite dans le délai précité de cinq ans.

Par conséquent, contrairement à ce qu'affirme la juridiction *a quo*, l'article 368 du CIR 1992 ne prévoit pas un délai pour introduire un recours devant l'administration, mais un délai de prescription de cinq ans pour l'introduction d'une action en justice.

La Cour répond aux questions préjudicielles en tenant compte de cette précision.

B.6.1. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination.

Le principe d'égalité et de non-discrimination n'exclut pas qu'une différence de traitement soit établie entre des catégories de personnes, pour autant qu'elle repose sur un critère objectif et qu'elle soit raisonnablement justifiée.

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de

non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.6.2. L'article 170, § 1er, de la Constitution dispose :

« Aucun impôt au profit de l'État ne peut être établi que par une loi ».

Cette disposition exprime le principe de la légalité de l'impôt qui exige que les éléments essentiels de l'impôt soient, en principe, déterminés par la loi, afin qu'aucun impôt ne puisse être levé sans le consentement des contribuables, exprimé par leurs représentants. Font partie des éléments essentiels de l'impôt la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations et diminutions d'impôt.

B.6.3. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution est une application particulière, en matière fiscale, du principe d'égalité et de non-discrimination.

B.7.1. L'article 6 de la Convention européenne des droits de l'homme garantit le droit d'accès à un juge en ce qui concerne les contestations sur des droits et obligations de caractère civil et l'établissement du bien-fondé d'une accusation en matière pénale.

Cette disposition n'est pas applicable aux litiges fiscaux non pénaux (CEDH, grande chambre, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c. Italie*, ECLI:CE:ECHR:2001:0712JUD004475998), mais le droit d'accès à un juge est également garanti par un principe général de droit.

B.7.2. Le droit d'accès au juge peut être soumis à des conditions de recevabilité. Ces conditions ne peuvent cependant pas aboutir à restreindre ce droit de manière telle que celui-ci s'en trouve atteint dans sa substance même. Tel serait le cas si les restrictions imposées ne tendaient pas vers un but légitime et s'il n'existait pas un rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé. La compatibilité de ces limitations avec le droit d'accès à un tribunal dépend des particularités de la procédure en cause et s'apprécie au regard de l'ensemble du procès (CEDH, 24 février 2009, *L'Érablière A.S.B.L. c. Belgique*,

ECLI:CE:ECHR:2009:0224JUD004923007, § 36; 17 juillet 2018, *Ronald Vermeulen c. Belgique*, ECLI:CE:ECHR:2018:0717JUD000547506, § 43).

Les règles en question ne peuvent toutefois pas empêcher les justiciables d'exercer les voies de recours disponibles. « En effet, le droit d'accès à un tribunal se trouve atteint lorsque sa réglementation cesse de servir les buts de la sécurité juridique et de la bonne administration de la justice et constitue une sorte de barrière qui empêche le justiciable de voir son litige tranché au fond par la juridiction compétente » (CEDH, 13 janvier 2011, *Evangelou c. Grèce*, ECLI:CE:ECHR:2011:0113JUD004407807, § 19).

B.8. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir l'envoi ou non d'un avertissement-extrait de rôle ou d'un avis de perception par l'administration au redevable.

Eu égard à l'objectif selon lequel l'État doit pouvoir clore ses comptes dans un délai raisonnable à partir du moment où l'impôt est enrôlé et qu'une notification en a été faite au redevable, il est raisonnablement justifié que le redevable doive introduire une réclamation dans un délai déterminé, calculé sur la base de cette notification, en l'espèce 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, ou qui suit la date de l'avis de cotisation ou de la perception des impôts perçus autrement que par rôle.

Lorsque le redevable s'acquitte volontairement du précompte professionnel et qu'il ne reçoit aucune notification de l'administration, il n'y a pas de décision susceptible de faire l'objet d'une réclamation, de sorte qu'un délai de recours ne saurait commencer à courir. Dans ce dernier cas, le redevable doit uniquement tenir compte de la prescription de cinq ans qui s'applique à l'action en restitution des précomptes indûment versés au Trésor.

B.9. La circonstance que, dans l'affaire soumise à la juridiction *a quo*, le redevable a bénéficié de facilités de paiement qui lui ont été accordées par l'administration fiscale dans le cadre de la crise liée à la pandémie de COVID-19, ce qui explique l'enrôlement du précompte

professionnel par l'administration fiscale, ne conduit pas à une autre conclusion. Dès lors que l'impôt a été enrôlé, il est raisonnablement justifié que, quelle que soit la cause de l'enrôlement, la notification de cet enrôlement fasse naître un délai pour introduire une réclamation.

B.10. La différence de traitement n'entraîne pas une limitation disproportionnée des droits des personnes concernées, dès lors que le redevable du précompte professionnel dispose d'un délai de six mois pour contester la cotisation enrôlée, ce qui est suffisant.

B.11. La Cour doit encore vérifier si la différence de traitement est compatible avec le principe général de droit d'accès au juge et avec l'article 170 de la Constitution.

B.12. L'article 1385*undecies* du Code judiciaire oblige le redevable à introduire préalablement le recours administratif organisé par ou en vertu de la loi avant d'introduire une action en justice contre l'administration fiscale, dans les contestations concernées.

Comme la Cour l'a jugé précédemment (arrêt n° 137/2020 du 15 octobre 2020, ECLI:BE:GHCC:2020:ARR.137, B.7), le législateur peut faire de l'introduction d'un recours préalable une condition d'admissibilité de l'action portée devant les cours et tribunaux.

Compte tenu de ce qui est dit en B.8 à B.10, la disposition en cause n'entraîne pas une limitation disproportionnée du droit d'accès au juge des redevables concernés.

B.13. Le principe de la légalité de l'impôt contenu dans l'article 170, § 1er, de la Constitution ne fait pas obstacle à l'attribution d'un pouvoir discrétionnaire limité à l'administration fiscale en ce qui concerne le moment de l'enrôlement de l'impôt.

En l'occurrence, il n'apparaît pas que la marge de manœuvre dont l'administration fiscale disposerait en la matière serait excessive, eu égard à l'article 354 du CIR 1992, qui détermine les délais pendant lesquels l'impôt peut être établi en cas de déclaration tardive.

B.14. L'article 368 du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 371 du CIR 1992, est compatible avec les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit d'accès au juge.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 368 du CIR 1992, lu en combinaison avec l'article 371 du CIR 1992, ne viole pas les articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution, lus en combinaison ou non avec le principe général de droit d'accès au juge.

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 13 mars 2025.

Le greffier,

Le président,

Nicolas Dupont

Pierre Nihoul