



## L'exonération du précompte immobilier pour improductivité en région bruxelloise : retour sur sa lente déconstruction, parallélismes avec les autres régions, et perspectives

On le sait : la Région bruxelloise a par sa célèbre Ordonnance du 23 juillet 1992 (modifiée par celle du 13 avril 1995)<sup>1</sup> limité drastiquement les possibilités d'obtenir la remise du précompte mobilier par des conditions cumulatives extrêmement restrictives. Si cette exonération est désormais abrogée<sup>2</sup>, il se livre encore à ce jour des joutes d'arrière-garde devant les cours et tribunaux telles que, par exemple, son exclusion ou non pour les immeubles reconvertis en logement. D'autre part, à y regarder de plus près, et suite aux derniers arrêts de la Cour constitutionnelle, nombre de ces positions restrictives sont plus que discutables. Retour sur certaines problématiques notoires et perspectives suite à son abrogation.



**Auteur :**

Eric-Gérald Lang

Avocat au Barreau de Bruxelles

t. +32 (0) 2 895 60 69

[info@langlegal.be](mailto:info@langlegal.be)

### 1. Contexte

1. Jusqu'à la régionalisation de la matière (par la loi spéciale du 16 janvier 1989), et à ce que les Régions ait usé de cette compétence, la législation (fédérale) en matière de précompte immobilier permettait classiquement aux contribuables – qui ne s'en sont pas privés – d'en obtenir la « remise ou modération proportionnelle » aux mêmes conditions qu'à l'impôt des personnes physiques, à savoir (entre autres) dans la mesure où l'immeuble bâti (non meublé) est « resté totalement inoccupé et improductif de revenu pendant au moins 90 jours dans le courant de l'année » (cf. art. 15, § 1<sup>er</sup>, 1°, *juncto* 257, 4°, du Code des impôts sur les revenus).

2. De ces conditions d'inoccupation et d'improductivité est extrapolée celle, persistant toujours avec une acuité mal définie et donnant lieu à une « infinie casuistique » dont les détails dépassent cet exposé, que cette improductivité soit « involontaire »<sup>3</sup>.

3. Dans les années 90, peu après la Région flamande, la Région de Bruxelles-Capitale est à son tour intervenue (par le biais de l'Ordonnance précitée) pour rajouter différentes conditions à ce régime d'exonération (« *Par dérogation à l'article 257, 4°* ») dans un objectif à la fois (i) budgétaire et (ii) de politique du logement, étant de lutter contre la « spéculation immobilière [qui] s'est implantée sur le territoire de Bruxelles-Capitale avec ses effets néfastes pour

<sup>1</sup> Voir l'Ordonnance du 23 juillet 1992 relative au précompte immobilier (M.B., 01/08/1992), telle que modifiée par celle du 13 avril 1995 (M.B., 13/06/1995), ci-après, l' « **Ordonnance** ».

<sup>2</sup> Voir les articles 27 et 28 de l'Ordonnance du 12 décembre 2016 portant la deuxième partie de la réforme fiscale (M.B., 29/12/2016).

<sup>3</sup> Sur cette « infinie casuistique » selon les termes de ces auteurs, ainsi que l'historique de cette condition prétorienne, voy. partic. : E. Van Brustem et M. Van Brustem, « Aux confins de l'esprit de la loi et du réalisme économique : les circonstances indépendantes de la volonté du propriétaire en matière de réduction du précompte immobilier », *J.L.M.B.*, 2005/3, pp. 111 et ss.

les habitants tels que l'augmentation des loyers, la taudisation et l'abandon de l'habitat » et d'inciter « un nombre important de propriétaires à mettre en location plus rapidement leurs immeubles et appartements » (cf. Doc. Cons. Rég. Bruxelles-Capitale, sess. ord. 1993-1994, 23 juin 1994, A-319/1, pp. 1 et 2).

4. Les conditions drastiques (et surprenantes) ainsi amenées par l'Ordonnance en ont assuré la notoriété et il faut ici pour notre propos les reprendre textuellement (nous soulignons); ainsi, ladite remise (au précompte immobilier) n'est-elle plus « *accordée qu'aux conditions suivantes* :

1° qu'il s'agisse d'un **bien immobilier bâti**, non meublé, resté totalement inoccupé et **improductif** de revenus pendant au moins nonante jours dans le courant de l'année ;

2° que l'immeuble visé au 1° soit ou bien **déclaré insalubre mais améliorable au sens de l'article 6 de l'arrêté de l'Exécutif de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 mars 1990** relatif à l'octroi de primes pour la rénovation d'habitations au bénéfice des personnes physiques ou bien soit **déclaré insalubre mais améliorable par le conseil communal en vertu de l'article 119 de la nouvelle loi communale ou par le bourgmestre en vertu des articles 133 et 135 de cette même loi** ;

3° que cet **immeuble après travaux**, réponde aux normes minimales d'**habitabilité** prévues à l'article 6 de ce même arrêté ;

4° que le contribuable visé à l'article 251 du même code justifie d'une **occupation ininterrompue de neuf années**. Les interruptions de nonante jours au maximum sont considérées comme des occupations ininterrompues ;

5° que le contribuable remette au Directeur régional de l'Administration des Contributions Directes compétent pour le lieu où est situé l'immeuble déclaré **insalubre mais améliorable**, une **attestation** délivrée par l'administration du logement de la Région de Bruxelles-Capitale ou par l'administration communale selon le cas. » (cf. art. 2bis de l'Ordonnance).

Cette disposition s'ensuit de plusieurs autres, dont l'interprétation n'apparaît pas forcément plus évidente.

