Cour constitutionnelle

Arrêt n° 134/2026
du 19 novembre 2026
Numéro du rôle : 8539

En cause : la question préjudicielle relative aux articles 2.6.10 et 2.6.11 du Code flamand de l'aménagement du territoire, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Joséphine Moerman et Pierre Nihoul, des juges Thierry Giet, Michel Pâques, Yasmine Kherbache et Magali Plovie, et, conformément à l'article 60*bis* de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, du juge émérite Danny Pieters, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par la présidente Joséphine Moerman,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 17 septembre 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 29 septembre 2025, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 2.6.10 et 2.6.11 du Code flamand de l'aménagement du territoire, considérés conjointement, violent-ils les articles 10, 11 et 172 de la Constitution coordonnée ainsi que son article 16, lu en combinaison avec l'article 1er, premier alinéa, du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme, en ce que ces articles visent à taxer, conformément au principe de la capacité contributive, la plus-value présumée qu'un propriétaire obtient à la suite d'une modification de destination de sa propriété, alors que ces articles calculent la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale en appliquant un taux progressif à la plus-value présumée de chaque parcelle cadastrale distincte, ce qui fait naître une inégalité de traitement entre (i) le propriétaire dont le terrain est formé par une seule grande parcelle cadastrale et (ii) le propriétaire d'un terrain d'une superficie totale identique, mais composé de différentes parcelles cadastrales, dès lors que le premier propriétaire mentionné est taxé beaucoup plus lourdement que le second, alors que la superficie totale taxée qui reçoit une nouvelle destination ainsi que la plus-value présumée (et la plus-value réelle) sont identiques pour ces deux personnes ? ».

COPIE NON CORRIGÉE

Des mémoires ont été introduits par :

- la SA « Dumobil », assistée et représentée par Me Pieter-Jan Defoort, avocat au barreau de Flandre occidentale, et par Me Robin Slabbinck, avocat au barreau de Gand;

- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me Bart Martel et Me Kristof Caluwaert, avocats au barreau de Bruxelles.

La SA « Dumobil » a également introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 23 septembre 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Yasmine Kherbache et Michel Pâques, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

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

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

II. *Les faits et la procédure antérieure*

La partie appelante devant la juridiction *a quo* est propriétaire d'une parcelle de 9 118 m², auparavant destinée à des activités économiques, mais qu'un plan d'exécution spatial communal a transformée en zone d'habitat. En conséquence de cette modification, elle est redevable d'une taxe de 71 334,61 euros sur les bénéfices résultant de la planification spatiale. Elle introduit successivement une réclamation auprès du Service flamand des impôts et une requête devant le Tribunal de première instance néerlandophone de Bruxelles. Tant la réclamation que la requête sont rejetées. Avant de statuer sur l'appel du jugement rendu en première instance, la juridiction *a quo* pose à la Cour la question préjudicielle reproduite plus haut.

III. *En droit*

A. Position des parties devant la Cour

A.1. La partie appelante devant la juridiction *a quo* observe que les dispositions en cause taxent plus lourdement le propriétaire d'un terrain formé par une seule grande parcelle cadastrale que le propriétaire d'un terrain d'une superficie identique, mais composé de plusieurs petites parcelles cadastrales. La division cadastrale n'est pas un critère pertinent, étant donné qu'elle reflète une situation momentanée et, souvent, ne correspond pas ou plus à la réalité.

La valeur de marché du terrain serait principalement déterminée par son prix au mètre carré et non par sa division cadastrale. La partie appelante devant la juridiction *a quo* prend pour hypothèse un terrain de 5 000 m² situé en zone agricole qui est converti en zone d'habitat. S'il s'agit d'une seule parcelle cadastrale, la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale s'élève à 66 729 euros. S'il s'agit de cinq parcelles cadastrales d'une superficie chacune de 1 000 m², la même taxe s'élève à 2 921 euros par parcelle, soit à un montant total de 14 605 euros.

