



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 95/2026
du 10 septembre 2026
Numéro du rôle : 8502**

En cause : les questions préjudicielles relatives à l'article 91 du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec les articles 90, alinéa 1^{er}, 8° et 10°, et 93bis, 1°, du même Code, posées par la Cour d'appel de Gand.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents Joséphine Moerman et Pierre Nihoul, et des juges Sabine de Bethune, Emmanuelle Bribosia, Willem Verrijdt, Kattrin Jadin et Frank Fleerackers, assistée du greffier Nicolas Dupont, présidée par la présidente Joséphine Moerman,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

I. Objet des questions préjudicielles et procédure

Par un arrêt du 24 juin 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 26 juin 2025, corrigé par un arrêt du 9 septembre 2025, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 11 septembre 2025, la Cour d'appel de Gand a posé les questions préjudicielles suivantes :

« - Les dispositions de l'article 91 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992), lues en combinaison avec les articles 90, 8° et 10°, et 93bis, 1°, du même Code, violent-elles les articles 10 et 11 de la Constitution, interprétées en ce sens que l'article 90, 8°, du CIR 1992 doit s'appliquer à l'intégralité de la plus-value réalisée sur un bien immobilier où est établie l'habitation propre du contribuable, lorsqu'il est constaté que la valeur vénale du bâtiment est inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble, de sorte qu'en raison de l'application de l'article 90, 8°, au lieu de l'article 90, 10°, du CIR 1992, le contribuable n'a pas droit à l'exonération, prévue à l'article 93bis, 1°, du même Code, de la plus-value sur l'habitation propre, sans qu'existe à cet égard une justification objective et raisonnable ?

- Les dispositions de l'article 91 du CIR 1992 violent-elles les articles 10 et 11 de la Constitution, interprétées en ce sens que l'article 90, 8°, du même Code doit s'appliquer à l'intégralité de la plus-value réalisée sur des terrains sur lesquels sont érigés des bâtiments dont

la valeur vénale est inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble, sans aucune justification objective et raisonnable, dans le texte légal ou ses travaux préparatoires, quant à la fixation, à 30 %, de cette limite, et que naît une discrimination injustifiée, y compris dans le mode de calcul de la plus-value, entre les contribuables qui se situent juste au-dessus de cette limite de 30 % et ceux qui se situent juste au-dessous de celle-ci ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Francis Missault et Mercedes Van Volcem, assistés et représentés par Me Michel Maus, avocat au barreau de Gand;

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par Me Carmenta Decordier et Me Tine Bricout, avocates au barreau de Gand.

Par ordonnance du 3 juin 2026, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs Frank Fleerackers et Emmanuelle Bribosia, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos à l'expiration de ce délai et l'affaire serait mise en délibéré.

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

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

II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le 4 juin 2015, les parties appelantes devant la juridiction *a quo* vendent un bien immobilier qu'elles et une société qu'elles administrent avaient acquis le 4 février 2011 et dont un des bâtiments avait été l'habitation familiale. Dans leur déclaration fiscale pour l'exercice d'imposition 2016, les parties appelantes ne mentionnent pas la moindre plus-value dans le cadre de la vente du bien immobilier. L'administration fiscale estime toutefois que la plus-value réalisée est imposable en vertu des articles 90, alinéa 1er, 8°, et 91 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992). Selon l'administration, la valeur vénale des bâtiments érigés sur le bien immobilier était en effet inférieure à 30 % du prix de réalisation global du bien.

Leurs réclamations auprès de l'administration ayant été rejetées, les parties appelantes devant la juridiction *a quo* introduisent une requête devant le Tribunal de première instance de Flandre occidentale, division de Bruges. Sur la base du rapport d'un expert judiciaire, le Tribunal juge que la plus-value réalisée est effectivement imposable.

Les parties appelantes devant la juridiction *a quo* font ensuite appel, devant la Cour d'appel de Gand, de la décision rendue par le Tribunal de première instance. La Cour d'appel constate que, lors de la vente du bien immobilier, la valeur vénale des bâtiments était inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble du bien immobilier et elle juge que ce dernier doit, en vertu de l'article 91 du CIR 1992, être assimilé à un bien non bâti, auquel le régime de l'impôt sur les plus-values visé à l'article 90, alinéa 1er, 8°, du CIR 1992 est applicable. Dès lors que les parties appelantes devant la juridiction *a quo* invoquent plusieurs problèmes de constitutionnalité, la

Cour d'appel estime qu'il y a lieu, avant de statuer sur le fond, de poser à la Cour les questions préjudicielles reproduites plus haut.