5. Finalement, fin 2016, après plus de vingt ans, et un contentieux plétorique, l'Ordonnance s'est vue abrogée.

6. Il est proposé de revenir ci-après sur la question particulière de la reconversion d'immeubles en logement (titres 2 et 3), diverses problématiques classiques ou récurrentes (titre 4), et les perspectives suite à l'abrogation de l'Ordonnance (titre 5).

## 2. Exclusion des immeubles de bureau / autres que d'habitation

7. L'exclusion des immeubles autres que d'habitation de par les conditions ci-dessus a été confirmée par deux arrêts de principe émanant de l'une et l'autre des deux hautes juridictions du pays :

- d'une part : la Cour constitutionnelle a pu confirmer que « L'exclusion des propriétaires d'immeubles qui ont une autre affectation que le logement est conforme au souci du législateur régional d'améliorer en premier lieu le logement en Région de Bruxelles-Capitale » (point B.8), et que « les différences de traitement qui en découlent [...] entre les propriétaires d'immeubles affectés au logement et les propriétaires d'immeubles qui ont une autre affectation, d'autre part, peut en principe être considérée comme raisonnablement justifiée » (point B.9) (Cour Const., 19 décembre 2002, n°187/2002 – nous soulignons<sup>4</sup>), et ;
- d'autre part : la Cour de cassation, s'appuyant sur l'arrêt ci-dessus et le fait que « les juges d'appel ont constaté dans l'arrêt attaqué que l'immeuble litigieux est un commerce », en infère que « Il ressort des termes de l'ordonnance que les immeubles qui ne sont pas affectés au logement n'entrent pas en ligne de compte pour la remise du précompte immobilier visée à l'article 2bis. » (Cour de cassation du 21 juin 2012, F.11.0073.N, [juriportal.be](http://juriportal.be)).

Cependant, il n'en faut pas moins observer que ces deux arrêts n'ont eu l'un et l'autre à traiter que de la situation d'un rez-de-chaussée commercial inoccupé suite à la faillite du preneur, qui n'était ni ne serait donc à aucun moment (ré)affecté au logement (voir resp. : Cour Const., *ibid.*, Section II, et Bruxelles, 13 janvier 2011, 2006/AR/1383, dont pourvoi précité).

8. Si la vaste majorité de la jurisprudence concerne des cas d'immeubles non-réaffectés au logement (tant avant qu'après travaux) et se conforme logiquement à ces arrêts, l'administration tentent parfois d'en inférer (avec certains succès) que seraient aussi à exclure les immeubles (autres que de logement) qui seront après travaux affectés au

<sup>4</sup> Cette position sera ultérieurement réitérée dans son arrêt du 30 octobre 2012, n°136/2012 (point B.5).

logement (voir p. ex. : Trib. Bruxelles, 21 septembre 2016, R.G. 12/8221/A et R.G. 12/11640/A).

9. Ce débat n'est évidemment pas anodin, dès lors que les reconversions d'immeubles de bureau (ou autres) en logements ont été (et sont encore) nombreuses et, à l'évidence, à Bruxelles, eu égard aux contingences de ce territoire et sa population.

### 3. Commentaire : pas d'exclusion en cas de reconversion d'un immeuble en logement

10. Si cette extension de l'exclusion vient souvent en renfort d'autres arguments (voir ci-après), l'on n'en discerne guère les fondements et celle-ci ne peut à notre estime être suivie : l'Ordonnance ne prévoit simplement aucune exigence quant à l'affectation antérieure de l'immeuble avant sa reconversion en logement.

#### a) Texte de l'Ordonnance

11. Tout d'abord, le texte de l'Ordonnance (voir l'article 2bis, reproduit ci-avant) ne comporte explicitement aucune telle condition et bien au contraire : (i) la notion de « bien immobilier bâti » (alinéa 1°) a été spécialement amendée (initialement, « immeuble »)<sup>5</sup> pour coïncider avec l'article 15 du Code des impôts sur les revenus (qui vise tous immeubles bâtis, sans distinction de l'affectation)<sup>6</sup> ; (ii) les conditions suivantes (alinéas 2° et 3°) amènent à la même conclusion (voir ci-après), et (iii) la condition d'occupation ininterrompue de neuf années (alinéa 4°) n'exprime aucune exigence quant à la nature de l'occupation durant cette période.

12. L'on ne peut dès lors que s'en remettre aux principes d'interprétation stricts applicables en matière fiscale.

#### b) Références à la Loi communale et à l'arrêté du 29 mars 1990

13. D'autre part, les textes auxquels se réfèrent expressément l'Ordonnance apparaissent des plus clairs (alinéa 2°), étant : (i) l'article 135 de la Loi communale, qui permet la prise de mesures quand la sécurité, la tranquillité et la salubrité publiques sont menacées « dans les rues, lieux et édifices publics », sans distinction donc selon l'affectation des immeubles, et surtout (ii) l'article 6 de l'arrêté du 29 mars 1990 en matière de primes à la rénovation, qui retient la notion d'« habitation » telle qu'y définie préalablement en son article 2 et qui inclut expressément « l'immeuble ou la partie d'immeuble affecté avant les travaux à un autre usage, qui fait l'objet d'un aménagement en logement »<sup>7</sup>.

Si cet arrêté fut ensuite abrogé et remplacé par d'autres textes successifs, chacune de ces réglementations contient cette même précision quant à la réaffectation<sup>8</sup>.

14. Par ailleurs, il est encore remarquable que l'arrêté d'exécution de l'Ordonnance précise que le contribuable ayant obtenu ladite prime est « présumé irrémédiablement remplir » la condition de mise aux normes d'habitabilité du logement (alinéa 3°)<sup>9</sup>.