COPIE NON CORRIGÉE

La partie appelante devant la juridiction *a quo* estime que le taux progressif ne tient pas compte du principe de la capacité contributive. Un propriétaire de nombreuses petites parcelles contiguës peut en effet être un « grand propriétaire foncier », alors que le propriétaire d'une parcelle relativement grande peut être un « petit propriétaire foncier ». Ainsi qu'il ressort de l'hypothèse envisagée plus haut, le premier propriétaire devra payer une taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale moins élevée que le second.

Selon la partie appelante devant la juridiction *a quo*, le législateur décrétal s'est trompé en fondant cet impôt progressif sur la parcelle cadastrale plutôt que sur la totalité de la propriété. Les données cadastrales ne sont ni cohérentes, ni précises, ni actuelles et, partant, ne constituent pas un critère objectif et fiable, outre que ce critère n'est pas pertinent pour déterminer la valeur d'un terrain et produit des effets disproportionnés pour une catégorie de propriétaires.

A.2. En ce qui concerne le contrôle au regard du principe d'égalité et de non-discrimination, le Gouvernement flamand souligne tout d'abord le large pouvoir d'appréciation du législateur, notamment lorsqu'il établit un impôt. En ce qui concerne le contrôle au regard du droit de propriété, l'article 16 de la Constitution ne protège le justiciable que contre l'expropriation, et le droit de propriété ne s'oppose en général pas non plus à un impôt, pour autant que celui-ci ne soit pas excessif.

Par ailleurs, le Gouvernement flamand observe que, par son arrêt n° 35/2022 du 10 mars 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.035), la Cour a répondu par la négative à une question pratiquement identique. Certes, cette dernière ne portait que sur l'article 2.6.10 du Code flamand de l'aménagement du territoire, mais, dans son examen, la Cour a pris en compte le caractère progressif du taux d'imposition, tel qu'il est contenu dans l'article 2.6.11 dudit Code.

Selon le Gouvernement flamand, le taux progressif vise à empêcher que la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale soit principalement supportée par les « petits propriétaires fonciers ». La distinction entre les catégories comparées est objective et pertinente au regard de cet objectif légitime. Il ressort également de l'arrêt précité que les dispositions en cause ne produisent en principe pas des effets disproportionnés.

Quant au droit de propriété, le Gouvernement flamand ajoute que le paiement effectif de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est reporté jusqu'à ce que se produise le « fait générateur », c'est-à-dire lorsque la plus-value devient réalité, comme la vente de la parcelle ou l'obtention d'un permis (article 2.6.14 du Code flamand de l'aménagement du territoire). Il est donc tout au plus question d'une limitation de l'enrichissement du redevable, qui n'est pas disproportionnée.

COPIE NON CORRIGÉE

B. Appréciation de la Cour

B.1. La taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est un impôt dont les propriétaires sont redevables lorsque leurs parcelles prennent en valeur à la suite d'une modification de destination.

Selon l'article 2.6.4 du Code flamand de l'aménagement du territoire, une taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est, plus précisément, due lorsque l'entrée en vigueur d'un plan d'exécution spatial ou d'un plan particulier d'aménagement entraîne, pour une parcelle, une ou plusieurs des modifications de destination énumérées aux points 1° à 15° de cette disposition.

Le redevable est la personne qui peut faire valoir son droit de propriété ou son droit de nue-propriété sur la parcelle au moment de l'entrée en vigueur du plan d'exécution spatial ou du plan particulier d'aménagement concerné (article 2.6.8, alinéa 1er, du Code flamand de l'aménagement du territoire).

B.2.1. La question préjudicielle concerne les articles 2.6.10 et 2.6.11 du Code flamand de l'aménagement du territoire. Ces dispositions portent sur le calcul du montant de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale.

