

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "L'analyse de la généralisation de la baisse de la TVA à 6 % pour les démolitions reconstructions, inscrite dans l'accord du gouvernement Vivaldi, en tant que mesure de relance".

Auteur : Gillet, Pierre-Louis

Promoteur(s) : 13885

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/11756>

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.

***L'analyse de la généralisation de la baisse de la TVA à 6 %
pour les démolitions reconstructions, inscrite dans l'accord
du gouvernement Vivaldi, en tant que mesure de relance***

Pierre-Louis GILLET

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Marc BOURGEOIS
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Paul-Philippe HICK

Sommaire

Depuis le 1^{er} janvier 2007, l'article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux prévoit l'application d'un taux de TVA de 6% pour la démolition suivie de la reconstruction d'un bâtiment d'habitation. Afin de pouvoir bénéficier de ce taux réduit de TVA, le bâtiment doit toutefois être situé dans l'une des grandes villes énumérées dans les arrêtés royaux du 12 août 2000, du 26 septembre 2001 et du 28 avril 2005. Face à la crise du COVID-19 la mesure a été temporairement étendue à l'ensemble du territoire belge du 1^{er} janvier 2021 jusqu'au 31 décembre 2022 pour donner au secteur de la construction un important stimulus fiscal. Cette mesure est toutefois assortie de conditions strictes qui s'inscrivent dans le cadre de la politique sociale du logement. Par ailleurs, la mesure est applicable lorsque des promoteurs immobiliers livrent des logements reconstruits à des acquéreurs qui utiliseront ensuite le logement comme habitation ou le donneront en location à ou via une agence immobilière sociale.

Introduction

L'épidémie du COVID-19 et le confinement subséquent décidé par les autorités fédérales belges ont occasionné des répercussions majeures sur notre économie. La dette publique a augmenté de 49,360 milliards pour atteindre 516,321 milliards d'euros au 31 décembre 2020, passant de 98,7 % à 115,1 % du produit intérieur brut, soit son plus haut niveau depuis l'introduction de l'euro.

Dans le secteur de la construction, la crise a provoqué, chez les entrepreneurs et les promoteurs, des carnets de commandes vides et des retards de commande. Selon les chiffres de Statbel¹, l'indice de production de l'industrie de la construction a ainsi baissé de 23,2% en mars 2020, par rapport à mars 2019. La Banque nationale belge a, quant à elle, enregistré une baisse des activités du secteur de la construction de 6,6% durant la premier trimestre 2020, marqué par deux semaines de confinement, et une baisse de 30% pour le second semestre².

Selon les estimations économiques de la Confédération Construction réalisées en mai 2020³, le secteur connaîtra une baisse de 10% ses activités en 2020, sans deuxième vague. La Confédération Construction constatait également une chute de 47% du côté ventes d'habitations neuves depuis le début de la crise du coronavirus.

Or, le secteur de la construction est un secteur majeur de l'économie belge. Il emploie actuellement directement et indirectement 680.000 personnes dans notre pays et représente 13,3% du produit national brut.

Face à ces constats, la Confédération de la construction a élaboré un plan de relance⁴ en vue de soutenir les investissements des ménages, des entreprises et des pouvoirs publics. Pour ce faire, la Confédération Construction s'est notamment appuyée sur les mesures mises en œuvre par le législateur belge à la suite de la crise financière de 2008 en vue de la reprise économique.

¹ D'autres indicateurs conjoncturels sont disponibles sur le site www.statbel.fgov.be/fr/themes/indicateurs-conjoncturels.

² BNB, *Les projections économiques pour la Belgique de la Banque nationale belge*, Automne 2020.

³ Communiqué de presse du 8 juillet 2020 de la Confédération Construction, www.cms.confederationconstruction.be/Presse/la-construction-craint-un-automne-2020-et-une-annee-2021-difficile.

⁴ Le plan de relance de la Confédération Construction est à découvrir sur le site : www.cms.confederatiebouw.be/Portals/0/Documents/Corona/Plans%20de%20relance.pdf?ver=2020-06-11-143008-703.

Le plan imaginé propose un arsenal de mesures pouvant être divisé entre les mesures de continuité, qui doivent avoir un impact à court terme, et les mesures de relance, qui doivent avoir un effet sur le moyen et le long termes. Parmi elles, la Confédération de la construction propose l'élargissement temporaire du champ d'application de la taxe sur la valeur ajoutée réduite à 6 % sur la démolition-reconstruction, jusqu'alors limité à 32 centres urbains.

