

**Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Quels sont les moyens fiscaux à disposition d'une commune wallonne pour mener une politique de logement favorable à ses résidents ?"**

**Auteur :** Abraham, Maxime

**Promoteur(s) :** Orban, Lionel

**Faculté :** Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

**Diplôme :** Master de spécialisation en droit fiscal

**Année académique :** 2023-2024

**URI/URL :** <http://hdl.handle.net/2268.2/19758>

---

*Avertissement à l'attention des usagers :*

*Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.*

*Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.*

---

***Quels sont les moyens fiscaux à disposition d'une commune wallonne pour mener une politique de logement favorable à ses résidents ?***

**Maxime ABRAHAM**

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2023-2024*

**Coordination :**

Marc BOURGEOIS  
Sabine GARROY

**Promoteur :**

Lionel ORBAN



## *Remerciements*

*Mes remerciements sont directement adressés à ma famille, à mes amis et à tous mes autres soutiens infailibles durant la mise en œuvre de ce travail.*

*Mes remerciements vont également à mon promoteur, Monsieur Lionel Orban, pour son aide précieuse lors de l'élaboration de cette dissertation.*

## Table des matières

Introduction.....	5
I. Délimitation de l'objet de recherche .....	7
II. L'autonomie fiscale communale .....	8
a. Fondements de l'autonomie fiscale communale.....	8
1. La taxe communale .....	8
2. La redevance communale.....	10
b. Limites à l'autonomie fiscale communale.....	10
1. Limites légales, territoriales et matérielles .....	11
2. Le but de l'impôt.....	11
3. Contrôle de l'autorité de tutelle.....	12
c. Principes encadrant la mise en œuvre de l'autonomie fiscale communale.....	13
1. Principe d'égalité et de non-discrimination.....	14
2. Le principe <i>non bis in idem</i> .....	14
III. La motivation des règlements-taxes .....	16
a. Principes .....	16
b. Principe d'égalité et objectifs non financiers accessoires.....	17
IV. Moyens fiscaux visant à mener une politique de logement favorable aux résidents de la commune wallonne .....	19
a. Les centimes additionnels différenciés .....	19
1. A l'impôt des personnes physiques.....	19
2. Au précompte immobilier .....	19
b. Les taxes communales propres .....	21
1. La taxe sur les immeubles inoccupés, insalubres, inachevés ou abandonnés ....	22
2. La taxe sur les terrains à bâtir et les parcelles non bâties.....	23
4. La taxe sur les logements loués meublés.....	25
5. La taxe sur la subdivision de maisons unifamiliales en petits logements et kots étudiants.....	26
c. Exonérations au profit des sociétés de logement de service public .....	27
Conclusion .....	29
Bibliographie .....	30

## Introduction

Le droit à un logement décent est consacré par l'article 23, alinéa 2, 3°, de la Constitution, et il n'est en rien utile de démontrer à quel point ce droit est fondamental pour les citoyens.

Dans les faits, les citoyens sont confrontés à la demande élevée en logement avec une offre souvent basse, à une augmentation des prix de l'immobilier qui ne reflètent pas forcément leur capacité financière, à un marché locatif qui n'est pas toujours de qualité, etc.

Les acteurs-clés, proches du citoyen, qui peuvent encourager la concrétisation de ce droit, sont les communes. Elles sont justement nombreuses à vouloir mener une politique de logement. A cette fin, elles choisissent régulièrement d'emprunter la voie fiscale, cette dernière pouvant s'avérer utile aux pouvoirs locaux voulant agir dans un domaine déterminé.

La fiscalité communale immobilière a déjà fait couler beaucoup d'encre mais rares sont les plumes qui ont mis l'accent sur les moyens fiscaux à disposition d'une commune wallonne pour mener une politique de logement favorable à ses résidents.

La présente contribution va, par conséquent, tenter de répertorier ces différents moyens fiscaux en faveur d'une telle politique, et voir dans quel cadre juridique ils peuvent être mis en œuvre.

Or, la question posée peut sembler vaste, et afin d'éviter tout écueil, il convient, dès la première partie, d'en délimiter l'objet de recherche (I).

Dans la seconde partie, nous reviendrons sur le principe constitutionnel de l'autonomie fiscale communale, en vue de cerner sa portée et ses limitations (II). A cet égard, nous partirons de la Constitution, norme suprême du Royaume, pour atterrir progressivement au plus petit niveau de pouvoir, les communes. Nous verrons notamment de quelle manière leur pouvoir fiscal est exercé lorsqu'elles veulent agir dans un domaine déterminé.

Le pouvoir fiscal communal, en plus d'être exercé, doit également se justifier. Dès lors, la motivation des règlements-taxes et ses spécificités seront au cœur de la troisième partie (III).

Enfin, dans la quatrième et dernière partie, les moyens fiscaux entrant dans le cadre d'une politique communale de logement seront étudiés (IV). L'idée ne sera toutefois pas de découvrir « la » nouvelle taxe communale, mais plutôt de recenser les taxes communales et les mesures fiscales les plus fréquentes allant dans le sens d'une telle politique.

Le 7 mars 1933, Xavier NEUJEAN relevait déjà que la fiscalité communale est un « problème [...] d'actualité pressante. Il s'impose aux autorités administratives, il préoccupe et tourmente les contribuables, grevés de lourds impôts en une heure où faiblissent leurs ressources. Il a donc pour tous grand intérêt »<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> X. NEUJEAN, « Préface », in R. WILKIN (dir.), *Les taxes communales*, Bruxelles, Union des Villes et Communes belges, n° 32, 1934, p. 3.

A l'heure actuelle, ces lignes n'ont rien perdu de leur pertinence, au contraire. Il est maintenant temps de voir comment le pouvoir fiscal des communes a évolué depuis, et l'intérêt qu'il représente pour les communes souhaitant mener une politique de logement favorable à leurs résidents.

## I. Délimitation de l'objet de recherche

Afin d'appréhender au mieux la question de recherche qui est posée, et de dénuer cette dernière de toute ambiguïté, il convient d'entendre les différents termes qui la composent comme suit.

D'abord, par *moyens fiscaux*, la présente contribution envisagera essentiellement les taxes communales propres, dès lors que celles-ci laissent à la commune un choix de matière imposable relativement grand. Les additionnels communaux et certaines exonérations seront également envisagés.

Ensuite, par *commune wallonne*, est visée la commune dans son sens commun, située sur le territoire de la Région wallonne. Elle possède l'avantage d'être le « dernier échelon de la pyramide des pouvoirs en Belgique, [...] certainement le plus proche du citoyen [faisant partie avec] les provinces [...] de la catégorie des pouvoirs dits 'décentralisés' ou 'subordonnés' »<sup>2</sup>. Les quelques incursions qui seront opérées, par la présente contribution, au sein des fiscalités communales en Région de Bruxelles-Capitale et en Région flamande ne présentent, à ce qui précède, aucune difficulté.

Quant à la *politique de logement*, elle a pour objectif final de faciliter l'accès à la location d'un bien immobilier ou l'accès à la propriété d'un tel bien aux fins d'y habiter de façon permanente sur le territoire de la commune wallonne.

Cette politique de logement est *favorable* aux résidents de la commune, à notre sens, dès lors qu'elle encourage l'accès au logement et/ou à la propriété, et vise, à cette fin, à améliorer le marché du logement sur son territoire (augmentation du nombre de logements locatifs de qualité, lutte contre les marchands de sommeil, l'inoccupation et l'insalubrité, réintégration des groupes défavorisés via l'accès au logement, etc.)<sup>3</sup>. Elle l'est aussi lorsqu'elle entend mieux tenir compte de la capacité contributive des résidents vis-à-vis de leur logement et de la proportion du coût de ce dernier sur le territoire de la commune.

Enfin, en ce qui concerne les *résidents*, seront visées les personnes inscrites dans le registre de la population d'une commune, celles qui y ont été inscrites ainsi que celles *souhaitant s'établir* sur le territoire de la commune.

En bref, la *politique de logement favorable aux résidents d'une commune wallonne*, menée par cette dernière, sera entendue assez largement lors de cette étude. Celle-ci se focalise d'ailleurs principalement sur une perspective communale, et non sur celle du contribuable.

---

<sup>2</sup> V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *Memento de la fiscalité locale et régionale*, Liège, Wolters Kluwers, 2021, p. 150.

<sup>3</sup> B. FRANCO, O. MASSON et S. PATART, « Logement et politique publique en Belgique », *Lien social et Politiques*, 2010/63, p. 47.



## II. L'autonomie fiscale communale

En vue de cerner ce que recouvre l'autonomie fiscale des communes, seront abordés dans cette deuxième partie les fondements du pouvoir fiscal communal propre (a), ses limites (b) et le contrôle de l'autorité de tutelle (c).

### a. Fondements de l'autonomie fiscale communale

Les fondements de l'autonomie fiscale communale seront appréhendés en distinguant d'une part, la taxe communale et d'autre part, la redevance communale.

#### 1. La taxe communale

En vertu de l'article 170, § 4, de la Constitution, libellé comme suit :

« § 4. Aucune charge, aucune imposition ne peut être établie par l'agglomération, par la fédération de communes et par la commune que par une décision de leur conseil.

La loi détermine, relativement aux impositions visées à l'alinéa 1<sup>er</sup>, les exceptions dont la nécessité est démontrée ».

De cette disposition résulte le pouvoir fiscal des communes, combinée ou non<sup>4</sup> avec les articles 41 et 162, de la Constitution, qui se lisent comme suit :

« Art. 41. Les intérêts exclusivement communaux [...] sont réglés par les conseils communaux [...], d'après les principes établis par la Constitution ».

« Art. 162. Les institutions [...] communales sont réglées par la loi.

La loi consacre l'application des principes suivants :

[...]

2° l'attribution aux conseils [...] communaux de tout ce qui est d'intérêt [...] communal, sans préjudice de l'approbation de leurs actes, dans les cas et suivant le mode que la loi détermine ;

3° la décentralisation d'attributions vers les institutions [...] communales ;

[...]

6° l'intervention de l'autorité de tutelle ou du pouvoir législatif fédéral, pour empêcher que la loi ne soit violée ou l'intérêt général blessé ».

La « taxe communale » est un « prélèvement pratiqué par voie d'autorité par les communes sur les ressources des personnes qui y vivent ou y possèdent des intérêts, pour être affecté aux services d'utilité publique »<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Sur la controverse, qui ne retient pas la présente contribution, relative au fondement exact de l'autonomie fiscale des provinces et des communes, voy. not. M. BOURGEOIS, « La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière », *R.F.R.L.*, 2021/2, p. 151.

<sup>5</sup> Cass., 12 octobre 1954, *J.T.*, 1955, 194 ; 20 mars 2003, *F.J.F.*, n° 2003/181.