15. En d'autres termes, l'Ordonnance tient expressément les immeubles reconvertis en logement (ayant donc eu une autre affectation avant travaux) pour éligibles à l'exonération.

#### c) Interprétation de la notion « après travaux »

16. Enfin, l'Ordonnance requiert « après travaux » de répondre aux normes d'habitabilité (alinéa 3°) : outre que ces termes soient clairs (« après travaux »), pareille discussion s'était soulevée comparablement sur l'ambiguïté de tels termes pour l'application du taux réduit de 6 % à la TVA (Rubrique XXXI, § 1er, 1°, 2° et 3°, tableau A, de l'Arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970)<sup>10</sup> ; la Cour de cassation a tranché cette éphémère controverse comme se limitant bien à requérir uniquement qu'il s'agisse d'un

<sup>5</sup> Voy. Doc. Parl, Rég. Brux.-C, 1993-1994, n°A-319/2, p. 12.

<sup>6</sup> Voy. not. Com.IR. n°257/84 et ss.

<sup>7</sup> Voy. l'Arrêté de l'Exécutif de la Région de Bruxelles-Capitale du 29 mars 1990 relatif à l'octroi de primes pour la rénovation d'habitations au bénéfice des personnes physiques (*M.B.*, 15.05.1990).

<sup>8</sup> L'Arrêté du 29 mars 1990 a été abrogé peu après l'introduction de l'article 2bis (par l'Ordonnance du 13 avril 1995 en cause) par l'Arrêté du 04 juillet 1996 de l'Exécutif de la Région de Bruxelles-Capitale relatif à l'octroi de primes à la rénovation de l'habitat au bénéfice de personnes physiques et de personnes morales de droit privé (*M.B.*, 31.10.1996), lui-même abrogé par l'article 24 de l'Arrêté du 13 juin 2002 relatif à l'octroi de primes à la rénovation de l'habitat (*M.B.*, 25.06.2002), lui-même abrogé l'article 25 de l'Arrêté du 4 octobre 2007 relatif à l'octroi de primes à la rénovation de l'habitat (*M.B.*, 23.10.2007).

<sup>9</sup> Voy. l'art. 5 de l'Arrêté du Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale du 13 avril 1995 relatif au précompte immobilier (*M.B.*, 13.06.1995).

<sup>10</sup> D'autant plus ambiguë que cette réglementation utilisait par ailleurs systématiquement le mot « habitation » (et non « bien immobilier » ou « immeuble » comme dans la présente Ordonnance).

immeuble d'habitation « après l'exécution des travaux » (cf. Cass., 27 mars 2015, F.13.0009.N, [juriportal.be](http://juriportal.be)).

#### d) Objectifs de l'Ordonnance / caractère discriminatoire

17. Selon l'expression même de la Cour constitutionnelle, l'exclusion des immeubles autres que de logement répond au « souci du législateur régional d'améliorer en premier lieu le logement » (voir ci-dessus).

18. Si cet objectif de l'Ordonnance peut raisonnablement justifier d'exclure de son incitant (*i.e.* l'exonération) des immeubles autres que de logement, il n'en resterait pas moins directement contrarié en ce qu'il impliquerait aussi d'en exclure des immeubles quelconques parfaitement adaptés et reconvertis au logement moyennant travaux.

Pareille exclusion par extension des reconversions d'immeubles en logement n'irait pas, le cas échéant, sans se heurter à son caractère discriminatoire et à la primauté d'une interprétation conciliante / conforme des conditions de l'Ordonnance au principe d'égalité.

19. Outre que les arrêts de principe précités n'ont pas eu à se pencher sur pareils cas (cf. point 7 ci-avant), cette position n'est au surplus que celle exprimée par la Région elle-même auprès de l'administration fédérale (lorsque celle-ci assurait encore le service du précompte immobilier) selon laquelle « *les conditions d'octroi doivent être en conformité avec la politique du Logement qui vise l'amélioration d'un maximum de logements tant dans le secteur public que privé* » et dès lors que « *du point de vue de la Région de Bruxelles-Capitale, le propriétaire qui transforme son commerce en logement peut également obtenir la remise ou modération du précompte immobilier à condition évidemment que ledit logement satisfasse aux normes d'habitabilité* » (voir les formulaires de demande de renseignement standards adressés en leur temps, non publiés).

#### e) Synthèse

20. Au-delà de ces critiques (patentes) sur les fondements d'une interprétation des conditions de l'Ordonnance

comme excluant les immeubles reconvertis en logement de l'exonération, l'adoption de cette posture laisse finalement songeur et l'on ne comprend guère qu'un tel débat surgisse.

#### 4. **Quid des autres conditions et problématiques liées à la remise pour improductivité ?**

21. Cette discussion ne constitue en définitive qu'un exemple de la facilité avec laquelle les interprétations systématiquement défavorables au contribuable sont tantôt relayées par les juridictions de fonds.

Même si les conditions de l'Ordonnance sont des plus strictes, inclinant à la conclusion rapide que l'exonération est exclue, ces conditions n'en demeurent pas moins sujettes à leur propres limites et contradictions.

##### a) Limitation de l'exonération à une année

22. Par exemple, l'administration considère que l'exonération est limitée à une période de un an au motif que la période d'occupation ininterrompue de neuf années doit « *commencer neuf ans avant le début de la période pour laquelle la remise ou modération proportionnelle du précompte immobilier est demandée* » (cf. Circ. n° AREC 6/2004, 10 août 2004, point 19 ; Q.P., n°0063 du 23 décembre 2012 de Madame Zoé Genot) ; aussi, l'immeuble ayant été improductif une première année, la seconde année ne sera jamais celle qui suit la fin de la période d'occupation et, dès lors, une seconde remise ne pourrait jamais être accordée.