Le plan de relance a ensuite été présenté aux Gouvernements fédéraux et régionaux. Suite au lobbying de la Confédération de la construction, la mesure est actée dans l'accord de Gouvernement *Vivaldi* du 30 septembre 2020 dans les termes suivants :

« Dans le cadre de la politique de logement social, le taux de TVA réduit de 6% applicable à la démolition et la reconstruction de bâtiments sera étendu à l'ensemble du territoire belge ».

La mesure est ensuite adoptée par la Chambre des représentants, via l'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020, qui remplace l'article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA. Elle est publiée au Moniteur belge le 30 décembre 2020 et entre en vigueur le 1^{er} janvier 2021 pour une période de deux ans.

La présente contribution vise à analyser la généralisation de la baisse de la TVA à 6% pour les démolitions reconstructions en tant que mesure de relance. Après un bref rappel concernant la taxe sur la valeur ajoutée en matière de construction (Chapitre 1), nous analyserons tout d'abord l'article 56 de la loi-programme du 27 décembre 2006 et ses modifications ultérieures, ayant pour objet la réduction du taux de la TVA à 6% pour les opérations de démolitions reconstructions dans 32 centres urbains, sous certaines conditions (Chapitre 2). Nous y évoquerons l'arrêt du 20 novembre 2008 de la Cour d'Arbitrage ainsi que le premier élargissement provisoire de la réduction à l'ensemble du territoire, à la suite de la crise financière de 2008. Nous évoquerons ensuite l'épidémie du COVID-19 ayant entraîné un second élargissement provisoire de la mesure à l'ensemble du pays, pour les années 2021-2022 (Chapitre 3). Nous verrons que l'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020 vise trois situations, que nous décrirons. Nous étudierons enfin la conformité de la mesure avec le droit européen (Chapitre 4) et son impact (Chapitre 5).

Chapitre 1 - La taxe sur la valeur ajoutée en matière de construction

Le Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne définit pas lui-même les taux applicables. Son article 37 donne la possibilité au Roi de les arrêter. Les taux sont ainsi définis par l'arrêté royal n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux. Cet arrêté prévoit un taux normal de 21% applicable aux biens et services visés par le Code de la TVA, et deux taux réduits de 6% et de 12%, qui constituent des dérogations⁵.

En matière de construction, le tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n°20 vise les travaux immobiliers et les opérations assimilées à des travaux immobiliers soumis au taux de 6%, tandis que le tableau B prévoit les biens et services soumis au taux de 12%. Des taux réduits sont prévus pour la rénovation et la réparation de logements privés⁶, les livraisons de biens destinés à l'hébergement de personnes handicapées et les travaux immobiliers affectés à de tels biens⁷, les livraisons de biens destinés au logement dans le cadre de la politique sociale et les travaux immobiliers sur de tels biens⁸ et les livraisons de biens destinés à l'enseignement et à l'encadrement des élèves et les travaux immobiliers affectés à de tels biens⁹.

Parmi les éléments essentiels pour l'application des taux réduits de TVA, on retrouve la destination de l'immeuble, la qualité du consommateur final et, dans certains cas, l'ancienneté du bâtiment¹⁰. Il incombe à l'assujetti revendiquant l'application d'un taux réduit de TVA de démontrer que les conditions y relatives sont respectées, depuis la loi-programme du 27 décembre 2006.

Rappelons enfin que l'achat de matériaux, sans placement par le fournisseur, est soumis au taux propre de ces matériaux. Il en va de même pour certains éléments qui, bien qu'ayant fait l'objet d'un placement par le fournisseur, ne sont pas considérés comme immobilisés par nature, comme par exemple, les appareils ménagers.

⁵ P.HICK, *Démolition et reconstruction- Extensions temporaires du taux réduit*, Anthemis, 2021, p.3.

⁶ Tableau A, rubriques XXXI et XXXVIII l'arrêté royal n°20.

⁷ Tableau A, rubriques XXXII et XXXIII de l'arrêté royal n°20.

⁸ Tableau A, rubrique XXXVI et tableau B rubriques X et XI de l'arrêté royal n°20.

⁹ Tableau A, rubrique XXXVIII de l'arrêté royal n°20.

¹⁰ T.LAMPARELLI, *La TVA et les taux réduits dans le secteur de la construction*, Kluwer, 2019, pp.1 et s.