Ainsi, les communes ont le pouvoir de lever l'impôt sur la base de ces trois dispositions constitutionnelles, afin de pourvoir aux intérêts communaux dont elles ont la charge<sup>6</sup>. Il leur revient de qualifier ce qui est *d'intérêt communal*, afin qu'elles « puissent se saisir de tout objet qu'elles estiment relever de leur intérêt, et le régler comme elles le jugent opportun<sup>7</sup> ». Cela doit se faire dans le respect des législations et règlements supérieurs, et sans préjudice de la faculté du législateur compétent de circonscrire cet intérêt<sup>8</sup>.

Il convient par conséquent de distinguer les compétences *fiscales* des communes, guidées par l'intérêt communal, et qui peuvent être *concurrentes* avec les compétences fiscales des autres pouvoirs, des compétences *matérielles* des communes, qui reposent sur le principe des compétences *exclusives* (qu'il soit question de compétences attribuées ou résiduelles)<sup>9</sup>. Concrètement, une commune a le droit de mener une politique de logement favorable à ses résidents à travers différentes mesures fiscales dès lors qu'elle considère que cela est d'intérêt communal, sans que la politique de logement ressorte toutefois nécessairement de sa compétence matérielle<sup>10</sup>.

Dans tous les cas, lorsqu'elles exercent leurs compétences fiscales, les communes sont libres de définir les éléments essentiels de l'impôt qu'elles souhaitent instaurer, tels la matière imposable (le fait générateur<sup>11</sup>), les redevables de l'impôt, le taux et les exonérations<sup>12</sup>.

L'autonomie fiscale communale prend alors essentiellement, d'une part, la forme des centimes additionnels au précompte immobilier et d'une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques<sup>13</sup>, en vertu respectivement des articles 464/1 et 465 du Code des impôts sur les revenus (ci-après, « C.I.R. »).

D'autre part, l'autonomie fiscale des communes prend la forme de taxes locales propres<sup>14</sup>. Celles-ci doivent revêtir principalement un objectif financier mais permettent également aux

---

<sup>6</sup> J. BURTEMBOURG, N. FORTEMPS, N. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, p. 54.

<sup>7</sup> V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 153.

<sup>8</sup> C.A., n° 95/2005 du 25 mai 2005, B.25. voy. aussi B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique », *R.F.R.L.*, 2018/1, pp. 5-6.

<sup>9</sup> T. HAILLOT, « Taxes communales et logements » in A. PIRSON (dir.), *Actualités de droit public en matière de logement*, Bruxelles, Larcier, 2022, pp. 312-313.

<sup>10</sup> En matière de logement, les Régions peuvent régler la police des habitations qui constituent un danger pour la propreté et la salubrité publique, et peuvent également édicter des règles concernant la location des baux d'habitations, conformément à l'article 6, IV, 1° et 2°, de la loi spéciale du 8 août 1980 sur les réformes institutionnelles, *Moniteur belge*, 15 août. L'autorité fédérale est compétente en politique de logement sur la base de sa compétence résiduelle. Concernant la répartition des compétences en matière de politique de logement, voy. not. C. BEHRENDT et M. VRANCKEN, *Principes de droit constitutionnel*, 2<sup>ème</sup> éd., Bruxelles, La Charte, 2021, pp. 393-394 et 438-439.

<sup>11</sup> Conformément à la jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, les termes « matière imposable » et « fait générateur » sont synonymes. Voy., en guise d'exemple, C. const., n° 11/2023 du 19 janvier 2023, B.2.2 ; n° 64/2022 du 12 mai 2022, B.2.2 ; n° 83/2017 du 22 juin 2017, B.10.

<sup>12</sup> B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, *op. cit.*, p. 7.

<sup>13</sup> M. BOURGEOIS, *op. cit.*, p. 152.

<sup>14</sup> M. BOURGEOIS, *op. cit.*, p. 152.

communes, de poursuivre, nous le verrons, une politique dans un domaine déterminé<sup>15</sup>, y compris en dehors de leurs compétences matérielles<sup>16</sup>.

Les matières imposables de ces taxes locales propres seront étudiées, dans la présente contribution, au regard de la fiscalité immobilière et, en particulier, au regard de la politique communale de logement<sup>17</sup>.

## 2. La redevance communale

Les communes disposent également de la compétence de lever des redevances, en vertu de l'article 173 de la Constitution, qui dispose :

« Hors les provinces, les polders et wateringues et les cas formellement exceptés par la loi, le décret et les règles visées à l'article 134, aucune rétribution ne peut être exigée des citoyens qu'à titre d'impôt au profit de l'État, de la communauté, de la région, de l'agglomération, de la fédération de communes ou de la commune ».

Une redevance (rétribution) est la « rémunération d'un service accompli par l'autorité au bénéfice du redevable considéré isolément. Elle n'a qu'un caractère indemnitaire, de sorte qu'un rapport raisonnable doit exister entre le coût ou la valeur du service fourni et le montant dû par le redevable »<sup>18</sup>.

La distinction entre un impôt et une redevance est importante, puisque les redevances sont soumises à d'autres règles que les impôts<sup>19</sup>.

Dès lors que la redevance revêt un caractère indemnitaire et proportionné entre le service accompli par l'autorité et celui reçu par le redevable isolément, il nous semble exact d'affirmer qu'une commune ne peut mener aucune politique (de logement), quelle qu'elle soit, au moyen d'une redevance. Force est de constater, cependant, que la qualification du prélèvement est parfois incertaine<sup>20</sup>.

### b. Limites à l'autonomie fiscale communale

Il ressort du point précédent que l'autonomie fiscale communale est relativement grande<sup>21</sup>. En effet, lorsqu'elle adopte des règlements-taxes, la commune peut mener de véritables politiques à travers les matières qu'elle décide d'imposer, au vu du large choix dont elle dispose quant à la matière imposable<sup>22</sup>.

L'autonomie fiscale communale n'est toutefois pas absolue et souffre, comme nous allons le voir, de plusieurs limitations.

---

<sup>15</sup> J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, N. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.*, p.54.

<sup>16</sup> R. DEMEUSE, « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, p. 293.

<sup>17</sup> *Infra*, partie IV, pp. 18 et s.

<sup>18</sup> C. const., n° 21/2013 du 28 février 2013, B.3.3., al. 2.

<sup>19</sup> Voy. not. A. TIBERGHIEU, *Manuel de droit fiscal 2020-2021*, t. II, 40<sup>ème</sup> éd., Malines, Wolters Kluwer, 2020, p. 2454 ; M. BOURGEOIS, *op. cit.*, pp. 144-145.

<sup>20</sup> R. DEMEUSE, *op. cit.*, p. 300.

<sup>21</sup> B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, *op. cit.*, p. 7.

<sup>22</sup> J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, N. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.*, p. 54.

## 1. Limites légales, territoriales et matérielles

D'abord, en vertu de l'article 170, § 4, de la Constitution, la loi détermine les exceptions à l'autonomie fiscale dont la nécessité est démontrée. Seule la loi *fédérale* peut limiter l'autonomie fiscale des communes<sup>23</sup>. Les Régions ne le peuvent, à moins qu'elles ne le fassent sur la base des pouvoirs implicites<sup>24</sup>, dans le respect de l'article 10 de la loi spéciale sur les réformes institutionnelles<sup>25</sup> (ci-après « LSRI »).

En guise d'exemple, le législateur fédéral interdit aux communes, à l'article 464, 1<sup>o</sup>, du C.I.R., de lever des impôts similaires sur la base ou sur le montant des impôts sur les revenus<sup>26</sup>.

Ensuite, d'après le principe de territorialité, le pouvoir d'imposition des communes est limité aux actes, aux choses et aux personnes présentant un lien de rattachement quelconque avec le territoire dévolu à la commune<sup>27</sup>.

Enfin, concernant les limites matérielles, lorsque les communes établissent un impôt au titre de l'intérêt communal, elles doivent respecter le principe de hiérarchie des normes, et l'autorité fédérale, les Régions et les Communautés peuvent toujours estimer qu'une matière sera mieux servie à un niveau d'intervention général, plutôt qu'à un niveau d'intervention local<sup>28</sup>.

## 2. Le but de l'impôt

Conformément à la jurisprudence du Conseil d'État,

« une taxe communale, à l'instar des autres impôts, doit avoir pour *objectif principal* de prélever les moyens nécessaires pour financer les services assurés par la commune, [qui est] d'ordre budgétaire [mais que] rien ne s'oppose [...] à ce qu'elle poursuive également des *objectifs accessoires, non financiers* ;

qu'aucune disposition légale ou réglementaire n'interdit par ailleurs à une commune, lorsqu'elle établit des taxes justifiées par l'état de ses finances, de les faire porter *par priorité sur des activités* commerciales ou industrielles qu'elle juge présenter pour elle des charges et des inconvénients ;

qu'une commune peut dès lors utiliser son pouvoir fiscal en vue de *poursuivre des objectifs d'incitation ou de dissuasion* qu'elle détermine librement pour autant que ces objectifs restent *accessoires*, en d'autres termes que l'impôt communal ne soit *pas établi à des fins uniquement dissuasives ou ne devienne purement prohibitif* »<sup>29</sup>.

<sup>23</sup> C. const., n° 105/2015 du 16 juillet 2015. Voy. également M. BOURGEOIS, *op. cit.*, p. 152.

<sup>24</sup> B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, *op. cit.*, p. 10 ; M. BOURGEOIS, *op. cit.*, p. 152.

<sup>25</sup> Loi spéciale du 8 août 1980 sur les réformes institutionnelles, *Moniteur belge*, 15 août.

<sup>26</sup> En prévoyant toutefois des exceptions aux articles 464/1 et 465 du C.I.R., autorisant alors les communes à lever des centimes additionnels au précompte immobilier et à l'impôt des personnes physiques, voy. *infra*, partie IV, pp. 18-20.

<sup>27</sup> Cass., 27 février 1911, *Pas.*, 1911, I, 144 ; 29 octobre 1968, *Pas.*, 1969, I, 255 ; 12 février 1981, *F.J.F.*, n° 82/84. Voy. aussi. X. MINY, « Le contrôle du respect du principe de territorialité par la Cour constitutionnelle. Commentaire des arrêts nos 58/2017 et 25/2018 de la Cour constitutionnelle, rendus respectivement les 18 mai 2017 et 1er mars 2018 », *R.F.R.L.*, 2018/3, p. 193.

<sup>28</sup> V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 153. Voy. aussi *supra*, p. 7.

<sup>29</sup> Not. C.E., 8 mai 2007, n° 170.927 ; 15 octobre 2009, n° 196.982. Nous soulignons.

Ainsi, l'objectif principal et prépondérant d'une taxe communale doit être financier, et les objectifs d'incitation ou de dissuasion d'une taxe, visant à encourager une politique communale dans un domaine déterminé, doivent être accessoires<sup>30</sup>. Ce principe fondamental est lié à l'essence même de la notion d'impôt, ce dernier étant une obligation unilatéralement imposée par l'autorité et ayant pour but de financer le service public dans son ensemble<sup>31</sup>. Lorsqu'elles poursuivent des objectifs d'incitation ou de dissuasion par la voie fiscale, les communes doivent toutefois respecter les limites de leurs propres compétences et ne peuvent s'emparer ou régler des matières qui relèvent d'autres niveaux de pouvoir<sup>32</sup>.

