

Point de départ du délai de réclamation en matière fiscale

Point de départ du délai de réclamation en matière fiscale

La présente contribution porte sur l'évolution de la législation et de la jurisprudence encadrant la computation du délai de réclamation en matière fiscale. Elle analyse également les implications pratiques de ces évolutions pour les contribuables et les praticiens du droit fiscal, afin d'offrir une étude approfondie et actualisée de cette problématique.

Introduction

Lorsqu'un contribuable souhaite contester un impôt enrôlé, la première démarche à entreprendre est d'introduire une réclamation.

La réclamation constitue le premier niveau de recours dans le contentieux fiscal et permet à l'administration d'examiner la contestation avant qu'elle ne soit éventuellement portée devant le tribunal de première instance. Il s'agit d'une formalité impérative avant l'ouverture d'un contentieux judiciaire.

L'article 1385^{undecies}, alinéa 1^{er}, du Code judiciaire dispose ainsi qu'aucune action en justice ne peut être intentée contre l'administration fiscale en matière d'impôt sans qu'un recours administratif préalable n'ait été introduit. En matière de contributions directes, ce recours est encadré par les articles 366 à 376^{quinquies} du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR), qui en précisent les modalités et les délais applicables.

En pratique, l'un des aspects les plus complexes de la procédure de réclamation fiscale réside dans la computation du délai pour introduire valablement ce recours administratif et, plus singulièrement, dans la détermination de son point de départ.

Au niveau fédéral, la loi du 15 mars 1999 portant réforme de la procédure fiscale a sensiblement réduit ce délai en instaurant, à compter de l'exercice d'imposition 1999, une période de trois mois pour l'introduction d'une réclamation, sous peine de déchéance. Cette disposition, reprise à l'article 371 du CIR, s'appliquait à compter de la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle (AER) mentionnant le délai de réclamation, de l'avis de cotisation ou encore de la perception pour les impôts perçus autrement que par rôle. Toutefois, la loi du 20 juillet 2006 est revenue à l'ancien délai en vigueur jusqu'à l'exercice d'imposition 1998, rétablissant ainsi un délai de six mois **[1]** à partir du 1^{er} août 2006. Le délai de réclamation a été considérablement allongé par l'article 98 de la loi du 20 novembre 2022 (*Moniteur belge* du 30 novembre 2022), qui porte désormais le délai de réclamation à un an à partir du 1^{er} janvier 2023 **[2]**. Ce nouveau délai concerne tous les AER envoyés à partir du 1^{er} janvier 2023 et peut également s'appliquer aux situations où l'ancien délai de six mois était toujours en cours au 1^{er} janvier 2023, remplaçant alors ce dernier par le nouveau délai d'un an.

En matière de taxes locales, il convient de distinguer les spécificités applicables aux trois Régions.

En Région flamande, la procédure en matière de taxes locales est régie par le décret du 30 mai 2008 relatif à l'établissement, au recouvrement et à la procédure contentieuse des taxes provinciales et communales, modifié par le décret du 17 février 2012 (*M.B.*, 7 mars 2012). Depuis cette modification, l'article 9, § 1^{er}, alinéa 2, prévoit que la réclamation doit être introduite par écrit, signée et motivée, dans un délai de trois mois à compter du troisième jour ouvrable suivant la date d'envoi de l'AER.

En Région de Bruxelles-Capitale, l'ordonnance du 3 avril 2014 relative à l'établissement, au recouvrement et au contentieux des taxes communales a remplacé la loi du 24 décembre 1996 et fixe un délai de réclamation identique à celui en vigueur en Région flamande. Ainsi, le contribuable dispose de trois mois à compter du troisième jour ouvrable suivant l'envoi de l'AER pour introduire sa réclamation.