Chapitre 2 - L'adoption d'une TVA à 6 % pour les opérations de démolitions-reconstructions dans 32 centres urbains

L'inoccupation et l'insalubrité des bâtiments constituent un véritable fléau en termes urbanistique et de sécurité. Elles conduisent à une augmentation de la criminalité et à un sentiment d'insécurité. La mission de lutter contre l'inoccupation et l'insalubrité des bâtiments a été confiée aux communes, en tant que pouvoir le plus proche du citoyen, qui disposent de plusieurs outils¹¹.

Section 1 - La démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment par ou pour le compte du maître d'ouvrage

Afin de revitaliser le logement situé dans les quartiers défavorisés des grandes villes dans lesquelles des habitations insalubres ou abandonnées sont les plus régulièrement constatées, et de lutter contre l'insécurité urbaine qui en découle, le législateur fédéral a décidé de mettre en œuvre une politique fiscale préférentielle par la réduction à un taux de 6 % de taxe sur la valeur ajoutée pour les opérations de démolitions reconstruction dans certains centres urbains.

L'article 56 de la loi-programme du 27 décembre 2006 insère une nouvelle rubrique dans le tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n°20. En vertu de cette nouvelle rubrique, un taux de TVA réduit de 6% s'applique, à partir du 1^{er} janvier 2007, pour la démolition et la reconstruction conjointe de bâtiments destinés à être utilisé exclusivement ou à titre principal comme logement privé dans certaines zones urbaines. La mesure s'inscrit dans le cadre de la politique sociale du logement¹².

Les conditions pour pouvoir bénéficier de ce taux réduit de 6 % sont fixées par la rubrique XXXVII, alinéa 2, 2°, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux. Décrivons-les brièvement¹³.

¹¹ A.PONCHAULT, *La lutte contre les logements inoccupés réformés*, Mouvement communal, 2017.

¹² T.LAMPARELLI, *op.cit.*, pp 213 et s.

¹³ Pour une description détaillée des conditions, nous renvoyons à la circulaire n°AAF 3/2007 du 15 février 2007.

a) Le bénéficiaire¹⁴

Les travaux de démolition et de reconstruction doivent être effectués par le maître de l'ouvrage ou pour son compte, par un entrepreneur. Dans l'hypothèse où le maître de l'ouvrage a recours à un entrepreneur, le taux réduit ne s'applique qu'entre eux et non aux éventuels sous-traitants.

b) Le champ d'application matériel¹⁵

Les travaux immobiliers ayant pour objet la démolition et la reconstruction d'un bâtiment d'habitation doivent constituer une même opération et être situés sur la même parcelle cadastrale. Le taux s'applique aux travaux de finition énumérés à la rubrique XXXI, §3, 3^o à 6^o, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n^o20.

Par contre, la loi exclut du bénéfice de la mesure une série d'opérations telles que les travaux de culture, de jardinage, de clôture ou de nettoyage. Il en va de même pour les opérations qui ont pour objet les dépendances, piscines, saunas, mini-golfs et autres courts de tennis. Pour ces opérations, le taux normal de 21 % continue donc à s'appliquer.

c) Le champ d'application territorial¹⁶

La réduction du taux sur la valeur ajoutée ne concerne pas l'ensemble du pays. La mesure est en effet destinée à servir de stimulus fiscal en faveur de la reconstruction de bâtiments d'habitation dans les centres urbains étant les plus confrontés aux problèmes d'inoccupation et d'insalubrité.

Les opérations doivent concerner un bâtiment d'habitation qui est situé dans une des zones urbaines définies par l'autorité compétente des grandes villes énumérées dans les arrêtés royaux du 12 août 2000, du 26 septembre 2001 et du 28 avril 2005 en exécution de l'article 3 de la loi du 17 juillet 2000 déterminant les conditions auxquelles les autorités locales peuvent bénéficier d'une aide financière de l'Etat dans le cadre de la politique urbaine.

Les arrêtés précités retiennent 32 zones urbaines sur l'ensemble du territoire belge, réparties comme suit :

¹⁴ Circulaire n^o AAF 3/2007, *op.cit.*, pt.80.

¹⁵ Circulaire n^o AAF 3/2007, *op.cit.*, pt.80.

¹⁶ Circulaire n^o AAF 3/2007, *op.cit.*, pt.79.