Ce sont malgré tout à travers ces objectifs accessoires d'incitation ou de dissuasion de la taxe que la commune va pouvoir mener une politique de logement favorable à ses résidents en adoptant par exemple, une taxe sur les immeubles inoccupés, insalubres ou abandonnés ou une taxe sur les secondes résidences<sup>33</sup>.

### 3. Contrôle de l'autorité de tutelle

Les procédés de tutelle des règlements-taxes en Région wallonne sont d'une part, la tutelle spéciale d'approbation du gouvernement wallon à l'égard des communes, conformément aux articles L3131-1 et suivants du Code de la démocratie locale et de la décentralisation (ci-après « CDLD »), et d'autre part, la tutelle générale d'annulation *a posteriori* pour les taxes additionnelles communales à l'impôt des personnes physiques et des centimes additionnels communaux au précompte immobilier, conformément à l'article L3121-1 et suivants du CDLD.

Depuis la décision du gouvernement wallon du 17 juillet 1997 fixant les contours de la « paix fiscale », le gouvernement wallon édicte des circulaires annuelles élaborant une nomenclature des taxes communales admissibles<sup>34</sup>. Ces circulaires, en ce qu'elles apparaissaient comme *obligatoires* pour les communes, ont été censurées par le Conseil d'État au motif de ne pas respecter l'autonomie fiscale des communes<sup>35</sup>. Depuis, la Région wallonne remplace dans ses circulaires les termes traduisant une obligation par ceux traduisant une *recommandation*, sans en changer les instructions ; les communes se sont pliées, dans la majorité des cas, aux mesures de tutelle<sup>36</sup>. Malgré tout, la conciliation entre l'autonomie fiscale communale et la défense de l'intérêt général par l'autorité de tutelle n'est pas toujours évidente<sup>37</sup>.

---

<sup>30</sup> J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, N. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.*, p. 54.

<sup>31</sup> A. TIBERGHEN, *op. cit.*, p. 2464.

<sup>32</sup> J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, N. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.*, p. 54.

<sup>33</sup> B. LOMBAERT et M. VRANCKEN, *op. cit.*, p. 12. Ces taxes communales propres seront envisagées plus en détails *infra*, partie IV, pp. 20 et s.

<sup>34</sup> P. KNAPEN et F. LANNOY, « Coordination et contractualisation de la fiscalité communale en Région wallonne : quelle stratégie ? », *R.F.R.L.*, 2017/2, p. 175.

<sup>35</sup> C.E., 11 mars 1998, *Ville de Huy contre la Région wallonne*, n° 72.369 ; 24 mai 2002, *Ville de Huy contre députation permanente du Conseil provincial de Liège et la Région wallonne*, n° 106.994.

<sup>36</sup> P. KNAPEN et F. LANNOY, *op. cit.*, p. 177.

<sup>37</sup> B. LOMBAERT, M. THOMAS et M. VRANCKEN, « Les impôts régionaux et locaux », in F. TULKENS (dir.), *Le droit administratif répressif, fiscal et indemnitaire*, Bruxelles, Bruylant, 2017, p. 78.

Les taxes des communes, admissibles au sens de la « circulaire budgétaire de 2024 »<sup>38</sup>, pouvant présenter, selon nous, un lien avec une politique de logement<sup>39</sup>, sont les taxes sur les immeubles inoccupés et/ou délabrés et/ou insalubres, les taxes sur les secondes résidences, les taxes sur les parcelles/terrains non bâti(e)s (au sens large) et les taxes sur les logements loués meublés.

La circulaire budgétaire de 2024 envisage également la possibilité pour les communes de lever d'autres taxes et redevances spécialement motivées par une situation particulière rencontrée par la commune (qui souhaite, par exemple, mener une politique de logement favorable à ses résidents). La circulaire précise que pour de tels règlements-taxes ou redevances, il est demandé à la commune d'adresser préalablement au Ministre de tutelle un dossier circonstancié justifiant spécifiquement l'opportunité d'établir cette taxe et de ne pas l'adopter avant d'avoir reçu l'approbation du Gouvernement<sup>40</sup>.

### **c. Principes encadrant la mise en œuvre de l'autonomie fiscale communale**

Dans l'exercice de leur autonomie fiscale, les communes doivent respecter les principes constitutionnels de territorialité<sup>41</sup>, de légalité (article 170, § 4, de la Constitution), d'annualité, et d'égalité et de non-discrimination (articles 10 et 11, et 172, de la Constitution).

Elles doivent également, sans prétendre à l'exhaustivité, principalement respecter les principes *non bis in idem*, de l'exemption d'impôt pour les biens du domaine public<sup>42</sup>, de proportionnalité, de sécurité juridique et de non-rétroactivité, et de l'union économique et monétaire. Les entités locales sont, en outre, évidemment soumises aux normes de droit international et de droit européen.

Dans les lignes qui suivent, au vu de leur intérêt pour la présente contribution, seuls le principe d'égalité et de non-discrimination, et le principe *non bis in idem*, seront appréhendés<sup>43</sup>.

---

<sup>38</sup> Circulaire de la Région wallonne du 20 juillet 2023 relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne à l'exception des communes de la Communauté germanophone pour l'année 2024, *Moniteur belge*, 7 décembre. Cette circulaire est notamment disponible sur le site de l'Union des Villes et Communes de Wallonie via l'hyperlien suivant : [https://www.uvcw.be/no\\_index/files/11406-circulaire-budg%C3%A9taire-2024.pdf](https://www.uvcw.be/no_index/files/11406-circulaire-budg%C3%A9taire-2024.pdf).

<sup>39</sup> Voy. *infra*, partie IV, pp. 20 et s. Une taxe communale portant sur un immeuble n'entre pas forcément dans le cadre de la politique de logement de la commune ; tout dépend en effet des motifs et des finalités de la taxe, et si mener une politique de logement en fait partie. Il convient donc d'examiner au cas par cas le règlement-taxe communal afin de déterminer si un des objectifs accessoires est de mener une telle politique. Quoiqu'il en soit, à notre sens, une taxe communale immobilière est un élément indispensable, voire un premier pas, dans une politique communale de logement.

<sup>40</sup> Circulaire budgétaire de 2024, pp. 212-213.

<sup>41</sup> Voy. *supra*, p. 9.

<sup>42</sup> Voy. M. VRANCKEN, « Le non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public », *Rev. dr. commun.*, 2018/3, pp. 1-21.

<sup>43</sup> La circulaire budgétaire wallonne de 2024 isole justement ces deux principes, voy. pp. 87 et s. Pour de plus amples détails sur les autres principes, nous renvoyons le lecteur notamment vers A. TIBERGHIEU, *op. cit.*, pp. 2465-2482 ; M. Bourgeois, *op. cit.*, pp. 140 et s.

## 1. Principe d'égalité et de non-discrimination

Lorsque la commune fait le choix de lever l'impôt sur une matière imposable qu'elle détermine, elle prend des options en matière fiscale, qui sont nécessairement confrontées au principe d'égalité et de non-discrimination<sup>44</sup>.

Ce principe découle des articles 10, 11 et 172, de la Constitution<sup>45</sup>, qui permettent de critiquer une différence de traitement entre des catégories de personnes dans des situations comparables ou une identité de traitement entre des catégories de personnes dans des situations essentiellement différentes. Cette différence ou cette identité de traitement est admise 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<sup>46</sup>.

En matière fiscale, il convient de souligner que lorsque le principe d'égalité et de non-discrimination « concerne les règlements-taxes communaux, le contentieux fondé sur les articles 10 et 11 de la Constitution présente certaines spécificités, tenant essentiellement à la manière dont les compétences fiscales des communes sont définies et doivent être appréhendées, et à la nature réglementaire des normes établissant les impôts communaux »<sup>47</sup>.

En guise d'exemple, la circonstance qu'une différenciation opérée par un règlement-taxe n'est pas identique à celle qui est retenue par les autres communes n'implique pas en soi qu'il méconnaîtrait les exigences du principe d'égalité devant l'impôt<sup>48</sup>.

Pour le surplus, le principe d'égalité et de non-discrimination sera envisagé de manière incidente au regard de la motivation des règlements-taxes et de la politique de logement des communes<sup>49</sup>.

## 2. Le principe *non bis in idem*

Le principe *non bis in idem* prévoit, en matière d'impôt, que la même matière imposable dans le chef de la même personne, pour la même année, et par la même autorité ne peut être imposée deux fois au titre du même impôt ou d'impôts ayant le même objet<sup>50</sup>.

---

<sup>44</sup> J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, N. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.*, p. 54.

<sup>45</sup> Le principe d'égalité fiscale de l'article 172, de la Constitution, ne peut pas être considéré comme étant distinct du principe général d'égalité visé aux articles 10 et 11, de la Constitution. En ce sens, voy. not. M. DE JONCKHEERE, et T. DE JONCKHEERE, *Handboek lokale belastingen*, Bruges, Die Keure, 2021, pp. 36-37.

<sup>46</sup> Antienne de la Cour constitutionnelle relative au principe d'égalité et de non-discrimination, voy. not. C. const., n° 64/2022 du 12 mai 2022, B.6.1. ; n° 37/2019 du 28 février 2019, B.22.2. Pour de plus amples développements, voy. not. G. ROSOUX, « Raisonement de la Cour en matière d'égalité et de non-discrimination », *Contentieux constitutionnel*, Bruxelles, Larcier, 2021, pp. 335-356.

<sup>47</sup> J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, N. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.*, p. 53.

<sup>48</sup> C.E., 16 mars 2017, n° 237.677.

<sup>49</sup> Pour une analyse complète du principe d'égalité en matière de règlements-taxes, voy. J. BOURTEMBOURG, N. FORTEMPS, N. MOLITOR et F. BELLEFLAMME, *op. cit.*, pp. 53-85.

<sup>50</sup> M. DE JONCKHEERE, et T. DE JONCKHEERE, *op. cit.*, 142.

En matière de fiscalité locale, on ne peut « déduire du fait que l'État (ou la [R]égion) ait institué un impôt sur une assiette déterminée que la commune ou la province voie sa compétence fiscale limitée relativement à cette même assiette »<sup>51</sup>. Ainsi, bien que le principe *non bis in idem* ne s'applique certainement pas de manière absolue aux communes, il semble cependant exclu qu'elles puissent imposer doublement la même matière imposable sur leur territoire<sup>52</sup>.

En guise d'exemple, « la taxe sur les secondes résidences telle qu'établie par la Ville de Liège, épargne l'occupation des petits logements, par les étudiants, alors que la taxe de superficie réduite et/ou meublés épargne les logements visés par le règlement relatif à la taxe sur les hôtels et assimilés, afin d'éviter la critique d'une double imposition »<sup>53</sup>.