III. *En droit*

- A -

A.1. Le Conseil des ministres estime avant tout que la réponse aux questions préjudicielles n'est pas utile à la solution du litige pendant devant la juridiction *a quo* et que ces questions n'appellent dès lors pas de réponse. Il fait valoir que, dans les questions préjudicielles qu'elle pose, la juridiction *a quo* se fonde sur la situation dans laquelle les contribuables vendent leur habitation propre, alors que la situation des parties appelantes devant cette juridiction ne peut être ramenée à ce postulat. Il soutient que la superficie du domaine que les parties appelantes ont vendu était supérieure à un hectare, que deux bâtiments étaient érigés sur ce domaine et que celui-ci comprenait non seulement un jardin, mais également deux grands parcs. En ce qui concerne les bâtiments, il relève que l'un était utilisé comme habitation familiale par les contribuables et que l'autre devait initialement servir de bureau pour leur cabinet d'avocats, mais qu'il a été loué plus tard comme logement de vacances. Il estime qu'on ne saurait donc affirmer que les contribuables ont affecté le bien immobilier à leur seule habitation familiale. En outre, ces derniers avaient acheté le domaine conjointement avec une société, et ce domaine a été vendu comme terrain de projet, alors qu'au moment de la vente, il était déjà clair que tous les bâtiments existants seraient démolis. En effet, l'agent immobilier qui a acheté le domaine avait l'intention d'y construire 89 résidences-services.

A.2. Dans la mesure où la Cour estimerait que les questions préjudicielles appellent néanmoins une réponse, le Conseil des ministres fait valoir que les catégories de contribuables mentionnées dans ces questions, à savoir, d'une part, les contribuables qui vendent un bien immobilier dont la valeur de l'habitation propre est supérieure à 30 % de la valeur totale dudit bien et, d'autre part, les contribuables qui vendent un bien immobilier dont la valeur de l'habitation propre est inférieure à 30 % de la valeur totale dudit bien ne sont pas suffisamment comparables. Selon lui, lorsque l'habitation propre est vendue et que sa valeur est inférieure à 30 % de la valeur totale du bien immobilier, le bâtiment est accessoire par rapport au terrain et la plus-value réalisée lors de cette vente peut difficilement être considérée comme une plus-value sur la vente d'un bien bâti. En revanche, lorsque l'habitation propre est vendue et que sa valeur est supérieure à 30 % de la valeur totale du bien immobilier, ce n'est plus le bâtiment, mais bien le terrain qui est accessoire, et la plus-value réalisée lors de cette vente peut être considérée comme une plus-value sur la vente d'un bien bâti. Il déduit des termes « cession à titre onéreux de l'habitation » employés à l'article 93bis, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) que, par l'exonération contenue dans cette disposition, le législateur n'a nullement voulu mettre l'accent sur le terrain sur lequel se trouve l'habitation. Le Conseil des ministres estime donc que l'on ne saurait comparer les objets de la vente dans les deux situations.

A.3. Dans la mesure où la Cour estimerait que les catégories de contribuables visées dans les questions préjudicielles sont suffisamment comparables, les différences de traitement soulevées dans ces questions sont, selon lui, raisonnablement justifiées.

A.4.1. En ce qui concerne la première question préjudicielle, le Conseil des ministres fait valoir que, par les dispositions contenues dans l'article 90, alinéa 1er, 8° et 10°, du CIR 1992, le législateur a voulu, d'une part, éviter les contestations sur la question de savoir ce qui relève ou non de la gestion normale du patrimoine privé, en prévoyant des critères objectifs, et, d'autre part, lutter contre la spéculation dans le secteur immobilier. Il souligne qu'à l'origine, seuls les biens non bâtis étaient pris en compte pour déterminer l'impôt sur la plus-value (article 90, alinéa 1er, 8°, du CIR 1992) et que le régime des biens bâtis n'a été instauré que par la suite (article 90, alinéa 1er, 10°, du CIR 1992). Il ajoute que, dans ce cadre, il était nécessaire d'établir une distinction claire entre les biens non bâtis et les biens bâtis, notamment pour éviter les abus. C'est pour cette raison que le législateur a instauré la limite de 30 % (article 91 du CIR 1992). Selon lui, le législateur a ainsi voulu, entre autres, éviter qu'un bâtiment soit érigé sur un bien non bâti dans le but d'éluder l'impôt sur les plus-values. À cet égard, le législateur a opté pour une limite forfaitaire, sans qu'une distinction doive être opérée entre le bien bâti et le bien non bâti, de sorte