- 13 sur le territoire de la Région flamande (Alost, Anvers, Bruges, Courtrai, Gand, Genk, Hasselt, Louvain, Malines, Ostende, Roulers, Saint-Nicolas et Termonde) ;
- 10 sur le territoire de la Région de Bruxelles-Capitale (Anderlecht, Bruxelles, Etterbeek, Forest, Ixelles, Molenbeek-Saint-Jean, Saint-Gilles, Saint-Josse-ten-Noode, Schaerbeek et Uccle) ;
- 9 sur le territoire de la Région wallonne : Charleroi, La Louvière, Liège, Mons, Mouscron, Namur, Seraing, Tournai et Verviers.

d) Le bâtiment reconstruit doit être destiné au logement privé¹⁷

Les opérations doivent être relatives à un bâtiment qui, après l'exécution des travaux est utilisé, exclusivement ou à titre principal comme logement privé. En cas d'habitation mixte, il est fait usage de la règle selon laquelle l'accessoire suit le principal. Dès lors, le taux applicable dépend de la prédominance de l'affectation privée (taux de 6%) ou de l'affectation professionnelle (taux de 21%).

e) Le bien démoli doit être un bâtiment¹⁸

L'article 1^{er}, § 9, 1^o, du Code de la TVA prévoit que le bien démoli doit être un bâtiment, c'est-à-dire une « *construction incorporée au sol* ». Sont considérés comme des bâtiments dans le cadre de ce régime toutes les constructions immeubles par nature auxquelles un revenu cadastral peut être attribué au titre d'immeubles bâtis. Le bâtiment démoli doit aussi avoir une « *consistance significative* », en termes de taille et de durabilité des matériaux. La démolition doit par ailleurs être complète.

f) Documents à transmettre¹⁹

Le maître d'ouvrage doit transmettre une déclaration ayant pour objet que le bâtiment est destiné à être utilisé exclusivement ou à titre principal comme logement privé ainsi qu'une copie du permis d'urbanisme à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dans le ressort duquel le bâtiment est situé, avant le moment où la taxe devient exigible.

¹⁷ Circulaire n° AAF 3/2007, *op.cit.*, pt.80.

¹⁸ Circulaire n° AAF 3/2007, *op.cit.*, pt.80.

¹⁹ Circulaire n° AAF 3/2007, *op.cit.*, pt.80.

Une copie de cette déclaration doit être communiquée par le maître d'ouvrage au prestataire de services tandis que les factures émises par ce dernier doivent mentionner l'existence des éléments justifiant l'application du taux réduit.

g) Exigibilité de la TVA²⁰

Le moment où la taxe devient exigible doit survenir au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation.

Section 2 - L'élargissement à l'ensemble du territoire des 32 centres urbains.

La réduction du taux de la taxe sur la valeur ajoutée ne concerne initialement que des « *zones urbaines définies par l'autorité compétente* », soit certains quartiers ou rues défavorisés des 32 villes précitées. En effet, pour pouvoir bénéficier de l'application du taux réduit de 6% prévu par la loi-programme du 27 décembre 2006, le maître d'ouvrage doit produire à l'office de contrôle de la TVA dans le ressort duquel le bâtiment à reconstruire est situé la décision de l'autorité communale compétente attestant que le bâtiment concerné est localisé dans une zone urbaine visée par la mesure et ce, avant le début des travaux. Lorsque l'autorité communale compétente ne considère pas le bâtiment, la rue ou le quartier comme un chancre urbain, l'opération de démolition reconstruction ne donne pas lieu à l'application du taux réduit²¹.

La loi-programme du 27 avril 2007 est toutefois revenue sur le prescrit de l'article 56 de la loi-programme du 27 décembre 2006. Son article 132 supprime de l'alinéa 2, 2° de la rubrique les mots « *zones urbaines définies par l'autorité compétente* ». De la sorte, le législateur belge décide d'élargir le bénéfice d'un taux réduit de 6% pour la démolition reconstruction à l'ensemble du territoire des 32 villes concernées.

Une attestation préalable de l'autorité communale signifiant que le bâtiment est situé dans une zone urbaine n'est par conséquent plus exigé pour l'application du taux de 6%

²⁰ Circulaire n° AAF 3/2007, *op.cit.*, pt.80.

²¹ Quest. orale n°14648, 20/03/2007, M. BAEKE, *Compte rendu analytique*, 20 mars 2007, COM 1246, p.1.

Section 3 - Une mesure discriminatoire ?

Cette extension de la mesure n'a pas manqué d'entraîner son lot de contestations dans le chef de pouvoirs locaux exclus de son champ d'application.