---

<sup>51</sup> E. TRAVERSA, « La répartition interne des compétences fiscales en Belgique », *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, Larcier, 2010, p. 66 ; J.-C. LAES, « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *R.F.R.L.*, 2015/1, p. 27 (voy. note 232).

<sup>52</sup> M. DE JONCKHEERE, et T. DE JONCKHEERE, *op. cit.*, 142.

<sup>53</sup> T. HAILLOT, *op. cit.*, p. 326. Nous soulignons.



### III. La motivation des règlements-taxes

Puisque l'objectif financier d'un règlement-taxe doit être l'objectif principal de ce dernier, il faut, mais il suffit, que le règlement-taxe fasse état, le plus souvent dans son préambule, de la nécessité pour la commune de se doter des moyens financiers nécessaires en vue d'assurer l'exercice de ses missions de service public ; un tel motif financier suffirait à justifier la légalité d'un tel règlement-taxe<sup>54</sup>.

Généralement, cependant, en exerçant son autonomie fiscale, la commune poursuit non seulement d'autres objectifs accessoires non financiers afin de mener une politique dans un domaine déterminé, mais lève en outre des impôts à charge de certains redevables en particulier.

Ce sont donc fréquemment ces objectifs « politiques » accessoires du règlement-taxe, ainsi que la différence de traitement parfois opérée entre certains redevables, qui sont remis en cause<sup>55</sup>. Dans ces conditions, comment le règlement-taxe doit-il être motivé ? A quelles exigences les motifs du règlement-taxe doivent-ils répondre et comment sont-ils contrôlés ?

Dans cette troisième partie, les principes même de la motivation du règlement-taxe communal seront abordés (a), ainsi que les exigences en matière de motivation du règlement-taxe, relatives au principe d'égalité et à ses objectifs non financiers accessoires (b).

#### a. Principes

Le règlement-taxe n'est pas soumis à une quelconque obligation de motivation *formelle*<sup>56</sup>, ni à la loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs<sup>57</sup>.

Si le règlement-taxe n'est pas soumis à l'obligation de motivation formelle, il est toutefois soumis au principe général<sup>58</sup> de la motivation *matérielle* des actes administratifs, qui implique que « l'adoption d'un règlement-taxe doit reposer sur des motifs exacts, pertinents et admissibles, conformément au principe de motivation matérielle des actes administratifs »<sup>59</sup>.

Les auteurs SCHEYVAERTS et VERMER ajoutent qu'en « matière fiscale, la motivation matérielle doit porter, à tout le moins, sur les éléments constitutifs de l'impôt, et notamment sur l'objet imposable, le redevable, la base imposable, le taux et les exonérations. Cela ne signifie pas, pour autant, qu'une pièce du dossier administratif doive nécessairement aborder chacun des éléments constitutifs de l'impôt de manière spécifique. Il faut, mais il suffit, qu'il soit possible de comprendre objectivement, à la lecture de l'acte et/ou du dossier administratif, les raisons pour lesquelles ces éléments constitutifs ont été retenus »<sup>60</sup>.

---

<sup>54</sup> T. HAILLOT, *op. cit.*, pp. 316-317.

<sup>55</sup> *Ibid.*, p. 317.

<sup>56</sup> M. SERVAIS, « Mais, au fond, quelle différence y a-t-il entre le bon et le mauvais motif ? La motivation des règlements-taxes sur les spectacles et divertissements à Bruxelles », *R.F.R.L.*, 2021/4, p. 387. Nous soulignons.

<sup>57</sup> *Moniteur belge*, 12 septembre, art. 1 et 2. Cette loi ne s'applique pas aux règlements-taxes.

<sup>58</sup> A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, p. 8.

<sup>59</sup> B. LOMBAERT, M. THOMAS et M. VRANCKEN, *op. cit.*, p. 83.

<sup>60</sup> A. SCHEYVAERTS et D. VERMER, *op. cit.*, p. 11.

## **b. Principe d'égalité et objectifs non financiers accessoires**

Lorsqu'une commune, en adoptant un règlement-taxe, opère une différence de traitement entre des catégories de contribuables comparables (ou traite identiquement des catégories de contribuables non comparables), et/ou poursuit un objectif non financier accessoire, comment doit-elle le motiver ?

Initialement, selon la Cour de cassation, pour être régulier, un règlement-taxe ne doit pas énoncer lui-même les motifs qui justifient son adoption par le pouvoir communal. Il est nécessaire mais suffisant que ces motifs puissent être déduits du dossier administratif de la commune<sup>61</sup>.

Dans un arrêt du 3 septembre 2015, la Cour de cassation a considéré qu'en l'absence de mention explicite dans le texte du règlement ou du dossier administratif, le juge doit déterminer si la justification mise en avant par l'autorité au cours de la procédure peut être déduite *de la nature de la différence de traitement effectuée ou du contexte du règlement-taxe*<sup>62</sup>.

Or, par un arrêt du 20 décembre 2018, la Cour de cassation est revenue sur sa jurisprudence de 2015 en considérant que s'il n'est pas requis que la justification ressorte immédiatement du seul règlement attaqué, encore faut-il en pareil cas que l'objectif pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle apparaisse du dossier constitué au cours de son élaboration ou puisse être déduit du dossier administratif constitué par son auteur ; la justification de la différence de traitement proposée en cours de procédure par l'autorité taxatrice qui doit pouvoir se déduire tant de la nature cette différence que du contexte de l'adoption du règlement-taxe, n'est pas admissible<sup>63</sup>.

La saga, cependant, ne semble pas terminée pour autant. Dans son récent arrêt du 29 février 2024, la Cour de cassation reprend d'abord sa jurisprudence (constante) relative à la motivation des règlements-taxes, en ce qu'elle considère que la justification objective et raisonnable de la différence de traitement entre des contribuables opérée par un règlement-taxe doit ressortir du règlement lui-même ou du dossier administratif. Elle ajoute pourtant que :

« La justification objective et raisonnable de la différence de traitement des contribuables opérée par le règlement-taxe peut être déduite de la nature et du contexte de la différence de traitement elle-même lorsque *le motif de cette différence de traitement est à ce point évident* qu'aucune autre explication n'est possible et qu'il est clair que le conseil communal a adopté cette mesure pour ce motif »<sup>64</sup>.

Dans cette affaire, la commune exonérait de sa taxe sur les mâts et pylônes situés en plein air et visibles depuis la voie publique, les éoliennes ou d'autres formes d'énergie verte. Ainsi, la justification avancée découle de la nature même de la différence de traitement et est étayée par

---

<sup>61</sup> Cass., 17 février 2005, n° F.04.0023.F, disponible sur juportal.be. Par la suite, cette jurisprudence a été confirmée à plusieurs reprises, voy. not. Cass., 21 février 2013, n° C.12.0117.F, disponible sur juportal.be.

<sup>62</sup> Cass., 3 septembre 2015, n° F.13.0125.N, *Le Fiscologue*, n° 1443, 2015, p. 5. Nous soulignons.

<sup>63</sup> Cass., 20 décembre 2018, n° F.17.0151.F, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be). D'autres arrêts rendus le même jour par la Cour de cassation vont dans ce sens, voy. not. Cass., 20 décembre 2018, n° F.17.0148.F ; n° F.17/155 ; n° F.17.0145 ; n° F.18.0004 ; n° F.18.0014.

<sup>64</sup> Traduction libre de Cass., 29 février 2024, n° F.20.0138.N, disponible sur juportal.be. Nous soulignons.

le contexte du règlement-taxe. Cette justification est en effet la seule ayant pu mener la commune à opérer une telle différence de traitement.

Par conséquent, la Cour de cassation semble revenir sur sa jurisprudence de 2015, en ajoutant toutefois cette condition que, pour que la justification de la différence de traitement puisse être déduite de la nature et du contexte de la différence de traitement elle-même, il faut que le motif de cette différence de traitement soit à ce point évident qu'aucune autre explication n'est possible.

À notre sens, cette récente jurisprudence s'appliquera difficilement en faveur des règlements-taxes qui visent à mener une politique de logement favorable aux résidents de la commune. En effet, nous le verrons, les justifications de tels règlements, lorsqu'ils opèrent des différences de traitement, sont rarement aussi « évidentes ».

## **IV. Moyens fiscaux visant à mener une politique de logement favorable aux résidents de la commune wallonne**

L'objectif de cette quatrième et dernière partie est d'offrir une approche concrète des moyens fiscaux visant à mener une politique de logement favorable aux résidents de la commune wallonne, en tenant compte des différents développements proposés jusqu'à présent.

A cette fin, dans un souci de clarté, nous aborderons dans un premier temps le régime des centimes additionnels différenciés, et tenterons de voir dans quelle mesure un tel régime peut être d'intérêt pour les communes dans le cadre de la présente contribution (a). Dans un second temps, il ne sera pas question d'imaginer « la » nouvelle taxe communale qui permettrait à la commune de mener une politique de logement. Il sera plutôt question de recenser les taxes communales propres les plus fréquentes allant dans le sens d'une telle politique, en tenant comptes des différentes balises posées progressivement par la jurisprudence (b). Enfin, dans un troisième et dernier temps, nous aborderons les diverses exonérations au profit des sociétés de logement de service public (c).

### **a. Les centimes additionnels différenciés**

Les centimes additionnels sont des impôts ayant pour assiette le montant d'un impôt dû au profit d'une autorité supérieure, et qui sont levés sous la forme d'une majoration d'un pourcentage déterminé de l'impôt initial ou de l'impôt principal<sup>65</sup>.

Les taxes additionnelles à l'impôt sur le revenu et sur le précompte immobilier sont importantes pour les communes, dès lors qu'elles leur permettent de constituer les recettes ordinaires communales de près de quarante pourcents<sup>66</sup>. Nous allons voir dans quelle mesure ces taxes additionnelles peuvent être « différenciées » et l'intérêt pour les communes d'y recourir, tant à l'impôt des personnes physiques qu'au précompte immobilier, au regard de leur politique de logement.

#### **1. A l'impôt des personnes physiques**

En vertu de l'article 465 du C.I.R., en dérogation à l'article 464, 1<sup>o</sup>, du C.I.R., les communes peuvent établir une taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques.

A notre connaissance, cependant, il n'existe aucune possibilité pour les communes de lever des centimes additionnels *différenciés* à l'impôt des personnes physiques. Par conséquent, ce cas de figure ne sera pas envisagé au sein de la présente contribution.

#### **2. Au précompte immobilier**

En vertu de l'article 3, alinéa 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, de la loi spéciale de financement (ci-après, « LSF »)<sup>67</sup>, les Régions sont compétentes pour lever le précompte immobilier. Elles sont exclusivement compétentes pour modifier le taux d'imposition, la base d'imposition et les exonérations y

---

<sup>65</sup> A. TIBERGHEN, *op. cit.*, p. 2460.