En Région wallonne, contrairement aux deux autres Régions, la législation applicable ne prévoit pas de régime dérogatoire pour les délais de réclamation en matière de taxes communales et provinciales. L'article L3321-12 du Code wallon de la démocratie locale et de la décentralisation renvoie explicitement à l'article 371 du CIR, rendant ainsi le nouveau délai d'un an applicable aux contentieux fiscaux locaux en l'absence de disposition spécifique. Par conséquent, sauf pour les situations juridiques définitivement constituées avant l'entrée en vigueur de cette modification, le délai de réclamation étendu s'applique immédiatement. Ainsi, pour toutes les taxes dont l'AER a été envoyé après le 28 juin 2022 et dont le délai de réclamation de 6 mois auparavant applicable n'avait donc pas encore expiré au 1^{er} janvier 2023, le délai de réclamation est porté à un an.

La question du point de départ du délai revêt une importance capitale en matière de recevabilité des recours. Elle est d'autant plus prégnante lorsque le contribuable conteste la réception effective d'un AER ou d'un avis de cotisation. En effet, la preuve de cette notification est déterminante pour établir si le contribuable a exercé son droit de contestation dans le délai imparti.

Le mode de calcul de délai de réclamation

Le délai de réclamation est calculé conformément aux règles du droit commun, en se référant aux articles 52 et 53 du Code judiciaire.

Ce délai se décompte de minuit à minuit et inclut tous les jours, y compris les jours fériés ([article 52 du Code judiciaire](#)).

Comme il est exprimé en mois, il se compte de quantième à veille de quantième ([article 54 du Code judiciaire](#)), et le jour de l'échéance est compris dans ce délai.

Toutefois, si celui-ci se termine un samedi, dimanche ou jour férié légal, il est reporté au premier jour ouvrable suivant ([article 53 du Code judiciaire](#)).

Ainsi, si un AER est envoyé le vendredi 28 février 2025, le troisième jour ouvrable après cette date correspond au mercredi 5 mars 2025, marquant ainsi le début du délai de réclamation.

Le point de départ du délai pour introduire une réclamation - la théorie de la réception de l'AER

A. L'évolution du cadre légal

Depuis l'exercice d'imposition 1999 et jusqu'à l'adoption de la loi du 19 mai 2010, l'article 371 du CIR fixait le point de départ du délai de réclamation à la date d'envoi de l'AER ou de l'avis de cotisation. Cette date d'envoi constituait donc le repère unique pour calculer le délai de réclamation, la date de réception étant considérée comme sans incidence.

La Cour constitutionnelle, dans son arrêt n° 162/2007 du 19 décembre 2007, a jugé ce régime discriminatoire. La Cour a estimé qu'un délai de réclamation débutant à la date d'envoi de l'AER portait une atteinte disproportionnée aux droits de la défense, les contribuables pouvant se retrouver privés de leur droit de contestation avant même d'avoir eu connaissance de l'imposition.

La Cour a souligné qu'il était légitime, afin d'éviter toute insécurité juridique, que le législateur fixe un point de départ des délais de procédure indépendant du comportement des parties.

Elle a ainsi suggéré une alternative :

« L'objectif d'éviter l'insécurité juridique pourrait être atteint aussi sûrement si le délai commençait à courir le jour où le destinataire a pu, en toute vraisemblance, en avoir connaissance, c'est-à-dire depuis le troisième jour ouvrable qui suit celui où l'avis d'imposition ou l'avertissement-extrait de rôle a été remis aux services de la poste, sauf preuve contraire du destinataire ([article 53bis du Code judiciaire](#)) » (point B4 de l'arrêt).

Dans cette logique, la Cour constitutionnelle s'est ralliée à la solution prévue à l'article 53bis, 2°, du Code judiciaire, auquel elle fait expressément référence et a ainsi consacré l'application de *la théorie de la réception*, considérant qu'un délai procédural ne pouvait commencer à courir qu'à partir du moment où le destinataire était réputé avoir reçu l'acte administratif.