C'est ainsi que la ville de Poperinge, la ville de Nieuport, la commune de Houthulst, le centre public d'action sociale d'Ypres, le centre public d'action sociale de Wervik et le centre public d'action sociale de Coxyde ont introduit, le 8 novembre 2007, un recours en annulation auprès de la Cour constitutionnelle, autrefois Cour d'Arbitrage, pour violation des articles 10, 11, 170 et 172 de la Constitution.

Selon les requérants, l'élargissement du champ d'application du taux d'imposition réduit à l'ensemble du territoire de ces 32 villes entraîne une discrimination dans la mesure où les quartiers huppés de villes en question entrent en ligne de compte pour l'application du taux de TVA réduit de 6%, alors que les quartiers défavorisés des communes non reprises ne bénéficient pas de ce taux avantageux.

Dans son arrêt du 20 novembre 2008, la Cour constitutionnelle²² observe que « *les raisons de l'extension du taux réduit à l'ensemble du territoire des « grandes villes » ne sont pas mentionnées dans les travaux préparatoires de l'article 132 de la loi-programme du 27 avril 2007* ».

Toutefois, « *ce constat n'exclut cependant pas qu'un but d'intérêt général fonde l'extension de ce taux* ». Ainsi, « *comme l'observe le Conseil des ministres, l'extension du taux préférentiel vise, comme la mesure originale, à lutter contre l'inoccupation et la taudisation dans les villes caractérisées par une densité de population élevée, afin d'améliorer les conditions de vie et d'habitat dans ces villes. Il peut raisonnablement être admis que le problème de l'inoccupation et de la taudisation, même si les autres villes et communes y sont également confrontées, présente une autre dimension dans les « grandes villes » et y requiert une réaction plus forte* ».

La Cour constitutionnelle poursuit en estimant qu'« *Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de concrétiser cette approche, afin de réaliser son objectif en matière de politique*

²² C.A., 20 novembre 2008, n° 159/2008, B.3.3.

urbaine, par un taux réduit de TVA, et de limiter le champ d'application de ce taux à certaines zones urbaines ou de l'étendre à l'ensemble du territoire des « grandes villes».

Par ailleurs, la Cour constitutionnelle note que *« les parties requérantes ne démontrent pas que le choix des villes [...] aurait été arbitraire ».*

La Cour constitutionnelle déclare le moyen non fondé et rejette le recours. Ce faisant, la Cour constitutionnelle dit pour droit que la limitation de la mesure aux 32 villes énumérées n'est pas contraire à la constitution et ne constituent pas une discrimination fiscale à l'encontre des autres territoires du pays. Par conséquent, le fait que le bâtiment soumis à une opération de démolition reconstruction soit situé dans un chancre urbain ou dans un quartier aisé d'une des 32 villes précitées n'a aucune incidence sur la réduction du taux de la taxe.

Section 4 – La crise financière de 2008 et le premier élargissement provisoire de la mesure à l'ensemble du pays (2009-2010)

Face à la crise financière de 2008 qui paralyse le pays, le Gouvernement fédéral élabore un plan de relance pour l'économie belge. Parmi l'ensemble des mesures décidées, quatre sont associées au secteur de la construction, dont trois touchent directement à la taxe sur la valeur ajoutée.

Le Gouvernement fédéral belge décide d'abord d'appliquer un taux de 6 % sur la première tranche de 50.000 euros pour la construction d'une nouvelle habitation ou l'acquisition d'un logement neuf. Ensuite, il élargit aux communes et aux centres publics d'action sociale le bénéfice du taux de 6 %, jusque-là réservé aux sociétés de logement de service public dans le cadre de la politique sociale. Enfin, le Gouvernement décide d'étendre pour la première fois le bénéfice du taux réduit de 6 % pour la démolition et la reconstruction, jusque-là réservé à 32 territoires, à l'ensemble du territoire du Royaume et ce, à titre provisoire.

Cette dernière mesure est mise en œuvre par l'article 2 de l'arrêté royal du 10 février 2009 modifiant l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970, fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, qui dispose :

« A partir du 1^{er} janvier 2009 et jusqu'au 31 décembre 2009, le bénéfice du taux réduit de six pour cent pour les travaux immobiliers et autres opérations énumérées à la rubrique XXXI, § 3, 3° à 6°, du tableau A de l'annexe au présent arrêté, ayant pour objet

la démolition et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation, est subordonné aux conditions reprises à la rubrique XXXVII dudit tableau A, à l'exception du 2°. »

La mesure est élargie à l'ensemble du territoire pour une période de deux ans, du 1^{er} janvier 2009 jusqu'au 31 décembre 2010. Au 1^{er} janvier 2011, la réduction de la taxe sur la valeur ajoutée redevient réservée aux 32 centres urbains.