<sup>66</sup> T. HAILLOT, *op. cit.*, p. 310.

<sup>67</sup> Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, *Moniteur belge*, 17 janvier.

afférents, conformément à l'article 4, § 2, de la LSF, sans pouvoir toutefois modifier le revenu cadastral fédéral.

En vertu de l'article 464/1, 1<sup>o</sup>, du C.I.R., par dérogation à l'article 464, du C.I.R., les communes peuvent établir des centimes additionnels sur le précompte immobilier.

Le 18 mai 2018, la Région flamande a adopté un décret octroyant aux communes la compétence d'établir des réductions ou des exonérations, ou *toute autre forme de différenciation* par des tarifs réduits des centimes additionnels communaux sur le précompte immobilier<sup>68</sup>. A cette fin, sans entrer dans les détails, il convient de relever que les communes doivent présenter un dossier au Gouvernement flamand comprenant au moins une note motivant de manière circonstanciée la nécessité d'établir une différenciation entre les centimes additionnels et solliciter un avis auprès de Vlabel sur la faisabilité technique des exonérations ou réductions communales envisagées<sup>69</sup>.

En autorisant les communes à établir des centimes additionnels dits « différenciés », la volonté du législateur flamand est « de répondre à divers défis tels que l'exode urbain, la frénésie de lotissement et l'écart entre la qualité des logements et les revenus cadastraux fédéraux devenus obsolètes »<sup>70</sup> ; en d'autres termes, encourager sinon permettre aux communes de mener différemment une politique de logement par la voie fiscale.

Concrètement, les communes peuvent établir des différenciations par quartier, par secteur ou sur base d'autres critères, sans lien géographique<sup>71</sup>.

Jusqu'à présent, seules six communes de la Région flamande ont effectivement mis en place des centimes additionnels différenciés au précompte immobilier<sup>72</sup>. En guise d'exemple, la commune de *Dilbeek* a différencié les centimes additionnels communaux au précompte immobilier en établissant 740 centimes additionnels au précompte immobilier sur les revenus cadastraux imposables ordinaires bâtis et non bâtis, et 900 centimes additionnels au précompte immobilier sur les revenus cadastraux imposables, bâtis et non bâtis, de l'industrie et du matériel et outillage<sup>73</sup>.

---

<sup>68</sup> Article 41, alinéa 3, du décret de la Région flamande du 22 décembre 2017 sur l'administration locale ('Decreet over het lokaal bestuur'), *Moniteur belge*, 15 février 2018, tel qu'inséré par l'article 3 du décret de la Région flamande du 18 mai 2018 modifiant l'article 41 du décret du 22 décembre 2017 sur l'administration locale, en ce qui concerne l'affinement de la compétence fiscale du conseil communal, *Moniteur belge*, 11 juin. Nous soulignons.

<sup>69</sup> Décret de la Région flamande du 22 décembre 2017 sur l'administration locale ('Decreet over het lokaal bestuur'), *Moniteur belge*, 15 février 2018, article 41, alinéa 3.

<sup>70</sup> J. THUIS, « Binnengemeentelijke differentiatie van de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing : *quo vadis ?* », *T.F.R.*, 2022/5, p. 180.

<sup>71</sup> *Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1460/001, p. 2 et p. 5 ; n° 1460/004, p. 4. Voy. aussi X., « Centimes additionnels communaux : différenciation par quartier, etc », *Le Fiscologue*, n° 1570, 15 juin 2018, p. 14.

<sup>72</sup> Les communes de Gistel, Sint-Pieters-leeuw, Zwijndrecht, Dilbeek, Londerzeel et Geel. À cet égard, voy. M. BOURGEOIS et K. ZEE, « Le régime du précompte immobilier en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale », *R.F.R.L.*, 2023/3, p. 206.

<sup>73</sup> Règlement-taxe de la commune de Dilbeek du 21 décembre 2021 sur les centimes additionnels au précompte immobilier, article 1<sup>er</sup>, cité par M. BOURGEOIS et K. ZEE, *ibid.*, p. 207, note 168.

*Quid* d'une possibilité d'établir des centimes additionnels différenciés sur le précompte immobilier en Région bruxelloise et en Région wallonne ? Dans son avis n° 62.967/3 relatif au décret flamand du 18 mai 2018 précité, visant à organiser le régime des centimes additionnels communaux différenciés, la section législation du Conseil d'État affirme qu'il ne revient pas au législateur flamand d'accorder un tel pouvoir d'imposition aux communes dès lors que celles-ci le tirent directement de l'article 170, § 4, de la Constitution<sup>74</sup>. En outre, toujours sur la base de l'article 170, § 4, de la Constitution, et dès lors que le législateur *fédéral* n'a pas limité cette possibilité, le pouvoir d'imposition des communes en matière d'additionnels au précompte immobilier est complet et rien ne fait obstacle à ce qu'elles puissent prévoir des différenciations sans un décret régional<sup>75</sup>.

Par conséquent, les communes semblent pouvoir établir des centimes additionnels différenciés au précompte immobilier sans décret régional, même si l'existence d'un tel décret nous semble raisonnable pour la mise en œuvre d'un tel mécanisme. Le Gouvernement de la Région de Bruxelles-Capitale a récemment annoncé vouloir introduire, par le biais d'une ordonnance actuellement en projet, un dispositif procédural permettant ce mécanisme de différenciation<sup>76</sup>. Le Gouvernement wallon n'a pas annoncé mener un tel projet<sup>77</sup>.

A notre sens, la différenciation des centimes additionnels au précompte immobilier peut s'avérer être un outil intéressant pour les communes dans leur politique de logement, en ce qu'elles peuvent mieux ajuster l'imposition de leurs résidents par rapport à leur situation immobilière, c'est-à-dire par rapport à leur capacité contributive, en tenant notamment compte de la spécificité de certains quartiers<sup>78</sup>.

## **b. Les taxes communales propres**

Les taxes communales propres seront, au sein de cette partie, étudiées sous l'angle de leur apport à une politique de logement communale favorable aux résidents de la commune, telle que définie dans la première partie. Nous verrons également dans quelle mesure certaines taxes communales propres ne peuvent, à notre sens, et bien qu'elles imposent certains immeubles et cas de figure spécifiques, servir une telle politique.

Seront alors successivement envisagées la taxe sur les immeubles inoccupés, insalubres ou abandonnés, la taxe sur les terrains à bâtir et les parcelles non bâties, la taxe sur les secondes

---

<sup>74</sup> C.E., section de législation, avis n° 62.967/3, du 13 mars 2018, p. 5.

<sup>75</sup> *Ibid.*, p. 5. Nous soulignons.

<sup>76</sup> M. BOURGEOIS et K. ZEE, *op. cit.*, p. 217.

<sup>77</sup> Voy. la circulaire budgétaire wallonne de 2024, pp. 213-214. En effet, sur les centimes additionnels communaux au précompte immobilier, le Gouvernement wallon précise seulement que lorsque les pouvoirs locaux souhaitent favoriser l'insertion de logements privés dans le secteur locatif social, pour réaliser cet objectif, il convient d'adopter un mécanisme de subvention au bénéfice des propriétaires prouvant le paiement d'additionnels communaux pour ces logements. Par contre, les autorités locales ne peuvent décider localement – cette compétence étant régionale – d'exonérer des additionnels au précompte immobilier les logements qui sont la propriété de personnes de droit privé insérés dans un circuit locatif social.

<sup>78</sup> Sur une approche plus critique d'un éventuel manque d'efficacité et des potentielles dérives qu'un tel mécanisme de différenciation des centimes additionnels communaux au précompte immobilier peuvent engendrer, voy. not. J. THUIS, *op. cit.*, pp. 193-195; M. De JONCKHEERE, « Gedifferentieerde opcentiemen op de onroerende voorheffing: zegen, vloek... of gebakken lucht ? », *L.R.B.*, 2018/3, pages 4-28.

résidences, la taxe sur les logements loués meublés, et la taxe sur la subdivision de maisons unifamiliales en petits logements et kots étudiants.

### **1. La taxe sur les immeubles inoccupés, insalubres, inachevés ou abandonnés**

La taxe frappant les propriétaires d'immeubles inoccupés, insalubres, inachevés ou abandonnés<sup>79</sup> s'insère pleinement dans une politique communale de logement, puisque cette taxe vise « très clairement à influencer le comportement de ces redevables afin qu'ils s'abstiennent de laisser dépérir leurs biens, dans un contexte où la demande en logements est importante, tout en essayant de préserver la qualité du bâti communal »<sup>80</sup>.

La circulaire budgétaire de 2024 assent à ceci, puisque l'objectif de la taxe est « d'inciter à la réhabilitation et la réintroduction sur le marché locatif des immeubles inoccupés, de développer l'aménagement de logements au-dessus de commerces et/ou d'en faire procéder à la revente dans une optique d'habitation »<sup>81</sup>.

Quant aux modalités de la taxe, la circulaire budgétaire de 2024 prévoit des taux minimums, en fonction du nombre de taxation de l'immeuble, soit par mètre courant de façade, soit par mètre carré, le choix de l'une ou l'autre méthode devant être motivé spécifiquement dans le préambule du règlement-taxe ou dans le dossier administratif<sup>82</sup>.

Des difficultés sont nées en jurisprudence notamment quant à la question de savoir si les bâtiments publics insalubres ou abandonnés doivent être exonérés de la taxe.

En effet, d'après le principe, les immeubles relevant soit du domaine public, soit du domaine privé mais affectés à un service d'utilité publique, doivent être exonérés de la taxe<sup>83</sup>. Il était cependant défendu, qu'en matière d'immeubles inoccupés, l'affectation à un service public ou d'intérêt général ne pouvait être soutenue<sup>84</sup>, pour les raisons suivantes :

« [...] non seulement le problème d'insécurité et le risque de chancre est le même, que le bien inoccupé appartienne ou non au domaine public ou soit ou non affecté à un service d'utilité publique. En outre, il est également possible, moyennant le respect de certaines procédures, d'utiliser ces bâtiments pour des missions publiques ou d'intérêt public, *pour du logement* ou pour le développement d'activités économiques. Enfin, force est de constater qu'il existe, dans la liste des bâtiments publics inoccupés déposée par la

---

<sup>79</sup> Cette taxe, initialement communale, est passée un temps aux mains des Régions, pour finalement redevenir la taxe communale qu'elle est aujourd'hui, les communes étant plus proactives pour « chasser » les immeubles inoccupés, insalubres, inachevés ou abandonnés lorsqu'elles en récupèrent les recettes, plutôt que lorsque ces dernières vont tout droit dans les caisses régionales. Pour de plus amples détails sur l'historique (législatif) de cette taxe, voy. not. A. TIBERGHEN, *op. cit.*, pp. 2497-2499.