que l'intégralité de la plus-value est imposée selon le même régime. Selon le Conseil des ministres, le législateur a voulu, par cette limite forfaitaire, éviter les contestations relatives à une distinction entre le bâtiment et le terrain, et il a également voulu éviter que le contribuable soit tenu d'apporter des preuves que l'administration fiscale devra ensuite contrôler. Une exonération pour habitation propre dans les situations visées à l'article 91 du CIR 1992 serait, selon lui, source d'abus.

A.4.2. Le Conseil des ministres fait valoir que l'article 91 du CIR 1992, qui prévoit la limite de 30 %, constitue une application de l'adage *accessorium sequitur principale* (l'accessoire suit le principal). Un bâtiment est toujours érigé sur un terrain, mais, dans certains cas, la valeur de ce bâtiment est négligeable par rapport à celle du terrain, de sorte qu'il faut, selon lui, fixer une limite claire. Il estime à cet égard que le législateur, lorsqu'il élabore un régime fiscal spécial, peut appréhender la diversité des situations d'une manière approximative et simplificatrice, étant donné qu'il est impossible de tenir compte des particularités de chaque situation individuelle.

A.4.3. Le Conseil des ministres conclut que la limite de 30 % prévue à l'article 91 du CIR 1992 constitue un critère objectif et que la différence de traitement soulevée dans la première question préjudicielle est pertinente et proportionnée au regard des objectifs poursuivis par le législateur.

A.5.1. En ce qui concerne la seconde question préjudicielle, le Conseil des ministres fait valoir que l'article 91 du CIR 1992 repose sur l'idée que les biens immobiliers dont les bâtiments ne représentent qu'une part minime de la valeur totale du bien doivent, sur le plan fiscal, être traités comme des biens non bâtis, et ce, conformément au principe *accessorium sequitur principale*. À la lumière de ce principe, il est selon lui pertinent et raisonnable de prévoir une limite de 30 % à partir de laquelle il peut être déterminé de manière objective et prévisible si la valeur du bâtiment doit ou non être considérée comme négligeable par rapport à la valeur totale du bien immobilier. Il considère qu'une limite inférieure serait disproportionnée au regard de l'objectif de lutter contre la spéculation foncière. Il ajoute que le recours à une valeur limite permet d'éviter les contestations.

A.5.2. Le Conseil des ministres déduit en outre de la jurisprudence de la Cour que le législateur fiscal peut faire usage d'une limite forfaitaire lorsque l'efficacité recherchée de la mesure fiscale et les frais administratifs y afférents l'empêchent de tenir compte du fait que les contribuables se trouvent dans les situations les plus diverses. Le législateur fiscal peut donc appréhender la diversité des situations en faisant usage de catégories générales.

A.6.1. En ce qui concerne la première question préjudicielle, les parties appelantes devant la juridiction *a quo* font valoir qu'il ne saurait être contesté que les dispositions en cause font naître une différence de traitement au sein d'une même catégorie de personnes, celle des contribuables disposant d'une habitation propre : dans un cas, la plus-value réalisée sur l'habitation propre est exonérée, alors que dans l'autre, elle ne l'est pas. Selon elles, cette différence de traitement n'est pas raisonnablement justifiée.

A.6.2. Les parties appelantes devant la juridiction *a quo* estiment que non seulement l'article 91 mais également l'article 93bis du CIR 1992 dérogent au régime contenu dans l'article 90, alinéa 1er, 10°, de ce Code. Elles considèrent qu'il découle des travaux préparatoires des articles 91 et 93bis du CIR 1992, ainsi que du rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3° de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne », que l'habitation propre du contribuable est exonérée de l'impôt sur les plus-values. Selon elles, en juger autrement ferait naître une différence de traitement injustifiée.