À la suite de cet arrêt, le législateur a modifié l'article 371 du CIR par la loi du 19 mai 2010. Désormais, le délai de réclamation court « à compter du troisième jour ouvrable qui suit la date d'envoi de l'avertissement-extrait de rôle », cette date étant celle mentionnée sur l'AER lui-même (*article 9 de la loi du 19 mai 2010*). Cette modification visait à aligner la computation du délai en matière fiscale sur les principes dégagés par la Cour constitutionnelle, tout en maintenant une certaine sécurité juridique pour l'administration fiscale.

B. La portée de la réforme et les difficultés persistantes

Malgré cette adaptation législative, plusieurs incertitudes subsistent quant à la preuve de l'envoi de l'AER ou de l'avis de cotisation et au renversement des présomptions en faveur de l'administration. En effet, l'article 371 du CIR repose sur une double présomption légale :

1. Présomption d'envoi : l'AER est réputé avoir été effectivement envoyé à la date mentionnée sur le document.
2. Présomption de réception : le contribuable est censé avoir reçu l'AER dans un délai de trois jours ouvrables suivant sa date d'envoi.

Or, la jurisprudence a démontré que la contestation de ces présomptions par le contribuable est particulièrement difficile.

Ainsi, la cour d'appel de Bruxelles **[3]** considère que la simple affirmation selon laquelle l'AER n'a pas été reçu ne suffit pas à renverser la présomption. Toutefois, certaines circonstances spécifiques, telles qu'un changement d'adresse, une modification du nom de la rue, une grève postale ou encore une confusion avec un autre destinataire, peuvent être admises comme éléments de preuve rendant probable l'échec de la remise **[4]**.

Dans les autres cas, le contribuable se retrouve souvent démuni pour contester la date présumée de réception, en particulier lorsqu'il ne conteste pas avoir reçu l'AER, mais soutient uniquement qu'il ne l'a pas reçu à la date retenue par l'administration **[5]**.

C. Une divergence entre le texte légal et l'interprétation jurisprudentielle

Si la Cour constitutionnelle avait suggéré, dans ses arrêts n^{os} 162/2007, 178/2009 et 41/2007, que la computation du délai de réclamation pouvait être fondée sur la date de réception supposée de l'AER, soit « le troisième jour ouvrable qui suit la remise du document au service de la poste » (comme le prévoit l'[article 53bis du Code judiciaire](#) en matière civile), la version actuelle de l'article 371 du CIR s'en éloigne légèrement.

En effet, la loi retient non pas la date de remise du pli au service postal, mais la date d'envoi mentionnée sur l'AER, comme point de départ du délai. Cette nuance peut sembler mineure, mais elle confère à l'administration fiscale une maîtrise quasi exclusive de la détermination du délai de réclamation.

Dès lors, en cas de contestation portant sur le moment exact où l'AER a été envoyé et reçu, l'administration dispose d'un avantage procédural considérable.

D. Une adaptation législative pleinement conforme aux enseignements de la Cour constitutionnelle ?

L'une des questions majeures qui demeure est de savoir si l'article 371 du CIR, dans sa rédaction actuelle, respecte pleinement les enseignements de la Cour constitutionnelle et les principes fondamentaux de sécurité juridique, d'égalité des contribuables et des droits de la défense.

En effet, bien que la réforme ait permis d'atténuer les effets de l'ancien système, l'article 371 du CIR maintient une présomption favorable à l'administration, qui peut, dans certaines circonstances, rendre difficile l'exercice effectif du droit de réclamation pour les contribuables.

Dès lors, la question reste ouverte quant à la nécessité d'une évolution supplémentaire du cadre légal afin de garantir une meilleure protection des justiciables.

E. Évolution jurisprudentielle de la détermination du point de départ du délai de réclamation - Confirmation de la théorie de la réception

Dans un arrêt du 10 septembre 2024, la cour d'appel d'Anvers **[6]** s'est prononcée sur la problématique du point de départ du délai de réclamation. En l'espèce, l'affaire concerne une taxe communale sur les mâts et pylônes pour les exercices d'imposition 2016 à 2019.