<sup>80</sup> R. DEMEUSE, *op. cit.*, p. 303.

<sup>81</sup> Circulaire budgétaire de 2024, n° 040/367-15, p. 201.

<sup>82</sup> *Ibid.*, p. 201.

<sup>83</sup> Cass., 23 février 2018, n° F.16.0102.F, *Commune de Schaerbeek, Pas.*, 2018/2, pp. 404-422 ; *R.F.R.L.*, 2018/1, pp. 64-66, cité par T. HAILLOT, *op. cit.*, p. 328.

<sup>84</sup> *Ibid.*, p. 328.

commune, de tels bâtiments qui ne sont ni en cours de rénovation ni en voie de rénovation et ne sont pas affectés au logement »<sup>85</sup>.

La Cour de cassation semble avoir clos le débat en considérant, dans un arrêt du 10 septembre 2020, qu'un « bien [du domaine privé mais] affecté à un service public, ne perd pas son affectation du fait qu'il est laissé à l'abandon »<sup>86</sup>. En d'autres termes, un bien du domaine privé affecté à un service d'utilité publique, même abandonné, doit être exonéré de la taxe sur les immeubles abandonnés.

D'autres restrictions ont été imposées par la jurisprudence. Est notamment sanctionné le règlement-taxe qui soumet tous les logements inoccupés à la taxe, quel que soit le motif de l'inoccupation<sup>87</sup>. En ce sens, la commune doit exonérer de la taxe sur les immeubles inhabitables, insalubres, abandonnés ou vacants le contribuable se retrouvant dans un cas de force majeure, réputée existante si l'impossibilité de remédier à la situation d'inhabitabilité ne lui est pas imputable et est en tant que telle la conséquence de motifs indépendants de sa volonté<sup>88</sup>.

## 2. La taxe sur les terrains à bâtir et les parcelles non bâties

Cette taxe s'insère également dans une politique communale de logement puisqu'elle a notamment pour objectif de lutter contre la spéculation foncière<sup>89</sup>.

Les communes doivent tenir un inventaire des parcelles non bâties conformément à l'article D.VI.63., du Code du Développement territorial (ci-après, « CoDT »). Ceci, afin d'établir, outre les centimes additionnels au précompte immobilier, une taxe annuelle sur lesdites parcelles, en vertu et selon les modalités de l'article D.VI.64., § 1<sup>er</sup>, du CoDT. En vertu du § 2, de l'article précité, sont dispensés de cette taxe durant les cinq exercices qui suivent l'acquisition du bien, les propriétaires d'une seule parcelle non bâtie à l'exclusion de tout autre bien immobilier ainsi que les sociétés de logement de service public.

Une commune qui adopte deux règlements-taxes, avec des taux identiques, l'un visant les terrains non bâtis dans un lotissement, l'autre visant les terrains non bâtis en dehors de ce même lotissement, sont deux taxes différentes qui ne visent pas deux catégories de contribuables comparables, et qui partant, ne violent pas le principe d'égalité et de non-discrimination<sup>90</sup>.

La taxe sur les terrains non bâtis en bordure d'une voie publique suffisamment équipée, est régie par l'article D.VI.64, § 1<sup>er</sup>, 2<sup>o</sup> et 4<sup>o</sup>, du CoDT. Elle répond quasiment à la même philosophie que la taxe sur les terrains à bâtir et les parcelles non bâties, bien qu'elle s'en

---

<sup>85</sup> Civ. Liège, 27 avril 2015, *R.F.R.L.*, 2015, n° 2, p. 111 ; Civ. Liège (div. Liège), 5 décembre 2019, *R.F.R.L.*, 2019, p. 301 ; Civ. Liège (div. Liège) (civ.), 25 octobre 2018, *F.J.F.*, 2019, p. 299, note ; Civ. Liège (civ.), 21 juin 2018, *R.F.R.L.*, 2018, p. 271, note, tous cités par V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 210 (note 463). Nous soulignons.

<sup>86</sup> Cass., 10 septembre 2020, n° F.18.0168F/4, *F.J.F.*, p. 327 ; *J.L.M.B.*, 2021/2, p. 86, cité par T. HAILLOT, *op. cit.*, p. 329.

<sup>87</sup> Civ. Anvers, 6 janvier 2012, *L.R.B.*, 2012, n° 2-3, p. 81, cité par V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 216.

<sup>88</sup> Gand (fisc.) (5e ch.), 14 mars 2023, n° 2021/AR/1643, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>89</sup> R. DEMEUSE, *op. cit.*, p. 303.

<sup>90</sup> Civ. Namur (div. Namur) (fisc), 17 octobre 2018, *F.J.F.*, 2019, p. 71, cité par V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 305.



distingue. Nous renvoyons vers la circulaire budgétaire de 2024 pour de plus amples développements sur cette taxe<sup>91</sup>.

### 3. La taxe sur les secondes résidences

Une « seconde résidence » est, au sens de la circulaire budgétaire de 2024, « tout logement, existant au ... de l'exercice d'imposition, dont la personne pouvant l'occuper à cette date n'est pas, à la même date, inscrite, pour ce logement, au registre de la population ou au registre des étrangers »<sup>92</sup>.

La circulaire budgétaire de 2024 prévoit des taux maximums en fonction de la qualité de l'occupant de la seconde résidence, de la situation de celle-ci sur le territoire communal et du type d'hébergement qu'elle propose<sup>93</sup>. Par ailleurs, elle encourage, à juste titre, les communes à « soigner la motivation qui a conduit à son adoption »<sup>94</sup>. En effet, la taxe sur les secondes résidences est généralement débattue sous l'angle du respect du principe d'égalité et de non-discrimination, dont l'examen « dépendra des motifs invoqués pour l'établissement de la taxe et de l'identité du redevable visé par la taxe »<sup>95</sup>.

Relativement à ces motifs, les taxes sur les secondes résidences sont généralement justifiées, soit pour des raisons compensatoires (puisque les occupants ne participent pas aux frais de la commune à travers les centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques), soit comme taxes sur la richesse (l'occupation d'une seconde résidence fait preuve d'une aisance dans le chef de celui qui utilise le bien immobilier), soit avec l'objectif d'inciter les habitants à fixer leur résidence principale dans la commune<sup>96</sup>.

Ce dernier cas de figure s'insère parfaitement dans une politique de logement communale telle qu'entendue par la présente contribution. Or, en pratique, les communes invoquent fréquemment plusieurs des objectifs ci-dessus en vue de justifier leur taxe sur les secondes résidences. Il convient donc de ne pas les omettre dans les développements qui suivent.

Ainsi, « les taxes sur les secondes résidences peuvent être justifiées par le souci de protéger l'habitation résidentielle, afin de maintenir une vie sociale cohérente dans la commune et afin d'éviter l'inoccupation d'immeubles durant une longue période »<sup>97</sup>.

Au vu de l'objectif financier principal que doit revêtir un règlement-taxe, les communes doivent faire preuve d'une certaine cohérence lorsqu'elles adoptent des taxes sur les secondes résidences avec l'objectif d'inciter les habitants à fixer leur résidence principale dans la commune.

En effet, la Cour d'appel de Gand a récemment jugé que le règlement-taxe de la commune de Coxyde sur les résidences secondaires est contraire au principe d'égalité et de non-discrimination, en ce qu'il justifie la taxe par le fait de protéger le logement résidentiel dans la

---

<sup>91</sup> Circulaire budgétaire de 2024, n° 04002/367-09, pp. 195-196.

<sup>92</sup> *Ibid.*, n° 040/367-13, p. 197.

<sup>93</sup> *Ibid.*, p. 198.

<sup>94</sup> *Ibid.*, p. 199.

<sup>95</sup> T. HAILLOT, *op. cit.*, p. 327.

<sup>96</sup> T. LAUWERS, « Taxes sur les secondes résidences », *R.F.R.L.*, 2016/3, pp. 217, 219 et 221.

<sup>97</sup> *Ibid.*, p. 221.

commune, d'augmenter la résidence permanente et d'attirer davantage de résidents, alors que rien ne prouve qu'une telle politique existe dans la commune à la lecture du plan pluriannuel communal, que les raisons compensatoires sous-tendant la taxe sont disproportionnées dès lors qu'en l'espèce, avec la taxe précitée, les non-résidents contribuent plus aux frais de la commune que les résidents<sup>98</sup>. En outre, l'objectif certes financier de la taxe est rempli mais n'est pas cohérent avec son objectif accessoire, dès lors que Coxyde ne lève pas d'additionnels à l'impôt des personnes physiques de ses résidents<sup>99</sup>.

En ce sens, la Cour d'appel de Gand avait déjà relevé une telle incohérence dans le chef de la commune de Knokke-Heist, en considérant que « dans la mesure où la taxe vise à encourager les résidents secondaires à devenir habitants de la commune, ce qui favoriserait prétendument la cohésion sociale, il est incontestable que les résidents de la commune ne paient pas à celle-ci de taxe additionnelle à l'impôt des personnes physiques »<sup>100</sup>.

A notre connaissance, la plupart des communes wallonnes ne sont pas concernées par un tel contentieux relatif aux taxes sur les secondes résidences, qui sont visiblement levées avec moins d'accroc que du côté des communes du littoral, eu égard notamment aux objectifs poursuivis par de telles taxes. Attention toutefois aux communes wallonnes (touristiques ou non) qui souhaiteraient supprimer les additionnels communaux à l'impôt des personnes physiques en vue d'imposer (plus lourdement) les secondes résidences sur ton territoire ; une telle politique ne résisterait pas à la jurisprudence exposée ci-avant.

Dans tous les cas, pour les communes qui lèvent des centimes additionnels à l'impôt sur les revenus de leurs résidents, « [c]omme tel est le cas pour tout règlement-taxe local, la justification du règlement-taxe sera déterminante afin de vérifier la légalité de ces règlements-taxes [...] [dès lors que de] nombreuses motivations peuvent justifier la taxe sur les secondes résidences et les différenciations introduites par ces taxes »<sup>101</sup>.

#### 4. La taxe sur les logements loués meublés

Au-delà de son objectif financier, la taxe sur les logements loués meublés vise à compenser « l'occupation par des locataires qui ne contribuent pas ou peu aux dépenses de la commune au travers des additionnels à l'impôt des personnes physiques »<sup>102</sup>. Le but accessoire d'une telle taxe s'écarte donc d'une politique communale de logement à proprement parler. Toutefois, en

---

<sup>98</sup> Gand, 6 février 2024, inédit. Voy. S. VAN CROMBRUGGE, « Coxyde : la nouvelle taxe sur les résidences secondaires déjà supprimée », *Le Fiscologue*, n° 1825, 23 février 2024, pp. 1-3.

<sup>99</sup> *Ibid.*, pp 1-3. Ceci fait également écho à Cass, 3 septembre 2015, *Le Fiscologue*, n° 1443, 2015, p. 5 ; Gand, 16 février 2016, n° 2016/AR/652, *L.R.B.*, 2016, n° 2 ; tous deux cités par V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 199.