Selon les parties appelantes devant la juridiction *a quo*, l'article 91 du CIR 1992 constitue une disposition anti-abus par laquelle le législateur a voulu éviter que des biens immobiliers comportant des bâtiments de faible valeur, comme un hangar, une serre ou un bâtiment délabré, soient exclus du régime des plus-values applicable aux terrains. Elles soulignent que, dans ce cadre, les travaux préparatoires ne font pas référence à l'habitation propre du contribuable.

A.7. En ce qui concerne la seconde question préjudicielle, les parties appelantes devant la juridiction *a quo* font valoir que le législateur n'a ni motivé ni expliqué la limite de 30 %. Elles en déduisent que cette limite est arbitraire et discriminatoire. Se référant à l'arrêt de la Cour n° 117/2025 du 18 septembre 2025 (ECLI:BE:GHCC:2025:ARR.117), elles font valoir que la circonstance qu'un contribuable vend un bien immobilier dont la valeur vénale des bâtiments est inférieure à 30 % de la valeur totale du bien ne permet pas en

soi de conclure à un abus. Selon elles, il ne saurait être question d'abus lorsqu'un terrain à bâtir sur lequel est érigée une habitation bien entretenue voit sa valeur augmenter en raison des circonstances, comme une forte augmentation des prix du foncier, de sorte que la valeur vénale du bâtiment devient inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble.

- B -

B.1. Les questions préjudicielles concernent les articles 90, alinéa 1er, 8° et 10°, 91 et 93bis, 1°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : le CIR 1992) et portent sur les conditions auxquelles la plus-value réalisée à l'occasion de la vente d'un bien bâti est soumise à l'impôt sur les revenus.

B.2.1. Les articles 90, alinéa 1er, 8° et 10°, 91 et 93bis, 1°, du CIR 1992, dans leur version applicable au litige soumis à la juridiction *a quo*, disposent :

« Art. 90. Les revenus divers sont :

[...]

8° les plus-values réalisées, à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles non bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse :

a) de biens qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition a été soumis à la formalité d'enregistrement;

b) de biens qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les huit ans de la date de l'acte authentique d'acquisition à titre onéreux par le donateur ou, à défaut d'acte authentique, de la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition à titre onéreux par le donateur a été soumis à la formalité d'enregistrement;

[...]

10° les plus-values réalisées à l'occasion d'une cession à titre onéreux, sur des immeubles bâtis situés en Belgique ou sur des droits réels autres qu'un droit d'emphytéose ou de superficie ou qu'un droit immobilier similaire portant sur ces immeubles, pour autant qu'il s'agisse :

a) de biens bâtis qui ont été acquis à titre onéreux et qui sont aliénés dans les cinq ans de la date d'acquisition;

b) de biens bâtis qui ont été acquis par voie de donation entre vifs et qui sont aliénés dans les trois ans de l'acte de donation et dans les cinq ans de la date d'acquisition à titre onéreux par le donateur;

c) de biens non bâtis qui ont été acquis à titre onéreux ou par voie de donation entre vifs, sur lesquels un bâtiment a été érigé par le contribuable, dont la construction a débuté dans les cinq ans de l'acquisition du terrain à titre onéreux par le contribuable ou par le donateur et pour autant que l'ensemble ait été aliéné dans les cinq ans de la date de la première occupation ou location de l'immeuble.

Par date d'acquisition ou d'aliénation, on entend :

- la date de l'acte authentique de l'acquisition ou de l'aliénation;
- ou, à défaut d'acte authentique, la date à laquelle tout autre acte ou écrit constatant l'acquisition ou l'aliénation a été soumis à la formalité d'enregistrement ».

« Art. 91. Par dérogation à l'article 90, alinéa 1er, 10°, les plus-values réalisées sur des terrains sur lesquels sont érigés des bâtiments dont la valeur vénale est inférieure à 30 p.c. du prix de réalisation de l'ensemble, tombent dans le champ d'application de l'article 90, alinéa 1er, 8° ».

« Art. 93bis. Par dérogation à l'article 90, alinéa 1er, 10°, ne sont pas imposables les plus-values constatées à l'occasion :

1° de la cession à titre onéreux de l'habitation qui a été l'habitation propre du contribuable pendant une période ininterrompue d'au moins 12 mois qui précède le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu. Toutefois, une période de 6 mois au maximum, durant laquelle l'habitation doit rester inoccupée, pourra s'intercaler entre la période d'au moins 12 mois et le mois au cours duquel l'aliénation a eu lieu; ».