23. Pareille position est à nouveau révélatrice : outre que la condition d'occupation (alinéa 5°) reste muette quant au point de départ exact de cette période<sup>11</sup>, l'exclusion d'une seconde année d'exonération (en conséquence directe de l'interprétation précitée) viole directement les autres dispositions de l'Ordonnance (en particulier, l'art. 2ter de l'Ordonnance<sup>12</sup>) et les multiples confirmations parlementaires (cf. not. : Doc. Cons. Rég. Bruxelles-Capitale, sess. ord. 1993-1994, 23 juin 1994, A-319/1, p. 5 ; 14 mars 1995, A-319/2, pp. 11 et 17).

<sup>11</sup> Ce, contrairement aux textes des régimes correspondant dans les deux autres régions (wallonne et flamande) qui sont indubitablement très clairs à ce niveau (à partir du moment où il n'a plus été fait usage du bien « pendant plus de douze mois, compte tenu de l'année d'imposition précédente ») (cf. art. 257, al. 1, 4°, al. 4, du CIR – Rég. W. ; voir ég. art. 2.1.5.0.2, § 2, du Code flamand de la fiscalité) ; *contra* : Civ. Bruxelles, 8 septembre 2008, RG 2007/9035/A, [fiscalnet.be](http://fiscalnet.be), qui infère indirectement ce point de départ de la disposition transitoire de l'Ordonnance.

<sup>12</sup> Cet article prévoit que l'attestation d'insalubrité (condition 5°) « ne pourra être renouvelée qu'une fois au cours d'une période de neuf années qui suit la délivrance de la première attestation. La durée totale de la validité des deux attestations délivrées ne peut excéder deux années » (nous soulignons) ; à noter, en outre, que cette disposition ne prévoit pas plus qu'il s'agisse d'années consécutives.



24. Par ailleurs, en cas de changement de propriétaire, vu les enseignements récents intervenus quant à cette situation sous le régime wallon, dont les objectifs sont analogues à l'Ordonnance (*i.e.* « *encourager l'accès à un logement décent* » et « *la lutte contre le maintien en l'état de sites d'activités désaffectés* »), l'appréciation de cette condition apparaît de même dorénavant clairement à nuancer / écarter (voy. : Cour Const., 16 décembre 2021, n°182/2021 ; Doc. Cons. Rég. Bruxelles-Capitale, sess. ord. 1993-1994, 14 mars 1995, A-319/2, p. 10 ; voir ég. point 28 ci-dessous).

b) Réalisation « volontaire » de travaux

25. Un autre exemple est l'argument fréquemment opposé selon lequel le propriétaire / l'acquéreur qui entreprend des travaux – quand bien ceux-ci sont requis par l'état du bien et menés sans désespérer avec les diligences d'usage – agit « en connaissance de cause » et ne peut donc tenir l'improductivité qui intervient pendant ceux-ci pour « involontaire » (*cf.* point 2).

26. La Région de Bruxelles-Capitale ne fait à ce titre évidemment pas l'exception<sup>13</sup>, ce grief étant également récurrent dans le cadre du régime correspondant des deux autres régions (*cf.* respect., l'article 257, 4°, du CIR 92 – Rég. W. ; l'article 2.1.5.0.2 du Code flamand de la fiscalité, ci-après « C.F.F. »)<sup>14</sup>.

27. En Région bruxelloise, ce débat s'avère même à l'évidence des plus équivoques, sinon contradictoires, dès lors que les conditions particulières de l'Ordonnance postulent spécifiquement (i) l'« insalubrité » de l'immeuble (alinéa 2°), (ii) la réalisation de « travaux » (alinéa 3°), et (iii) l'« occupation ininterrompue » antérieure du bâtiment (alinéa 4°) ; en d'autres termes, loin de ce critère d'ordre général (*i.e.* caractère « volontaire » ou non des travaux), les conditions précitées détaillent ici très spécialement ce qui constitue la situation éligible à l'exonération au sens de l'Ordonnance (et qui requiert de procéder auxdits travaux).

28. Ceci étant, tant en Région bruxelloise que dans les deux autres, vu les objectifs analogues des régimes d'exonération concernés, l'on se demande si pareil débat ne s'avèrera pas fort atténué avec les derniers développements de la Cour constitutionnelle et, plus précisément :

- d'une part : son enseignement selon lequel – à propos de l'inclusion ou non de la période d'inoccupation antérieure à l'acquisition d'un immeuble dans le calcul du délai de douze mois plafonnant la remise pour « improductivité involontaire » en Région wallonne (voir note 11), et après avoir réitéré la pertinence de ce délai (qui « *est en rapport avec l'objectif du législateur d'inciter le propriétaire à exécuter des travaux d'entretien ou de réparation dans les délais ou à rechercher un locataire ou un acheteur* ») –, l'« **intérêt [du nouvel acquéreur] d'effectuer des travaux d'entretien et de réparation qui rendent le bien temporairement improductif est tout aussi légitime que celui des autres redevables du précompte immobilier** » en sorte que ce délai de douze mois « ne prend donc cours qu'à dater de la mutation du droit de propriété sur l'immeuble » dans le chef de l'acquéreur (Cour Const., 16 décembre 2021, n°182/2021, point B.10) ;
- d'autre part : ses enseignements antérieurs selon lesquels – principalement en Région flamande cette fois – est discriminatoire la suppression générale de toute remise, en cas d'inoccupation de plus de 12 mois, « sans distinguer la raison de l'inoccupation », comme par exemple lorsque « sont **requis** d'importants travaux de transformation qui durent plus de douze mois, totalement en dehors de la volonté du propriétaire » (*cf.* Cour Const., 11 juin 2003, n°82/2003, point B.3.4 ; voy. ég. : Cour Const., 1<sup>er</sup> mars 2001, n°22/2001 ; 26 novembre 2003, n°155/2003 ; et, en Région bruxelloise : Cour Const., 19 décembre 2002, n°187/2002).