<sup>100</sup> Gand (fisc.) (5e ch.), 2 mai 2023, n° 2022/AR/134, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>101</sup> T. LAUWERS, *op. cit.*, pp. 221-222.

<sup>102</sup> T. HAILLOT, *op. cit.*, pp. 324-325. Cet auteur souligne judicieusement que la « désertion et la paupérisation des centres urbains [...] constituent une fuite de financement au travers des taxes additionnelles à l'impôt des personnes physiques, et expliquent que les villes sont généralement dotées d'une taxation plus élevée et/ou plus étendue que les communes de la périphérie ou à caractère rural. Les communes urbaines subissent des externalités plus élevées et doivent trouver des moyens supplémentaires pour financer les coûts de ses services non couverts par les acteurs qui les ont engendrés », *ibid.*, voy. note 54.

adoptant la taxe précitée, certaines communes tenteraient d'éviter « l'appauvrissement des centres urbains et du patrimoine, causant la fuite des citoyens aux revenus les plus élevés »<sup>103</sup>.

D'après la circulaire budgétaire de 2024, la taxe précitée vise le logement individuel garni d'un ou plusieurs meubles par un tiers (à savoir toute personne autre que le locataire, même différente du propriétaire ou du locataire principal du bien immobilier), même si une partie des meubles est la propriété du locataire, ou pour lequel le locataire a la possibilité de bénéficier de l'utilisation de locaux ou pièces communs meublés<sup>104</sup>. La circulaire fait remarquer que sont également concernées par cette taxe les locations de vacances tel 'Airbnb', etc. Elle recommande, en outre, un taux maximum pour cette taxe.

Cette taxe est à distinguer de celle relative aux logements à superficie réduite analysée ci-après, cette dernière étant généralement assimilée à la taxe sur la subdivision de maisons unifamiliales en petits logements et kots étudiants.

Le mécanisme compensatoire de la taxe sur les logements loués meublés a rapidement été admis par la jurisprudence. Ainsi, le critère de résidence utilisé par la taxe qui vise le bailleur (le propriétaire de l'immeuble) donnant en location plusieurs chambres d'un immeuble à un nombre assez élevé de locataires, dès lors que ces derniers contribuent peu aux dépenses de la commune, pour les distinguer précisément du bailleur, est justifié<sup>105</sup>.

### **5. La taxe sur la subdivision de maisons unifamiliales en petits logements et kots étudiants**

Tout comme la taxe sur les logements loués meublés analysée ci-dessus, la taxe sur la subdivision de maisons unifamiliales en petits logements et kots étudiants ne s'insère pas nécessairement dans une politique communale de logement si elle vise uniquement à compenser l'absence de prélèvement de centimes additionnels à l'impôt des personnes physiques à charge des occupants de l'immeuble. Elle peut toutefois poursuivre une telle politique, à notre sens, si le règlement-taxe est justifié par la volonté de la commune « d'éviter l'appauvrissement des centres urbains et du patrimoine, [...] de lutter contre les marchands de sommeil et la saturation du marché des kots, [...] ou de réunifier ce type de logement [pour encourager] le retour des familles au centre-ville »<sup>106</sup>.

Lorsque la commune décide, pour exercer son pouvoir de taxation, de distinguer les bailleurs donnant en location leur immeuble à un nombre limité de locataires, de ceux le divisant en plusieurs superficies réduites pour le donner à un nombre plus conséquent de locataires, elle ne viole pas le principe d'égalité, pour autant que le règlement-taxe motive suffisamment cette distinction, au regard notamment des frais plus élevés engendrés par la commune à la suite d'une subdivision plus conséquente de l'immeuble<sup>107</sup>.

---

<sup>103</sup> R. DEMEUSE, *op. cit.*, p. 303.

<sup>104</sup> Circulaire budgétaire de 2024, n° 040/364-34, pp 180-181.

<sup>105</sup> Bruxelles, 15 octobre 1999, *T.F.R.*, 2000, p. 202, cité par V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 205.

<sup>106</sup> R. DEMEUSE, *op. cit.*, p. 303.

<sup>107</sup> C.E., 5 octobre 2004, n° 135.708 ; Civ. Liège, 10 octobre 2013, *F.J.F.*, 2014, p. 796 ; Liège, 27 septembre 2013, *R.F.R.L.*, 2014, n° 2, p. 138, cité par V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 176. Voy. également Liège, 15 juin 2018, *R.F.R.L.*, 2018, p. 257.

Il convient également de souligner qu'une commune ne pourra imposer, ni au titre de la taxe sur les immeubles loués meublés, ni au titre de la taxe sur la subdivision de maisons unifamiliales en petits logements et kots étudiants, le propriétaire qui met en location son immeuble à plusieurs colocataires mais avec un seul contrat de bail, sans qu'il ne se soit préoccupé des rapports entre ces derniers, tant au niveau de la répartition des chambres, que de l'entretien de l'immeuble, du paiement du loyer ou des conséquences du départ anticipé de l'un d'entre eux<sup>108</sup>.

### **c. Exonérations au profit des sociétés de logement de service public**

Les taxes communales propres envisagées ci-dessus doivent toutefois prévoir certaines exonérations, notamment au profit des sociétés de logement de service public (sociétés de logement social).

Celles-ci ont pour mission principale la mise à disposition de logements d'utilité publique, notamment *via* l'achat, la construction, la réhabilitation, la conservation, l'amélioration, l'adaptation de logements et la restructuration de bâtiments dont elles sont propriétaires, ou sur lesquels elles disposent de droits réels, en vue de les affecter principalement au logement. Elles ont également pour mission de contribuer au développement et à la revalorisation du parc immobilier des communes<sup>109</sup>, en collaboration étroite avec elles.

Ainsi, comme cela a été vu précédemment, les sociétés de logement de service public doivent être exonérées de la taxe sur les terrains à bâtir et les parcelles non bâties, et de la taxe sur les terrains non bâtis en bordure d'une voie publique suffisamment équipée (article D.VI.64., § 2, 3°, du CoDT).

Les sociétés de logement de service public, au contraire d'un autre citoyen, peuvent également bénéficier de l'exonération de la taxe sur les immeubles inoccupés, insalubres, inachevés ou abandonnés, lorsque ceux-ci sont en pleins travaux de rénovation ; ces sociétés apportent en effet une contribution à la revalorisation du parc immobilier en rénovant de tels immeubles et remplissent avant tout une fonction sociale<sup>110</sup>. L'exonération précitée sert donc parfaitement une politique communale de logement.

Toutefois, d'après la Cour de cassation, « une telle exonération pourrait avoir au contraire un effet pervers consistant pour ces sociétés publiques à moins se soucier de l'avancement de leurs travaux par rapport aux autres constructeurs soumis à la taxe, alors que notamment, la mise à disposition de logements, y compris au profit des plus démunis, constitue une activité dont l'aboutissement est manifestement profitable à la collectivité »<sup>111</sup>. Sans être certains de la portée de cet arrêt, la Cour de cassation semble poser, selon nous, la condition d'une exonération limitée dans le temps, lorsque les sociétés de logement de service public occupent la voirie dans

---

<sup>108</sup> Civ. Liège (div. Liège) (civ.) (21e ch.), 22 octobre 2018, n° 17/1470/A, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

<sup>109</sup> « Les sociétés de logement de service public », dernière mise à jour le 1<sup>er</sup> novembre 2023, sur le site de l'Union des Villes et Communes de Wallonie, consulté le 15 mai 2024.

<sup>110</sup> Anvers, 4 février 2014, *L.R.B.*, 2014, n° 2, p. 24 ; Anvers, 21 janvier 2020, *L.R.B.*, 2020, p. 98, cités par V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op cit.*, p. 212.

<sup>111</sup> Cass., 16 novembre 2006, n° F.05.0072.F, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

le cadre de leurs activités, susceptibles de créer autant d'encombrements que s'il s'agissait de construire d'autres immeubles.

Enfin, en ce qui concerne une taxe sur les logements qui exclut de son champ d'application les logements de la société de logement de service public, une telle exonération ne viole pas les articles 10 et 11, de la Constitution, au vu de la mission sociale que remplissent ces sociétés de logement<sup>112</sup>.

---

<sup>112</sup> C.E., 27 novembre 2008, n° 188.250 ; Civ. Bruges, 27 février 2013, *Le Fiscologue*, 2013, n° 1351, p. 14, cités par V. SEPULCHRE et P. SEPULCHRE, *op cit.*, p. 178.

## Conclusion

De manière générale, l'accès au logement et à un marché immobilier de qualité est fondamental pour les citoyens.

Les communes sont les acteurs idéaux de premier plan pour mener une politique de logement favorable à leurs résidents, et la voie fiscale peut s'avérer particulièrement utile en ce sens. Toutefois, l'arsenal fiscal dont elles disposent en vue de mener une telle politique n'est pas le plus fourni.

En effet, de nombreuses balises constitutionnelles, légales et jurisprudentielles ne leur rendent pas la tâche aisée, au contraire. Le contrôle de tutelle opéré par la Région wallonne réduit également leur marge de manœuvre, normalement guidée par le principe constitutionnel de l'autonomie fiscale communale.

Par ailleurs, réussir le « test juridictionnel » de la motivation d'un règlement-taxe n'est pas chose aisée, en particulier vis-à-vis des exigences (parfois strictes) et de l'inconstance de la jurisprudence à cet égard. Ceci, *a fortiori* lorsque la commune tente d'agir dans un domaine déterminé, tel le logement, domaine complexe dont des motivations banales ne suffisent généralement pas à sauver la légalité du règlement-taxe.

Malgré tout, nous constatons que le mécanisme de différenciation des centimes additionnels au précompte immobilier pourrait, bien qu'il ne soit pas (encore) à disposition des communes wallonnes, s'avérer être un outil fiscal intéressant pour ces dernières, notamment en vue de mener une politique de logement ajustée à leurs spécificités propres et à la capacité contributive de leurs résidents.

En outre, en sus des règlements-taxes, d'une efficacité variable, généralement adoptés par les communes, celles-ci sont – en principe – libres d'adopter d'autres règlements-taxes allant dans le sens d'une politique de logement, sur la base de leur autonomie fiscale. A cet effet, il suffira, parfois, d'ajuster la matière imposable et le redevable visés pour respecter les diverses contraintes exposées au sein de la présente étude.

A l'aube des élections communales du 13 octobre 2024, cette contribution, loin de révolutionner la fiscalité locale, a le mérite d'offrir une approche concrète et réaliste des moyens fiscaux à disposition d'une commune wallonne pour mener une politique de logement favorable à ses résidents, tout en rappelant le cadre juridique – souvent, contraignant – qui s'impose aux pouvoirs locaux.

# Bibliographie

## LEGISLATION

### Constitution

Constitution belge, art. 10, 11, 23, 41, 62, 170, 172.