B.2.2. À l'origine, l'imposition des plus-values était limitée aux biens non bâtis (article 90, alinéa 1er, 8°, du CIR 1992). L'arrêté royal du 20 décembre 1996 « portant des mesures fiscales diverses en application des articles 2, § 1er, et 3, § 1er, 2° et 3°, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne » (ci-après : l'arrêté royal du 20 décembre 1996), confirmé par l'article 2 de la loi du 13 juin 1997 « portant confirmation des arrêtés royaux pris en application de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, et la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes

légaux des pensions » (ci-après : la loi du 13 juin 1997), a étendu cette imposition aux biens bâtis.

B.2.3. Les articles 90, alinéa 1er, 8°, et 91, en cause, du CIR 1992 ont initialement été insérés par les articles 5 et 6 de la loi du 15 juillet 1966 « modifiant le Code des impôts sur les revenus » (ci-après : la loi du 15 juillet 1966). Les articles 90, alinéa 1er, 10°, et 93bis, 1°, en cause, ont été insérés par les articles 13 et 16 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996, confirmé par la loi du 13 juin 1997.

Les travaux préparatoires de la loi du 15 juillet 1966 mentionnent :

« Dans le régime actuel, restent donc à l'abri de toute emprise fiscale les gains, parfois excessifs, réalisés par certains contribuables à l'occasion de l'aliénation d'immeubles non bâtis, alors même que la plus-value de ces immeubles résulte essentiellement soit de travaux d'infrastructure financés par la collectivité, soit d'investissements effectués par des entreprises du secteur privé - parfois avec l'aide financière des pouvoirs publics -, soit de toutes autres circonstances particulièrement favorables à l'épargne immobilière; en outre, cette situation constitue incontestablement une incitation aux opérations foncières spéculatives.

Pour ce double motif, le Gouvernement estime qu'il convient, non pas de généraliser la taxation des plus-values immobilières, mais tout au moins de prendre des mesures pour freiner la spéculation foncière, lesquelles pourraient simultanément contribuer à réorienter quelque peu certains capitaux vers l'épargne mobilière » (*Doc. parl.*, Chambre, 1965-1966, n° 198/1, p. 12).

« Quant aux mesures destinées à freiner la spéculation foncière, elles répondent à une préoccupation de justice fiscale en même temps qu'au souci de stopper la hausse désordonnée des prix des terrains à bâtir » (*Doc. parl.*, Sénat, 1965-1966, n° 284, p. 4).

Le Rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 20 décembre 1996 mentionne :

« Il est proposé de faire contribuer les biens immobiliers, à l'exclusion de la maison d'habitation du contribuable, à l'objectif que le Gouvernement s'est fixé, d'une part en augmentant le coefficient de majoration des revenus cadastraux imposables à l'impôt des personnes physiques, et d'autre part en étendant la taxation existante des plus-values sur terrains aux biens immeubles bâtis » (Rapport au Roi, *Moniteur belge*, 31 décembre 1996, p. 32635).

« Il est proposé d'étendre aux immeubles bâtis la taxation qui frappe actuellement les plus-values réalisées sur des terrains par des personnes physiques, dans le cadre de la gestion de leur patrimoine privé ou par certaines personnes morales » (*ibid.*, p. 32641).

Quant à la recevabilité des questions préjudicielles

B.3.1. Le Conseil des ministres fait valoir que la réponse aux questions préjudicielles n'est pas utile à la solution du litige soumis à la juridiction *a quo* et que ces questions n'appellent dès lors pas de réponse.

B.3.2. C'est en règle à la juridiction *a quo* qu'il appartient d'apprécier si les réponses aux questions préjudicielles sont utiles à la solution du litige. Ce n'est que lorsque tel n'est manifestement pas le cas que la Cour peut décider que les questions n'appellent pas de réponse.

B.3.3. Il découle des questions préjudicielles que la Cour est invitée à se prononcer sur la constitutionnalité de l'imposition de la plus-value réalisée sur des biens non bâtis et bâtis, lorsque la plus-value réalisée sur un bien bâti doit être imposée comme la plus-value réalisée sur un bien non bâti parce que le bâtiment représente une valeur vénale qui est inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble. Du fait de l'assimilation à un bien non bâti, il ne peut être tenu compte de l'exonération d'impôt pour habitation propre, telle qu'elle est prévue à l'article 93bis, 1°, du CIR 1992, alors que l'exonération fiscale pour habitation propre s'applique effectivement lorsque la plus-value réalisée sur un bien bâti ne doit pas être imposée comme la plus-value réalisée sur un bien non bâti. La Cour doit également se prononcer sur la constitutionnalité de la limite de 30 %.