29. En ce sens, la position systématique de la Cour d'appel de Gand, en ligne avec celle de la Cour de cassation (voy. not. : Cass. 13 novembre 2014, F.13.0130.F, juriportal.be), apparaît des plus conformes à ces développements en considérant que : « Le seul fait qu'un propriétaire n'ait eu qu'une seule intention par rapport à son bien immobilier et que l'affectation correspondant à cette intention ait entraîné une période d'improductivité ne permet pas en soi de conclure que cette improductivité résulte de la volonté du contribuable. En effet, ce seul constat ne permet pas encore d'établir si le contribuable disposait réellement de la faculté (libre) d'opter pour une situation dans laquelle le

<sup>13</sup> Voy. récemment p.ex. : Bruxelles (Fr.) (ch. 6F), 17 février 2022, R.G. 2011/AR/2933, monkey.be, point 3 (entre autres motifs).

<sup>14</sup> Voy. récemment p.ex. : Mons (18<sup>e</sup> ch.), 2 décembre 2020, R.G. 219/RG/472, monkey.be (à titre surabondant) ; Trib. Liège (21<sup>e</sup> ch.), 13 juin 2022, R.G. 21/51/A, monkey.be ; voy. ég. : Trib. Lux. (12<sup>e</sup> ch.), 20 janvier 2021, R.G. 19/443/A, monkey.be (où l'administration est suivie sur cet argument précis, mais la redevable obtient gain de cause en raison du litige survenu avec ses architectes).

bien s'avérerait rentable » (voy. p.ex. : Gand (5<sup>e</sup> ch.), 18 janvier 2022, R.G. 2020/AR/1822, *F.J.F.*, 2022/78<sup>15</sup>).

**30.** Dans cet arrêt, la Cour constate ainsi le caractère « involontaire » de l'improductivité au motif que le contribuable « a dès lors acheté les bâtiments dans l'intention de les restaurer, de les rénover ou de les transformer », qu' « À cette fin, les vendeurs [la Ville de Gand] ont imposé un délai strict pour l'achèvement des travaux, avec des pénalités financières et un droit de rachat si cette condition n'était pas respectée », que le contribuable « a **entamé les travaux immédiatement** après l'achat en décembre 2013 » et « a obtenu un permis de bâtir en avril 2014 », qu' « Il convient d'admettre qu'un tel projet de restauration – rénovation – nouvelle construction – reconversion à grande échelle de bâtiments délabrés prend du temps », et que « rien ne permet d'affirmer que [le contribuable] n'aurait pas tout mis en œuvre pour réaliser dans les meilleurs délais les travaux destinés à rendre les locaux de nouveau productifs » (Gand (5<sup>e</sup> ch.), 18 janvier 2022, R.G. 2020/AR/1822, *F.J.F.*, 2022/78 ; voy. ég. dans le même sens, récemment : en Région flamande : Gand, 21 décembre 2021, R.G. n°2020/AR/828, *monkey.be*<sup>16</sup> ; Gand (5<sup>e</sup> ch.), 3 septembre 2019, R.G. 2018/AR/945, *F.J.F.*, 2019/286 ; et en Région wallonne : Mons (18<sup>e</sup> ch.), 11 mars 2020, R.G. 2018/RG/672, *monkey.be* ; Liège (9<sup>e</sup> ch.), 28 juin 2019, R.G. n°2018/RG/166, *R.F.R.L.*, 2019/4, pp. 343 et ss. (autre taxe) ; Trib. Liège (21<sup>e</sup> ch.), 28 février 2022, R.G. 19/5014/A, *monkey.be* ; Trib. Liège (21<sup>e</sup> ch.), 8 juin 2021, R.G. 12/6592/A, *monkey.be* ; Trib. Liège (21<sup>e</sup> ch.), 3 septembre 2020, R.G. 19/1486/A, *monkey.be*).

**31.** Autrement dit, au terme de ces enseignements, et dès lors que l'état de vétusté de l'immeuble requiert des travaux, le raisonnement consistant à refuser la remise pour improductivité au seul motif que le propriétaire / acquéreur qui les effectue agit en « connaissance de cause » s'avère infondé et discriminatoire.

c) Délivrance d'une attestation

**32.** Un dernier exemple porte encore sur l'absence de l'attestation d'insalubrité requise par l'Ordonnance (condition 5°), fréquemment convoquée à l'appui d'autres arguments pour rejeter l'exonération, et dont les difficultés de son obtention ont déjà été déplorées (voir Cour Const., 19 juillet 2017, n°99/2017, point A.1.2).

**33.** Outre ces considérations pratiques, et sa désuétude éventuelle<sup>17</sup>, l'hésitation s'avère encore de mise sur la nature véritable – substantielle ou formelle – de cette attestation (non stipulée à peine de déchéance dans l'Ordonnance) : à la lecture de l'arrêté d'exécution de l'Ordonnance, ses conditions d'obtention coïncident en effet à s'y méprendre à celles de cette dernière<sup>18</sup> et, en définitive, rendent l'attestation redondante.

d) Caractère discriminatoire

**34.** Comme déjà abordé, les régimes d'exonération du précompte mobilier pour improductivité ont fait l'objet – dans chacune des Régions – de multiples questions préjudicielles devant la Cour constitutionnelle (qui en a tantôt sanctionné, tantôt confirmé les modalités) ; toutefois, ces questions n'ont pas toujours été identiques, ou étaient parfois très spécifiques<sup>19</sup> ; en particulier, pour le régime bruxellois, si certaines problématiques

<sup>15</sup> Pour d'autres précédents en matière de travaux, voy. entre autres : Gand (5<sup>e</sup> ch.), 19 octobre 2021, R.G. 2020/AR/967, *monkey.be* ; Gand (5<sup>e</sup> ch.), 19 novembre 2019, R.G. 2018/AR/2176, *monkey.be* ; 22 octobre 2013, R.G. 2012/AR/2042, *monkey.be*.