### Lois spéciales

Loi spéciale du 8 août 1980 sur les réformes institutionnelles, *Moniteur belge*, 15 août.

Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des communautés et des régions, *Moniteur belge*, 17 janvier.

### Lois fédérales

Loi du 29 juillet 1991 relative à la motivation formelle des actes administratifs, *Moniteur belge*, 12 septembre.

### Codes fédéraux

Code des impôts sur les revenus 1992.

### Normes des entités fédérées

Décret de la Région flamande du 18 mai 2018 modifiant l'article 41 du décret du 22 décembre 2017 sur l'administration locale, en ce qui concerne l'affinement de la compétence fiscale du conseil communal, *Moniteur belge*, 11 juin.

Décret de la Région flamande du 22 décembre 2017 sur l'administration locale ('Decreet over het lokaal bestuur'), *Moniteur belge*, 15 février 2018.

### Codes fédérés

Code du développement territorial (Wallonie).

### Règlements-taxes communaux

Règlement-taxe de la commune de Dilbeek du 21 décembre 2021 sur les centimes additionnels au précompte immobilier.

### Circulaires

Circulaire de la Région wallonne du 20 juillet 2023 relative à l'élaboration des budgets des communes de la Région wallonne à l'exception des communes de la Communauté germanophone pour l'année 2024, *Moniteur belge*, 7 décembre.

### Travaux parlementaires

*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2017-2018, n° 1460/001, p. 2 et p. 5 ; n° 1460/004, p. 4.

## LEGISPRUDENCE

C.E., section de législation, avis n° 62.967/3, du 13 mars 2018.

## JURISPRUDENCE

### **Cour constitutionnelle**

C.A., n° 95/2005 du 25 mai 2005

C. const., n° 21/2013 du 28 février 2013

C. const., n° 105/2015 du 16 juillet 2015

C. const., n° 83/2017 du 22 juin 2017

C. const., n° 37/2019 du 28 février 2019

C. const., n° 64/2022 du 12 mai 2022

C. const., n° 11/2023 du 19 janvier 2023

### **Cour de cassation**

Cass., 27 février 1911, *Pas.*, 1911, I, 144

Cass., 12 octobre 1954, *J.T.*, 1955, 194

Cass., 29 octobre 1968, *Pas.*, 1969, I, 255

Cass., 12 février 1981, *F.J.F.*, n° 82/84

Cass., 12 octobre 1954, *J.T.*, 1955, 194

Cass., 20 mars 2003, *F.J.F.*, n° 2003/181

Cass., 17 février 2005, n° F.04.0023.F, disponible sur [juportal.be](http://juportal.be)

Cass., 16 novembre 2006, n° F.05.0072.F, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

Cass., 21 février 2013, n° C.12.0117.F, disponible sur [juportal.be](http://juportal.be)

Cass., 3 septembre 2015, n° F.13.0125.N, *Le Fiscologue*, n° 1443, 2015, p. 5

Cass., 20 décembre 2018, n° F.17.0151.F, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be) ; n° F.17.0148.F ; n° F.17/155 ; n° F.17.0145 ; n° F.18.0004 ; n° F.18.0014.

Cass., 10 septembre 2020, n° F.18.0168F/4, *F.J.F.*, p. 327 ; *J.L.M.B.*, 2021/2, p. 86

Cass., 29 février 2024, n° F.20.0138.N, disponible sur [juportal.be](http://juportal.be)



### **Conseil d'État**

C.E., 11 mars 1998, *Ville de Huy contre la Région wallonne*, n° 72.369

C.E., 24 mai 2002, *Ville de Huy contre députation permanente du Conseil provincial de Liège et la Région wallonne*, n° 106.994

C.E., 5 octobre 2004, n° 135.708

C.E., 8 mai 2007, n° 170.927

C.E., 27 novembre 2008, n° 188.250

C.E., 15 octobre 2009, n° 196.982

C.E., 16 mars 2017, n° 237.677

### **Cours d'appel**

Bruxelles, 15 octobre 1999, *T.F.R.*, 2000, p. 202

Anvers, 4 février 2014, *L.R.B.*, 2014, n° 2, p. 24

Liège, 27 septembre 2013, *R.F.R.L.*, 2014, n° 2, p. 138

Gand, 16 février 2016, n° 2016/AR/652, *L.R.B.*, 2016, n° 2

Liège, 15 juin 2018, *R.F.R.L.*, 2018, p. 257

Anvers, 21 janvier 2020, *L.R.B.*, 2020, p. 98

Gand (fisc.) (5e ch.), 14 mars 2023, n° 2021/AR/1643, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be)

Gand (fisc.) (5e ch.), 2 mai 2023, n° 2022/AR/134, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

Gand, 6 février 2024, inédit

### **Juridictions ordinaires**

Civ. Bruges, 27 février 2013, *Le Fiscologue*, 2013, n° 1351, p. 14

Civ. Liège, 10 octobre 2013, *F.J.F.*, 2014, p. 796

Civ. Liège, 27 avril 2015, *R.F.R.L.*, 2015, n° 2, p. 111

Civ. Liège (div. Liège) (civ.) (21e ch.), 22 octobre 2018, n° 17/1470/A, disponible sur [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

Civ. Liège (civ.), 21 juin 2018, *R.F.R.L.*, 2018, p. 271.

Civ. Namur (div. Namur) (fisc.), 17 octobre 2018, *F.J.F.*, 2019, p. 71.

Civ. Liège (div. Liège) (civ.), 25 octobre 2018, *F.J.F.*, 2019, p. 299.

Civ. Liège (div. Liège), 5 décembre 2019, *R.F.R.L.*, 2019, p. 301

## DOCTRINE

### Monographies

BEHRENDT, C. et VRANCKEN, M., *Principes de droit constitutionnel*, 2<sup>ème</sup> éd., Bruxelles, La Chartre, 2021, 842 pages.

DE BRAEKELEER, S., *Lokale en regionale belastingen*, Malines, Wolters Kluwer, 2023, 200 pages.

DE JONCKHEERE, M. et DE JONCKHEERE, T., *Handboek lokale belastingen*, Bruges, Die Keure, 2021, 517 pages.

ROSOUX, G., *Contentieux constitutionnel*, Bruxelles, Larcier, 2021, 848 pages.

SEPULCHRE, V. et SEPULCHRE, P., *Memento de la fiscalité locale et régionale*, Liège, Wolters Kluwer, 2021, 923 pages.

TIBERGHIEU, A., *Manuel de droit fiscal 2021-2022*, t. II, 40<sup>ème</sup> éd., Malines, Wolters Kluwer, 2022, pages 2451-2547.

TRAVERSA, E., *L'autonomie fiscale des Régions et des collectivités locales face au droit communautaire*, Bruxelles, Larcier, 2010, 578 pages.

### Contributions à un ouvrage collectif

HAILLOT, T., « Taxes communales et logements » in PIRSON, A. (dir.), *Actualités de droit public en matière de logement*, Bruxelles, Larcier, 2022, pages 309-330.

LOMBAERT, B., THOMAS, M. et VRANCKEN, M., « Les impôts régionaux et locaux » in TULKENS, F. (dir.), *Le droit administratif répressif, fiscal et indemnitaire*, Bruxelles, Bruylant, 2017, pages 65-126.

NEUJEAN, X., « Préface », in WILKIN, R. (dir.), *Les taxes communales*, Bruxelles, Union des Villes et Communes belges, n° 32, 1934, pages 3-5.

### Articles de revues

BOURGEOIS, M. et ZEE, K., « Le régime du précompte immobilier en Région flamande et en Région de Bruxelles-Capitale », *R.F.R.L.*, 2023/3, pages 193-217.

BOURGEOIS, M., « La répartition des compétences entre l'autorité fédérale, les Régions et les collectivités locales en matière de fiscalité immobilière », *R.F.R.L.*, 2021/2, pages 139-154.

BOURTEMBOURG, J., FORTEMPS, N., MOLITOR, C. et BELLEFLAMME, F., « Fiscalité communale et principe d'égalité. Des différences de traitement établies par les règlements-taxes et de leur justification », *R.G.C.F.*, 2016/1-2, pages 53-85.

DE JONCKHEERE, M., « Gedifferentieerde opcentiemen op de onroerende voorheffing: zegen, vloek... of gebakken lucht ? », *L.R.B.*, 2018/3, pages 4-28.

DEMEUSE, R., « Les règlements-taxes communaux : outils de lutte contre les comportements prohibés ? », *R.F.R.L.*, 2017/4, pages 293-314.

FRANCO, B., MASSON, O. et PATART, S., « Logement et politique publique en Belgique », *Lien social et Politiques*, 2010/63, pages 43-53.

LAES, J.-C., « Fiscalité fédérale, régionale et locale : histoire d'un ménage (fiscal) à trois (Première partie) », *R.F.R.L.*, 2015/1, pages 5-29.

MINY, X., « Le contrôle du respect du principe de territorialité par la Cour constitutionnelle. Commentaire des arrêts nos 58/2017 et 25/2018 de la Cour constitutionnelle, rendus respectivement les 18 mai 2017 et 1er mars 2018 », *R.F.R.L.*, 2018/3, pages 185-199.

KNAPEN, P. et LANNOY, F., « Coordination et contractualisation de la fiscalité communale en Région wallonne : quelle stratégie ? », *R.F.R.L.*, 2017/2, pages 172-181.

LAUWERS, T., « Taxes sur les secondes résidences », *R.F.R.L.*, 2016/3, pages 215-222.

LOMBAERT, B. et VRANCKEN, M., « L'articulation des compétences fiscales et matérielles des pouvoirs locaux en Belgique », *R.F.R.L.*, 2018/1, pages 5-20.

SCHEYVAERTS, A. et VERMER, D., « La motivation des règlements-taxes », *R.F.R.L.*, 2013/1, pages 5-35.

SERVAIS, M., « Mais, au fond, quelle différence y a-t-il entre le bon et le mauvais motif ? La motivation des règlements-taxes sur les spectacles et divertissements à Bruxelles », *R.F.R.L.*, 2021/4, pages 385-391.

THIJS, J., « Binnengemeentelijke differentiatie van de gemeentelijke opcentiemen op de onroerende voorheffing: *quo vadis* ? », *T.F.R.*, 2022/5, pages 180-195.

VAN CROMBRUGGE, S., « Coxyde : la nouvelle taxe sur les résidences secondaires déjà supprimée », *Le Fiscologue*, n° 1825, 23 février 2024, pages 1-5.

VRANCKEN, M., « Le non-assujettissement à l'impôt des biens de l'Etat affectés à un service public », *Rev. dr. commun.*, 2018/3, pages 1-21.

X., « Centimes additionnels communaux : différenciation par quartier, etc », *Le Fiscologue*, n° 1570, 15 juin 2018, p. 14.

## SITE INTERNET

Union des Villes et communes de Wallonie : <https://www.uvcw.be/>