L'appelante (le redevable) avait fait une déclaration initiale de six mâts en janvier 2019, modifiée ensuite sur demande de la commune. À la suite d'un désaccord sur l'obligation de déclarer un septième mât, la commune a procédé à l'enrôlement des cotisations litigieuses le 26 avril 2019 et a envoyé le courrier contenant les AER le 30 avril 2019.

L'appelante soutenait ne jamais les avoir reçus et affirmait avoir pris connaissance des cotisations uniquement à travers un rappel de paiement du 9 mars 2020.

La réclamation ayant été introduite le 15 mai 2020, l'administration communale l'a déclarée irrecevable pour cause d'introduction tardive.

Devant la cour d'appel, la question essentielle était donc de savoir si la réclamation était recevable et à quel moment le délai de réclamation devait commencer à courir.

1. Précisions sur la preuve de l'envoi des avertissements-extraits de rôle

Comme rappelé *supra*, l'[article 1385undecies du Code judiciaire](#) impose l'introduction d'une réclamation préalable avant tout recours judiciaire.

La jurisprudence admet que la date d'envoi telle qu'elle figure sur l'AER bénéficie d'une présomption réfragable d'exactitude (mais que cette présomption peut être réfutée par le contribuable).

Dans un arrêt du 7 janvier 1993 **[7]**, la Cour de cassation s'est prononcée sur les modalités d'envoi des AER. Elle a rappelé que *le délai de réclamation prévu à l'article 272 du CIR commence à courir à partir du lendemain de la date d'envoi effectif de l'AER, à condition que cet envoi soit régulier*. Sauf preuve contraire, cette date correspond à celle indiquée sur l'AER.

Depuis le 1^{er} janvier 1978, les AER ne doivent plus être envoyés par recommandé (même s'il s'agit d'impôts de 1.000 francs ou plus). En effet, cette formalité de recommandation n'est plus considérée comme substantielle. Ainsi, si l'AER a été envoyé par lettre simple au lieu d'une lettre recommandée, ou si l'administration fiscale ne peut prouver cet envoi recommandé, et que le redevable affirme ne pas avoir reçu l'AER, la réclamation ne peut être rejetée pour tardiveté que si l'administration prouve que l'AER a bien été reçu par le redevable.

Dans l'affaire portée devant la cour d'appel d'Anvers (*supra*), dès lors que l'appelante a soutenu ne jamais avoir reçu l'AER, cette contestation, également mentionnée dans sa réclamation, a suffi, selon la Cour, à renverser la présomption d'envoi. Par conséquent, la charge de la preuve appartenait à la commune, à qui il incombait de démontrer que les AER avaient effectivement été envoyés.

La cour d'appel a rappelé que l'administration doit fournir un élément probant attestant l'envoi effectif et régulier de l'AER. L'absence de preuve d'un envoi recommandé ou d'un autre moyen probant a conduit la cour à considérer que le délai de réclamation n'avait pas commencé à courir le 30 avril 2019 (date reprise sur les AER).

2. La détermination du point de départ du délai de réclamation

Dans sa décision, la cour d'appel s'aligne sur une jurisprudence constante selon laquelle, en cas de doute sur l'envoi d'un AER ou de l'avis de cotisation, le délai de réclamation commence à courir à partir **[8]** du moment où le contribuable prend effectivement connaissance de l'existence de la cotisation **[9]**.

En l'espèce, la cour a retenu que la première prise de connaissance effective était intervenue avec le rappel de paiement du 9 mars 2020. Dès lors, la réclamation du 15 mai 2020 a été considérée comme recevable et introduite dans les délais.