Dans la version applicable à l'instance soumise à la juridiction *a quo*, qui doit statuer sur une cotisation à la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale pour l'exercice d'imposition 2016, ces articles disposaient :

« Article 2.6.10. § 1er. La taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est calculée à partir de la plus-value présumée d'une parcelle à la suite de la modification de destination et en fonction de la superficie de la parcelle à laquelle s'applique la modification de destination. La superficie de la parcelle est la superficie déclarée et enregistrée au cadastre.

§ 2. La plus-value présumée d'une parcelle est calculée conformément au tableau suivant :

Nature de la modification de destination	Montant de la plus-value présumée par m^2
Modification visée à l'article 2.6.4, 1°	86,31 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 2°	85,92 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 3°	83,73 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 4°	85,65 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 5°	54,89 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 6°	58,02 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 7°	57,63 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 8°	55,44 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 9°	57,36 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 10°	1,92 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 11°	2,58 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 12°	2,19 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 13°	0,39 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 14°	2,85 euros
Modification visée à l'article 2.6.4, 15°	2,46 euros

Si la parcelle fait l'objet de plusieurs modifications de destination simultanées, la plus-value présumée de la parcelle constitue la somme des produits des superficies respectives de chaque modification et le montant de la plus-value présumée par m^2, comme le montre le tableau inclus dans le premier alinéa.

COPIE NON CORRIGÉE

Si une zone, qui n'a pas encore été délimitée en application de l'article 2.2.3, § 2, alinéa 1er, relève de plusieurs catégories d'affectation de zone, la plus-value présumée est calculée à l'aide de la catégorie dont relève la majorité des fonctions de la zone.

§ 3. Par dérogation au paragraphe 1er, pour le calcul de la plus-value présumée, la superficie de la modification de destination est limitée à une superficie maximale de 2750 m², dans la mesure où les conditions suivantes sont remplies :

1° il s'agit d'une modification de destination telle que visée à l'article 5.4.2, alinéa deux;

2° la modification de destination n'entraîne pas la possibilité de majoration du nombre d'habitations existantes;

3° la modification de destination n'entraîne pas la possibilité de majoration du volume de construction à plus de 1 000 m³;

4° la modification de destination n'entraîne pas la possibilité de délivrance d'un permis de lotir pour la parcelle.

La limitation de la superficie ne s'applique pas aux autres modifications de destination simultanées éventuelles sur la parcelle.

§ 4. Le paragraphe 3 s'applique aux plans d'exécution spatiaux qui sont établis provisoirement à partir du 1er septembre 2009.

Si une taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale a déjà été établie pour la parcelle relevant de l'application du paragraphe 3, l'entité compétente de l'Administration flamande peut accorder une exonération d'office à concurrence du montant imputé en trop. Si cette exonération aboutit au remboursement partiel de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale, des intérêts moratoires ne sont pas dus.

Art. 2.6.11. Pour le calcul de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale, le montant de la plus-value présumée d'une parcelle est divisé en tranches, soumises séparément à un pourcentage d'imposition spécifique**.**

Ce calcul a lieu à l'aide du tableau suivant :

Partie de la plus-value présumée	Pourcentage applicable à la partie correspondante	Montant total de la taxe pour la partie précédente
de 0,01 à 12 500 euros	1 %	/
de 12 500 à 25 000 euros	2 %	125 euros
de 25 000 à 50 000 euros	3 %	375 euros
de 50 000 à 100 000 euros	5 %	1 125 euros
de 100 000 à 150 000 euros	8 %	3 625 euros

COPIE NON CORRIGÉE

de 150 000 à 200 000 euros	14 %	7 625 euros
de 200 000 à 250 000 euros	18 %	14 625 euros
de 250 000 à 500 000 euros	24 %	23 625 euros
au-dessus des 500 000 euros	30 %	83 625 euros

».

B.2.2. Les troisième et quatrième paragraphes de l'article 2.6.10 ont été insérés par l'article 14 du décret flamand du 5 juillet 2013 « contenant diverses mesures d'accompagnement de l'ajustement du budget 2013 ». Ils portent sur le calcul de la plus-value présumée dans le cadre de modifications de destination telles qu'elles sont visées à l'article 5.4.2, alinéa 2, du Code flamand de l'aménagement du territoire. Il s'agit des solutions planologiques pour les zones abritant des résidences de week-end (*Doc. parl.*, Parlement flamand, 2012-2013, n° 2022/1, pp. 8-9), qui ne sont pas en cause dans le litige au fond.