La plus-value réalisée dans l'instance soumise à la juridiction *a quo* est le résultat d'une cession à titre onéreux dans les cinq ans de la date d'acquisition à titre onéreux d'un bien bâti.

La Cour limite son examen à cette hypothèse.

B.3.4. L'arrêt de renvoi ne permet pas de conclure que la réponse aux questions préjudicielles ne serait pas utile à la solution du litige soumis à la juridiction *a quo*. Une réponse affirmative de la Cour pourrait en effet avoir des répercussions sur les cotisations à l'impôt sur les revenus que les parties appelantes dans l'instance soumise à la juridiction *a quo* doivent payer pour l'exercice d'imposition 2016.

B.3.5. La Cour rejette l'exception.

Quant au fond

B.4.1. Par la première question préjudicielle, la juridiction *a quo* demande à la Cour si l'article 91 du CIR 1992, lu en combinaison avec les articles 90, alinéa 1er, 8° et 10°, et 93bis, 1°, du CIR 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution, dès lors que l'impôt sur la plus-value est calculé sur « l'intégralité de la plus-value réalisée sur un bien immobilier où est établie l'habitation propre du contribuable, lorsqu'il est constaté que la valeur vénale du bâtiment est inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble, de sorte qu'en raison de l'application de l'article 90, [alinéa 1er,] 8°, [du CIR 1992] le contribuable n'a pas droit à l'exonération, prévue à l'article 93bis, 1°, du même Code, de la plus-value sur l'habitation propre, sans qu'existe à cet égard une justification objective et raisonnable ».

Par la seconde question préjudicielle, la juridiction *a quo* demande à la Cour si l'article 91 du CIR 1992 viole les articles 10 et 11 de la Constitution en fixant la limite de la valeur vénale des bâtiments à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble, « sans aucune justification objective et raisonnable, dans le texte légal ou ses travaux préparatoires, quant à la fixation, à 30 %, de cette limite ».

B.4.2. Lorsque, en application de l'article 91 du CIR 1992, un bien bâti doit être assimilé à un bien non bâti, l'article 93bis, 1°, du CIR 1992 ne peut plus être appliqué. En effet, cette assimilation crée une fiction d'absence de tout bâtiment, et par conséquent de la possibilité d'habiter le bien.

Les deux questions préjudicielles portent sur la compatibilité de l'article 91 du CIR 1992 avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qui concerne l'assimilation de biens bâtis à des biens non bâtis, de sorte que les deux questions sont traitées conjointement.

B.5. Les articles 10 et 11 de la Constitution garantissent le principe d'égalité et de non-discrimination.

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

L'existence d'une telle justification doit s'apprécier en tenant compte du but et des effets de la mesure critiquée ainsi que de la nature des principes en cause; le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsqu'il est établi qu'il n'existe pas de rapport raisonnable de proportionnalité entre les moyens employés et le but visé.

B.6. En matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. Le pouvoir de prévoir des exceptions à certains impôts sur les plus-values est inhérent au pouvoir de taxer. Il appartient au législateur de déterminer les modalités et les conditions de cet impôt sur les plus-values. Il n'appartient pas à la Cour de statuer sur l'opportunité ni sur le caractère souhaitable de cet impôt. Les choix de société qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner de tels choix politiques et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

B.7. Contrairement à ce que soutient le Conseil des ministres, les catégories de personnes visées, à savoir, d'une part, les contribuables qui vendent un bien bâti considéré comme habitation propre dont la valeur vénale excède 30 % du prix de réalisation de l'ensemble et, d'autre part, les contribuables qui vendent un bien bâti considéré comme habitation propre dont la valeur vénale est inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble, sont suffisamment comparables.