<sup>16</sup> Dans ce précédent, où la remise est rejetée au motif que le contribuable « n'a pas démontré qu'il a fait tous les efforts raisonnables pour minimiser la période d'improductivité », la Cour explique pouvoir « admettre que l'achat d'un bien immobilier vétuste aille de pair avec la nécessité d'effectuer des travaux de rénovation en profondeur qui peuvent entraîner, le cas échéant, une certaine période d'improductivité » et qu' « Il serait excessif de considérer que cette improductivité est le fruit, dans de telles circonstances, de la volonté du contribuable, dès lors qu'il connaissait ou aurait dû connaître l'état de l'immeuble d'habitation au moment de l'achat, tout en effectuant néanmoins l'acquisition avec l'intention de rénover le bien. En effet, l'acheteur, dans ces circonstances, est contraint de procéder à des rénovations du fait de facteurs externes touchant à l'état du bien. Lorsque l'acheteur achète volontairement une telle habitation, il peut se retrouver dans l'obligation de le rénover en raison de son état » étant cependant entendu que « l'acheteur doit s'efforcer de minimiser toute période d'improductivité résultant des travaux de rénovation. »

<sup>17</sup> Cette attestation ne se conçoit en effet par définition pas pour les « propriétaires d'habitations bien entretenues dont l'immeuble est inoccupé en raison de circonstances exceptionnelles indépendantes » (cf. Cour Const., 19 décembre 2002, n°187/2002 ; Circ. n° AREC 6/2004, 10 août 2004, point 18), la question surgissant alors de la légitimité à la réclamer pour d'autres situations.

<sup>18</sup> Voy. not. la définition de l' « attestation » comme « le formulaire permettant d'obtenir la remise ou la réduction proportionnelle du précompte immobilier » (art. 1, 5°, de l'Arrêté du 13 avril 1995, précité) et la tâche des « autorités » (à savoir : l'autorité communale ou le ministre du logement) qui « vérifient le respect des conditions prévues aux articles 2bis, 3° et 4°, 2ter et 2quater de l'ordonnance » (art. 4 dudit Arrêté).

<sup>19</sup> Tel que, par exemple, dans l'arrêt du 19 juillet 2017, n°99/2017, à propos de discriminations avancées eu égard au statut de la Société du Logement de la Région de Bruxelles-Capitale (SLRB).

comparables ont été tranchées (comp. : l'arrêt du 19 décembre 2002, n°187/2002 avec celui du 1<sup>er</sup> mars 2001, n°22/2001, en Région flamande), certains autres enseignements demeurent encore sans lui avoir été déférés (voy. not. : les arrêts du 11 juin 2003, n°82/2003 et du 16 décembre 2021, n°182/2021, commentés plus haut).

## 5. L'abrogation de l'Ordonnance : perspectives

**35.** La célèbre Ordonnance ci-avant a finalement (après une tentative avortée en 1998) été abrogée, avec l'article 257, 4°, du CIR 92, sans que l'objectif de cette mesure soit si clair<sup>20</sup>, avec effet au 1<sup>er</sup> janvier 2017<sup>21</sup>.

Comme indiqué en introduction, vu cette abrogation, les quelques considérations ci-dessus sur cette Ordonnance peuvent sembler des joutes d'arrière-garde ; mais est-ce finalement le cas ?

### a) Exonération générale pour cause de force majeure / circonstances indépendantes de la volonté

**36.** Pour rappel, en vertu d'un principe général de droit, la rigueur de la loi est tempérée en cas de « force majeure / circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté » en sorte que l'imposition en résultant n'est pas due (cf. Cass., 26 février 2016, F.15.0039.F/4, juriportal.be et, en particulier, les concl. de l'A.G. Henkes et réf. y citées ; Cass., 26 septembre 2008, C.06.0442.N, juriportal.be ; Cour Const., 10 mai 2006, n°75/2006 ; Cour Const., 24 avril 2008, n°72/2008, B.9 et B.10 ; Cour Const., 14 juin 2000, n°67/2000, F.J.F., 2000, p. 642).

**37.** Cette exception pour cause de « force majeure / circonstances exceptionnelles indépendantes de la volonté » est expressément maintenue dans les législations régionales correspondantes, qui distinguent chacune entre l'inoccupation « involontaire » (ou, dans la législation flamande, « conformément à l'article 15 du CIR 92 » fédéral) endéans les douze premiers mois et, au-delà de cette période, n'admettent encore que l'inoccupation pour cause de « force majeure » (cf. respect., l'article 257, 4°, du CIR 92 – Rég. W. ; l'article 2.1.5.0.2 du C.F.F.).

<sup>20</sup> Voy. not. : Doc. Cons. Rég. Bruxelles-Capitale, sess. ord. 2016-2017, 7 novembre 2016, A-429/1, pp. 18 et 19 ; 24 novembre 2016, A-429/1, pp. 24 18 et 19.

<sup>21</sup> Articles 27 et 28 de l'Ordonnance du 12 décembre 2016, précitée ; à noter que l'abrogation porte donc également sur les autres causes de remise contenues antérieurement en vertu du renvoi à l'article 15 du CIR 92.