B.2.3. L'article 2.6.10 du Code flamand de l'aménagement du territoire a ensuite encore été modifié à plusieurs reprises. L'article 2.6.11 dudit Code a été remplacé. Ces modifications n'ont pas d'incidence sur l'examen de la question préjudicielle.

B.3. Il ressort des dispositions précitées que la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est calculée sur la base de la plus-value présumée d'une parcelle qui résulte d'une modification de destination. L'on obtient la plus-value présumée en multipliant le montant de la plus-value présumée par mètre carré qui correspond à la modification de destination en question, telle qu'elle est établie dans le tableau figurant à l'article 2.6.10, § 2, du Code flamand de l'aménagement du territoire, par la superficie de la modification de destination sur la parcelle cadastrale exprimée en mètres carrés.

Le montant de cette plus-value est divisé en tranches, chaque tranche étant soumise à un pourcentage spécifique de la taxe, qui augmente en fonction du montant de la partie correspondante de la plus-value présumée. Par conséquent, la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est progressive.

B.4.1. La juridiction *a quo* demande tout d'abord à la Cour si les dispositions en cause sont compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution en ce qu'elles font naître une

COPIE NON CORRIGÉE

différence de traitement entre « (i) le propriétaire dont le terrain est formé par une seule grande parcelle cadastrale et (ii) le propriétaire d'un terrain d'une superficie totale identique, mais composé de différentes parcelles cadastrales ». En raison du caractère progressif de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale, le premier propriétaire est taxé plus lourdement que le second.

B.4.2. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination. L'article 172, alinéa 1er, de la Constitution constitue une application particulière de ce principe en matière fiscale.

B.4.3. Par son arrêt n° 35/2022 du 10 mars 2022 (ECLI:BE:GHCC:2022:ARR.035), la Cour a jugé que l'article 2.6.10 du Code flamand de l'aménagement du territoire, tel qu'il est également applicable au litige pendant devant la juridiction *a quo*, ne viole pas les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce que cette disposition a pour effet que la plus-value présumée sur la base de laquelle est calculé le montant de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale est fixée par parcelle cadastrale.

La question préjudicielle à laquelle a répondu cet arrêt ne portait que sur l'article 2.6.10 du Code flamand de l'aménagement du territoire, mais la Cour a pris en compte le caractère progressif du taux d'imposition, qui trouve son fondement dans l'article 2.6.11 dudit Code, et les conséquences de cette progressivité sur le calcul du montant de la taxe en question en fonction de la division en parcelles cadastrales.

B.4.4. La Cour a notamment tenu compte dans l'arrêt n° 35/2022 du large pouvoir d'appréciation du législateur en matière fiscale (B.7.3 et B.10.4) et de la nécessité de décrire les catégories de contribuables de manière approximative et simplificatrice (B.7.4 et B.10.3). Le fait de savoir si un terrain que possède un propriétaire et sur lequel s'applique une modification de destination est divisé ou non en plusieurs parcelles cadastrales est un critère objectif et pertinent (B.9 et B.10.4) qui respecte le principe de la capacité contributive visé par le législateur décrétal (B.11.2) et qui ne produit pas des effets disproportionnés (B.11.6). La Cour a tenu compte, à cet égard, du constat selon lequel la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale peut être plus élevée lorsqu'un terrain est constitué d'une seule parcelle cadastrale que lorsqu'un terrain de la même superficie, voire d'une plus grande superficie, est divisé en plusieurs parcelles cadastrales (B.11.3). Elle a jugé à cet égard :

COPIE NON CORRIGÉE

« B.11.4. Il n'apparaît pas que la progressivité de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale et le niveau des pourcentages de la taxe, tels qu'ils sont fixés par l'article 2.6.11 du Code flamand de l'aménagement du territoire, sont de nature à porter une atteinte disproportionnée aux droits du propriétaire dont le terrain est taxé comme une seule parcelle. Par ailleurs, au sein de la catégorie des propriétaires dont le terrain est divisé en plusieurs parcelles cadastrales, des différences relatives à la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale apparaîtront également en fonction du nombre de parcelles.