Il ne faut pas confondre différence et non-comparabilité. La circonstance que les contribuables, lorsqu'ils vendent un bien bâti considéré comme habitation propre dont la valeur vénale est inférieure ou supérieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble, sont redevables d'impôts sur deux types de revenus différents, à savoir les plus-values sur les biens bâtis, y compris l'exonération fiscale pour habitation propre, et les plus-values sur les biens non bâtis, peut certes constituer un élément dans l'appréciation d'une différence de traitement, mais elle ne saurait suffire à conclure à la non-comparabilité, sans quoi le contrôle au regard du principe d'égalité et de non-discrimination serait vidé de toute substance.

B.8. La différence de traitement repose sur un critère objectif, à savoir le constat que la plus-value a été réalisée sur un bien bâti ou sur un bien non bâti, sachant que sont également considérés comme biens non bâtis les biens bâtis dont la valeur vénale des bâtiments est inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble.

B.9.1. La raison pour laquelle la limite de 30 % a été choisie n'est pas mentionnée dans les travaux préparatoires, mais la Cour ne saurait conclure à la violation du principe d'égalité et de non-discrimination au seul motif que la justification raisonnable d'une différence de traitement ne ressortirait pas des travaux préparatoires. Le constat qu'une telle justification n'est pas mentionnée dans les travaux préparatoires n'exclut pas qu'une mesure ait pour fondement un objectif d'intérêt général pouvant raisonnablement justifier la différence de traitement qui en découle.

B.9.2. L'article 91 en cause du CIR 1992 a initialement été inséré par l'article 6 de la loi du 15 juillet 1966, qui est devenu l'article 67*bis* du CIR 1964.

Les travaux préparatoires de la loi du 15 juillet 1966 mentionnent :

« Le présent projet de loi tend à réaliser, dans le domaine des impôts directs, les engagements que le Gouvernement a annoncés [...]

Ils visent :

[...]

À lutter contre la spéculation foncière par la taxation des plus-values réalisées sur les immeubles non bâtis » (*Doc. parl.*, Chambre, 1965-1966, n° 198/1, p. 1).

« Pour éviter toute discussion dans le cas de terrains sur lesquels sont érigés des bâtiments (par exemple : terrain agricole sur lequel se trouve un hangar destiné à abriter du matériel ou des animaux; terrain maraîcher sur lequel est érigé une remise à outils ou une serre; terrain à bâtir recouvert d'un immeuble en ruine ou destiné à être démoli), [...] il est prévu :

1° que seront assimilés à des immeubles non bâtis, les terrains qui supportent des bâtiments dont la valeur vénale est inférieure à 30 p.c. du prix global de réalisation; » (*ibid.*, pp. 13-14).

« Lorsque les terrains supportent des constructions de faible importance ou de faible valeur par rapport à la valeur globale de l'immeuble, la ventilation du prix de réalisation entre le prix du terrain et celui des constructions serait incontestablement une source de discussions et d'abus qu'il convient d'éviter » (*ibid.* p. 21).

Il ressort des travaux préparatoires précités que la fixation de la limite de 30 % vise à lutter contre la spéculation foncière, tout en optant pour un critère clair permettant d'éviter les contestations et les abus.

Ces objectifs sont légitimes.

B.10.1. L'article 93*bis*, 1°, en cause, du CIR 1992 a été inséré par l'article 16 de l'arrêté royal du 20 décembre 1996. Le rapport au Roi précédant cet arrêté royal mentionne :

« N'est pas visée par cette mesure la maison d'habitation du contribuable pour laquelle il peut bénéficier de la déduction pour habitation visée à l'article 16, CIR 92, pendant la période comprise entre le 1^{er} janvier de l'année qui précède celle au cours de laquelle a lieu l'aliénation et la date de celle-ci.

En cas de réalisation d'un ensemble comprenant des immeubles bâtis et non bâtis, la plus-value sera déterminée suivant les règles applicables aux immeubles bâtis, sauf dans le cas où la valeur vénale des bâtiments est inférieure à 30 p.c. du prix de réalisation de l'ensemble. Dans cette hypothèse, la plus-value réalisée sur l'ensemble sera déterminée suivant les règles applicables aux immeubles non bâtis » (Rapport au Roi, *Moniteur belge*, 31 décembre 1996, p. 32642).

Les travaux préparatoires de la loi du 13 juin 1997, laquelle a confirmé l'arrêté royal du 20 décembre 1996, mentionnent :

« Biens concernés [par l'impôt sur la plus-value] :

Les biens immeubles bâtis, à l'exclusion de la maison d'habitation au sens de l'article 16 du CIR lorsque l'occupation à ce titre s'est étendue sur une période couvrant au moins la partie de l'année avant l'aliénation plus toute l'année antérieure » (*Doc. parl.*, Chambre, 1996-1997, n° 925/8, p. 8).