<sup>22</sup> Voy. not. : Th. Lauwers et M. Meul, « Overmacht in het fiscaal recht: 'uw uiterste best doen' is niet (altijd) genoeg », *T.F.R.*, 2021/611, pp. 988 et ss. ; E. Van Brustem, « Force majeure : la première chambre française reste fidèle à la notion classique de force majeure ! », *R.G.C.F.*, 2017/5-6, pp. 467 et ss. ; E.-J. Navez, « Revenu cadastral et précompte immobilier », in E.-J. Navez (coord.) et coll., *La fiscalité des revenus en pratique*, 2021, Larcier, Bruxelles, not. n°124 et ss.

<sup>23</sup> En Région wallonne : une « procédure ou d'une enquête administrative ou judiciaire empêchant la jouissance libre de l'immeuble, jusqu'au jour où disparaissent ces circonstances entravant la jouissance libre de l'immeuble » (cf. l'article 257, 4°, al. 4, du CIR 92 –

**38.** De même, et d'autant que l'article 257, 4°, du CIR 92 abrogé renvoyait à l'article 15 (prévoyant l'exonération pour « improductivité » – voir point 1), cette exception demeurerait naturellement de droit.

### b) Distinction force majeure vs improductivité involontaire

**39.** Le contenu exact des notions de « force majeure / circonstance indépendante de la volonté » demeure incertain et fait couler beaucoup d'encre, notamment en fonction des spécificités propres à la réglementation ou taxe particulière où elles sont invoquées<sup>22</sup>.

**40.** Si l'on s'en tient au précompte immobilier, et abstraction faite de leur application aux faits concrets des affaires, la dichotomie explicite opérée dans les différents régimes d'exonération régionaux (improductivité « involontaire » endéans les douze mois ou « force majeure » et autres cas assimilés au-delà) ont récemment multiplié les occasions de l'aborder en jurisprudence ; ainsi, sous la législation wallonne, la notion de « force majeure » supposerait « une circonstance indépendante de la volonté humaine que celle-ci n'a pu ni prévoir ni conjurer » (cf. Cass., 15 octobre 2020, R.G. F.19.0166.F, juridat.be ; Cass., 8 septembre 2017, R.G. F.16.0098.F/1, juridat.be) et non simplement de « circonstances indépendantes de la volonté du contribuable » qui traduisent cependant le caractère « involontaire » de l'improductivité (cf. Cass., 11 avril 2019, R.G. F.17.0125.F, juriportal.be ; Cass., 13 novembre 2014, R.G. F.13.0130.F, juriportal.be ; dans le même sens, en Région flamande : Cass., 26 mai 2016, R.G. F.14.0192.N/1, juriportal.be ; Cass., 10 octobre 2014, R.G. F.13.0109.N/1, juriportal.be ; Cass. 15 mars 2013, R.G. F.12.0067.N/3, juriportal.be).

**41.** À ce titre, il convient néanmoins de ne pas négliger que, tant en Région wallonne que flamande, ne sont pas seulement visés les cas de « force majeure » et de « calamité » mais aussi, sous réserve de nuances dans les termes, celui de la « procédure ou d'une enquête administrative ou judiciaire »<sup>23</sup>, outre encore, en Région wallonne, celui de « l'immeuble qui constitue un logement

non améliorables, au sens de l'article 1<sup>er</sup>, 14<sup>o</sup>, du Code wallon du Logement, reconnu comme tel »<sup>24</sup>.

**42.** C'est en définitive chaque fois au terme d'une appréhension globale des différents régimes, et en particulier de leurs modalités diverses, que la constitutionnalité de ceux-ci a été tantôt validée, tantôt sanctionnée (cf. not., en Région wallonne : Cour Const., 13 juin 2013, n°90/2013 ; 23 mai 2019, n°71/2019 ; 16 décembre 2021, n°182/2021 ; en Région flamande : Cour Const., 1<sup>er</sup> mars 2001, 22/2001 ; 82/2003 du 11 juin 2003 et 155/2003 du 26 novembre 2003).

### c) Caractère discriminatoire de l'abrogation

**43.** Après un recours en annulation irrecevable (tardif)<sup>25</sup>, la Cour constitutionnelle se trouve désormais saisie de la question préjudicielle quant au caractère discriminatoire (en combinaison avec le droit au respect de la propriété) de l'abrogation de l'article 257, 4<sup>o</sup>, du CIR 92 et de l'Ordonnance, en ce qu'elle exclut « toute possibilité de modération du précompte immobilier en cas d'improductivité ou d'inoccupation, indépendante de la volonté du contribuable, d'un bien immeuble à destination commerciale » (cf. Cour Const., Q.P., 20 avril 2022, rôle 7790, M.B., 23.05.2022, pendante).

**44.** La question mérite assurément d'être posée<sup>26</sup> et, à notre estime, s'entend aussi pour les immeubles affectés à l'habitation<sup>27</sup>.

Rég. W.) ; en Région flamande : « procédure ou d'une enquête administrative ou judiciaire en cours ou d'une procédure d'héritage non finalisée » (cf. l'article 2.1.5.0.2, § 2, 3<sup>o</sup>, du C.F.F.).