B.11.5. Enfin, la division en parcelles cadastrales, par application des règles mentionnées en B.8 et B.10.5, dépend des spécificités du terrain en question. Les conséquences financières réelles de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale ne sont connues que lorsque la plus-value résultant d'une modification de destination est effectivement réalisée, dans le cadre de laquelle, outre la superficie d'une parcelle cadastrale, de nombreux autres facteurs jouent un rôle ».

B.4.5. Étant donné que les éléments de la décision de renvoi présentement examinée ne conduisent pas à une autre conclusion, les dispositions en cause sont compatibles avec les articles 10, 11 et 172 de la Constitution, en ce qu'elles font naître une différence de traitement entre un propriétaire dont le terrain est formé par une seule grande parcelle cadastrale et le propriétaire d'un terrain d'une superficie totale identique, mais composé de plusieurs parcelles cadastrales.

B.5.1. La juridiction *a quo* demande par ailleurs à la Cour si les dispositions en cause sont compatibles avec l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme (ci-après : le Premier Protocole additionnel).

B.5.2. L'article 16 de la Constitution offre une protection en cas de privation de propriété. L'article 1er du Premier Protocole additionnel offre une protection non seulement contre une expropriation ou une privation de propriété (premier alinéa, seconde phrase) mais également contre toute ingérence dans le droit au respect des biens (premier alinéa, première phrase). Un impôt ou une autre contribution constituent, en principe, une ingérence dans le droit au respect des biens.

En outre, aux termes de l'article 1er du Premier Protocole additionnel, la protection du droit de propriété « ne [porte] pas atteinte au droit que possèdent les États de mettre en vigueur les

COPIE NON CORRIGÉE

lois qu'ils jugent nécessaires pour réglementer l'usage des biens conformément à l'intérêt général ou pour assurer le paiement des impôts ou d'autres contributions ou des amendes ».

L'ingérence dans le droit au respect des biens n'est compatible avec ce droit que si elle est raisonnablement proportionnée au but poursuivi, c'est-à-dire si elle ne rompt pas le juste équilibre entre les exigences de l'intérêt général et celles de la protection de ce droit. Bien que le législateur fiscal dispose d'un large pouvoir d'appréciation, un impôt viole dès lors ce droit s'il fait peser sur le contribuable une charge excessive ou porte fondamentalement atteinte à sa situation financière (CEDH, 31 janvier 2006, *Dukmedjian c. France*, ECLI:CE:ECHR:2006:0131JUD006049500, §§ 52-58; 7 décembre 2023, *Waldner c. France*, ECLI:CE:ECHR:2023:1207JUD002660416, § 44).

B.5.3. Il ressort de ce qui est dit en B.4.4 que les dispositions en cause ne produisent pas des effets disproportionnés et ne font dès lors pas peser une charge excessive sur les redevables de la taxe sur les bénéfices résultant de la planification spatiale, de sorte qu'elles sont compatibles avec l'article 16 de la Constitution, lu en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel.

COPIE NON CORRIGÉE

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

Les articles 2.6.10 et 2.6.11 du Code flamand de l'aménagement du territoire ne violent pas les articles 10, 11, 16 et 172 de la Constitution, lus en combinaison avec l'article 1er du Premier Protocole additionnel à la Convention européenne des droits de l'homme.

Ainsi rendu en langue néerlandaise et en langue française, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 19 novembre 2026.

Le greffier, La présidente,

Nicolas Dupont Joséphine Moerman

COPIE NON CORRIGÉE