B.10.2. Le rapport au Roi précédant l'arrêté royal du 20 décembre 1996 mentionne :

« L'article 2, § 1er, de la loi du 26 juillet 1996 visant à réaliser les conditions budgétaires de la participation de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne, qui attribue certains pouvoirs à Votre Majesté, est libellé comme suit :

‘ § 1er. Afin de permettre l'adhésion de la Belgique à l'Union économique et monétaire européenne et afin de respecter l'article 104C du Traité sur l'Union européenne et l'article 1er du Protocole sur la procédure concernant les déficits excessifs qui y est annexé, le Roi peut, par arrêté délibéré en Conseil des ministres, prendre les mesures visées à l'article 3 [I. Mesures relatives aux entreprises et II. Mesures relatives aux biens immobiliers].’ » (Rapport au Roi, *Moniteur belge*, 31 décembre 1996, p. 32635).

Permettre l'adhésion de la Belgique à l'Espace économique européen constitue un but légitime.

B.10.3. L'article 93*bis*, 1°, du CIR 1992 prévoit toutefois une exception à l'imposabilité de la plus-value réalisée lors d'une cession à titre onéreux d'un bien bâti lorsque ce dernier constitue une habitation propre. Le législateur a en effet considéré que le fait de posséder une habitation propre ne repose généralement pas sur une intention spéculative et qu'il répond à un besoin fondamental.

B.11.1. Eu égard au pouvoir d'appréciation étendu dont il dispose, le législateur a pu décider de fixer à 30 % la limite de la valeur vénale d'un bâtiment jusqu'à laquelle les biens bâtis sont assimilés à des biens non bâtis. Le législateur fiscal ne peut pas prendre en compte les particularités de chaque cas d'espèce. Plus spécifiquement, il doit pouvoir recourir à des

catégories qui, nécessairement, n'appréhendent la diversité des situations qu'avec un certain degré d'approximation, sachant que l'option d'un pourcentage oblige à fixer une limite quelque part.

Le législateur fiscal a pu raisonnablement considérer que le risque de spéculation foncière et de contestation était particulièrement élevé pour les biens bâtis dont la valeur vénale du bâtiment est inférieure à 30 % du prix de réalisation de l'ensemble, et que ces biens bâtis devaient donc, sur le plan fiscal, être traités comme des biens non bâtis.

Le législateur a également pu estimer qu'il s'indiquait de ne pas permettre l'application de l'exonération fiscale pour habitation propre (article 93*bis*, 1°, du CIR 1992), dès lors qu'au regard des montants en jeu, l'aspect spéculatif l'emporte sur la protection usuelle de l'habitation propre. Cette appréciation n'est pas manifestement erronée.

B.11.2. L'article 91 du CIR 1992 ne produit par ailleurs pas des effets disproportionnés, dès lors que l'article 101, § 2, du CIR 1992 dispose que le prix d'acquisition du bien bâti est majoré de 25 % de frais forfaitaires ou des frais d'acquisition réellement supportés si ceux-ci excèdent 25 % et de 5 % pour chaque année « écoulée entre la date d'acquisition et la date de constatation de l'aliénation », ainsi que des frais de travaux exécutés par des entrepreneurs enregistrés, de sorte que la limite réelle de la valeur vénale des bâtiments fixée à 30 % est *de facto* inférieure.

De plus, l'imposition maximale de la plus-value réalisée sur les biens bâtis et la présomption de spéculation foncière peuvent être évitées par un report de la cession à titre onéreux au-delà des cinq ans de la date d'acquisition (article 90, alinéa 1er, 10°, du CIR 1992).

B.12. L'article 91 du CIR 1992, lu en combinaison avec les articles 90, alinéa 1er, 8° et 10°, et 93*bis*, 1°, du même Code, est compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution.

Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

L'article 91 du Code des impôts sur les revenus 1992, lu en combinaison avec les articles 90, alinéa 1er, 8° et 10°, et 93*bis*, 1°, du même Code, ne viole pas les articles 10 et 11 de la Constitution.

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 10 septembre 2026.

Le greffier,

La présidente,

Nicolas Dupont

Joséphine Moerman