3. Portée et implications de l'arrêt

L'arrêt de la cour d'appel d'Anvers confirme l'exigence d'une preuve tangible de l'envoi effectif et régulier des AER. Cette décision constitue un rappel important des droits du contribuable face à l'administration fiscale, en renforçant les garanties contre les risques d'irrégularités dans l'envoi de l'AER ou de l'avis de cotisation.

D'un point de vue pratique, les administrations (que ce soit les autorités locales ou le Service public fédéral Finances) devront renforcer leurs procédures d'envoi des AER ou des avis de cotisation et s'assurer qu'elles peuvent prouver l'envoi effectif. Pour les contribuables, cette décision leur offre une marge de manoeuvre supplémentaire en cas de non-réception d'un AER.

En définitive, l'arrêt du 10 septembre 2024 s'inscrit dans une jurisprudence favorable aux contribuables. Cette décision contribue à l'équilibre nécessaire entre les obligations fiscales et les droits des contribuables, tout en renforçant l'exigence de transparence et de rigueur dans l'établissement de la preuve en matière fiscale.

Conclusion

La question du point de départ du délai de réclamation en matière fiscale a connu une évolution marquée par une prise en compte croissante des droits de la défense du contribuable.

Un tournant décisif a été l'arrêt de la Cour constitutionnelle de 2007, qui a remis en cause un système où le délai de réclamation pouvait expirer avant même que le contribuable n'ait connaissance de son imposition. Face à cette problématique, la loi du 19 mai 2010 a modifié l'article 371 du Code des impôts sur les revenus afin d'aligner le point de départ du délai sur la théorie de la réception. Désormais, celui-ci commence à courir à compter du troisième jour ouvrable suivant la date de l'AER.

Si cette réforme a constitué une avancée, elle n'a pas pour autant supprimé toutes les difficultés, notamment en ce qui concerne la preuve de l'envoi de l'AER ou de l'avis de cotisation et le renversement des présomptions en faveur de l'administration. La jurisprudence récente, et en particulier l'arrêt de la cour d'appel d'Anvers du 10 septembre 2024, insiste sur l'importance pour l'administration d'établir l'envoi effectif et régulier des AER. Lorsqu'un doute subsiste sur l'envoi de l'AER ou de l'avis de cotisation, le délai de réclamation ne devrait commencer à courir qu'à partir du moment où le contribuable prend réellement connaissance de son imposition.

Ainsi, bien que des progrès aient été réalisés, la question demeure : l'article 371 du CIR, dans sa rédaction actuelle, garantit-il pleinement les principes de sécurité juridique, d'égalité des contribuables et des droits de la défense ? Pour assurer un équilibre entre les obligations fiscales et les droits des contribuables, il est indispensable de renforcer la transparence et la rigueur dans l'établissement de la preuve en matière fiscale. L'évolution du cadre légal et jurisprudentiel devra donc se poursuivre afin d'assurer une protection effective des justiciables.

Soufian WIELEMANS

Avocat au barreau de Bruxelles

avec la collaboration de Coralie TILLEUX

Avocate au barreau de Bruxelles

[1] [Article 371 du CIR 1992](#), tel que modifié par l'article 7 de la loi du 20 juillet 2006.

[2] Article 102 de la loi du 22 novembre 2022 portant des dispositions fiscales et financières diverses (1).

[3] Bruxelles, 6 février 2018, RG n° 2013/AF/59, [www.taxwin.be](#).

[4] Liège, 5 octobre 2018, RG n° 2017/RG/492, [www.taxwin.be](#).

[5] Mons, 16 mai 2017, RG n° 2016/RG/176, [www.taxwin.be](#).

- [6]** Anvers, 10 septembre 2024, RG n° 2022/AR/1037.
- [7]** Cass., 7 janvier 1993, RG n° F-19930107-21 (F1214F).
- [8]** Cass., 22 mars 2001, RG n° [F.99.0132.F](#).
- [9]** L'administration s'est ralliée à cette position, voy. com.ir/92, n° 300/46.