<sup>24</sup> Aux termes de cet article 1<sup>er</sup>, 14<sup>o</sup>, de ce code, qualifie comme tel « le logement qui ne respecte pas les critères minimaux de salubrité fixés par le Gouvernement et qui exige, pour devenir salubre, des travaux dont le coût et l'ampleur dépassent les limites fixées par le Gouvernement » ; de là à s'interroger sur la portée (et la conformité) exacte de cette dernière exception, et son impact sur le reste du régime, il n'y a qu'un pas ; à remarquer, à cet égard, que des questions préjudicielles à ce sujet ont déjà été sollicitées mais non soumises (tenues pour inutiles au regard de la nature commerciale de l'immeuble en la cause – voy. : Mons (18<sup>e</sup> ch.), 28 février 2020, R.G. 2018/RG/386, monkey.be).

<sup>25</sup> Voy. : Cour Const., 5 octobre 2017, n°110/2017.

<sup>26</sup> Dans le même sens, Th. Lauwers et M. Meul, *op.cit.*, n°28.

<sup>27</sup> La question n'est à l'évidence pas sans avoir déjà été effleurée en matière de précompte immobilier dans les affaires précédentes, déjà citées, en partic. : Cour Const., 11 juin 2003, n°82/2003 ; 1<sup>er</sup> mars 2001, n°22/2001 ; 19 décembre 2002, n°187/2002 ; 9 novembre 1993, n°78/93 ; dans d'autres matières, voy. ég. la jurisprudence citée au point 36.

<sup>28</sup> À savoir, en particulier, l'« évaluation du revenu cadastral des immeubles bâtis nouvellement construits » et la « réévaluation des revenus cadastraux des immeubles de toute nature agrandis, reconstruits ou notablement modifiés » à intervenir, selon le cas, à « l'occupation ou la location, si celle-ci précède l'occupation, des immeubles nouvellement construits ou reconstruits » ou à « l'achèvement des travaux des immeubles bâtis modifiés » (cf. art. 473, § 1<sup>er</sup>, *juncto* 494, §§ 1<sup>er</sup>, 2 et 5, du CIR 92) ; à voir également la modification récente, passée relativement inaperçue, dudit régime en cas de modification concomitante de parcelles par l'insertion d'un second alinéa à l'article 494, § 2, précité (cf. l'art. 90 de la loi du 27 juin 2021 (M.B., 30.06.2021) ; voy. ég. : Trav. Parl., ch., Doc. 55 1993/001, sess. 2020-2021, p. 44 ; Trav. Parl., ch., Doc. 55 1993/003, sess. 2020-2021, p. 45).

<sup>29</sup> À savoir, pour les immeubles bâtis uniquement, « lorsque, par suite de circonstances nouvelles et permanentes créées par une force majeure, par des travaux ou mesures ordonnées par une autorité publique ou par le fait de tiers, en dehors de toute modification à l'immeuble, il existe entre le revenu cadastral et la valeur locative normale nette, telle qu'elle aurait été établie si les circonstances précitées avaient existé à l'époque où il a été établi » (cf. art. 491 du CIR 92).

<sup>30</sup> Sur la fixation du revenu cadastral des parcelles non-bâties, voy. les art. 479 à 482 du CIR 92.

### d) Autres perspectives diverses : le revenu cadastral

**45.** Comme chacun sait, sous réserve de dispositions contraires que les Régions viendraient à prendre à ce niveau, et à l'instar d'autres taxes, le précompte immobilier demeure assis sur le revenu cadastral tel qu'existant au 1<sup>er</sup> janvier de l'exercice concerné (cf. l'art. 255 du CIR 92 – Rég. W. et Rég. Bxl.- Cap. ; art. 2.1.3.0.1. du C.F.F.).

**46.** Vu les multiples entailles aux régimes d'exonération du précompte immobilier, il semble donc logique que l'attention et les discussions se reportent sur les dispositions réglant la détermination dudit revenu cadastral (cf. les articles 472 et ss., du CIR 92).

Pour rappel, ces dispositions règlent notamment les situations en engendrant son évaluation / réévaluation<sup>28</sup> ou encore sa révision spéciale<sup>29</sup>.

**47.** À cet égard, et à l'instar des discussions sur les régimes d'exonération régionaux, l'on peut comparablement s'interroger, par exemple, sur le caractère raisonnablement conforme aux principes d'égalité et de non-discrimination (cf. art. 10, 11 et 174 de la Constitution) de dispositions en matière de revenu cadastral qui traitent différemment les immeubles non-bâties (aucun revenu cadastral, à défaut de bâtiment ou suite à sa démolition, avant l'occupation / location du bâtiment) des immeubles bâtis en travaux (maintien du revenu cadastral du bâtiment jusqu'à achèvement des travaux)<sup>30</sup>.



Il est remarquable que pareille discrimination a déjà été envisagée devant la Cour constitutionnelle – mais sous l’angle du régime d’exonération de précompte immobilier en Région wallonne (cf. Cour Const., 23 mai 2019, n°71/2019 ; 16 décembre 2021, n°182/2021) – sans qu’une réponse y ait été apportée (inutile à la solution du litige en la cause – voir resp. points B.15.3 et B.16.1).

## 6. Conclusion

**48.** Le régime de l’exonération pour improductivité du précompte immobilier a fait l’objet de modifications récurrentes dans les trois Régions et, particulièrement en Région de Bruxelles-Capitale, largement au détriment des contribuables.

Les débats et questions ouvertes demeurent incessants, touchant à nombres de leurs conditions et dans de multiples contextes, tel en particulier celui de la rénovation concomitante ou non avec l’acquisition du bien ; mais l’on peut bien entendu encore penser à l’impact des fermetures imposées durant la crise sanitaire.

En dépit des conditions strictes de ces régimes, et même de l’abrogation de celui-ci en Région de Bruxelles-Capitale, il demeure encore des contradictions, incohérences et iniquités sérieuses qui ne laissent pas les contribuables attentifs insensibles et qui seront amenées à devoir être solutionnées.

Affaires à suivre ...