Section 5 - La prime à la démolition-reconstruction en Région flamande.

Afin de répondre à l'appel des entreprises du secteur de la construction et des propriétaires de bâtiments situés en dehors du champ d'application territorial de la réduction du taux TVA pour les démolitions reconstructions, le Gouvernement flamand décide d'instaurer une prime. Ses modalités sont fixées par l'arrêté du 1^{er} février 2019 modifiant l'arrêté du 19 novembre 2010 relatif à l'énergie, en ce qui concerne l'introduction d'une prime à la démolition et à la reconstruction.

La prime n'est valable qu'aux bâtiments situés en Région flamande où le taux de TVA réduit pour la démolition reconstruction n'est pas d'application. Par ailleurs, le terrain, le bâtiment à démolir et l'immeuble à reconstruire doivent appartenir à une ou plusieurs personnes physiques au moment de la demande du permis.

Le montant de la prime diffère selon la date d'introduction de la demande. Pour les demandes de permis introduites avant le 31 décembre 2020, un montant de 7.500 euros est prévu. Pour les demandes de permis introduites ultérieurement, la prime s'élève à 10.000 euros.

Chapitre 2 - L'épidémie du COVID-19 et le second élargissement provisoire de la mesure à l'ensemble du pays (2021-2022)

Face à l'épidémie du COVID-19 qui a occasionné des lourdes pertes pour le secteur de la construction, et suite à l'action de lobbying de la Confédération Construction, la mesure visant à étendre, pour la seconde fois et pour une durée de deux ans, l'application du taux réduit dans certaines hypothèses de démolition reconstruction est adoptée par la Chambre des représentants. L'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020 remplace l'article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de TVA, inséré par l'arrêté royal du 10 février 2009.

La mesure est publiée au Moniteur belge le 30 décembre 2020 et entre en vigueur le 1^{er} janvier 2021. Ses objectifs²³ sont, d'une part, de donner au secteur de la construction, durement frappé par la crise sanitaire, un important stimulus fiscal temporaire et, d'autre part, de favoriser l'accès des plus fragiles à un habitat de qualité. Outre ces deux objectifs principaux, la mesure aura également, selon le législateur, un « *impact écologique positif* » en contribuant au renouvellement du secteur du patrimoine résidentiel, les bâtiments d'habitation neufs répondant aux normes les plus récentes en matière de performance et d'efficacité énergétique²⁴.

La nouvelle mesure apparaît à l'article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux. Elle vise trois situations²⁵ :

1. La démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné au logement du maître d'ouvrage-personne physique prévu par l'article 1^{er} *quater* § 1^{er}, de l'arrêté n°20 ;
2. La démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné à une location de longue durée dans le cadre de la politique sociale prévu par l'article 1^{er} *quater* § 2, de l'arrêté n°20 ;

²³ Doc.parl., Ch.repr., 2020-2021, n°55-1662/001, p.18

²⁴ P.HICK, *op.cit.*, p.3.

²⁵C. JEUNIAUX, *Taux réduit de TVA de 6 % pour les démolitions et reconstructions d'immeubles*, La semaine fiscale n°472, Larcier, mai 2021, p.5.

3. La livraison d'un bâtiment d'habitation et du sol y attenant ou la constitution, cession ou rétrocession de droits réels portant sur un bâtiment d'habitation et du sol y attenant par le maître d'ouvrage prévu par l'article 1^{er} *quater* § 3, de l'arrêté n°20.

Décrivons brièvement ces trois situations²⁶.

Section 1 - La démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné au logement du maître d'ouvrage-personne physique étendu à l'ensemble du territoire belge.

L'article 1^{er} *quater* § 1^{er} s'applique à l'ensemble du territoire belge à l'exclusion des 32 zones urbaines énumérées *supra*²⁷. Dans ces villes, la rubrique XXXVII, du tableau A, de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 demeure applicable. Par conséquent, les travaux de démolition et de reconstruction dans ces zones continueront à bénéficier du taux réduit de la TVA de 6 %, sans avoir à tenir compte des conditions supplémentaires mentionnées dans cette section.

Précisons que le bénéficiaire et le champ d'application matériel (v. *supra*) demeurent identiques.

Ainsi, seul le maître d'ouvrage, c'est-à-dire la personne qui démolit et reconstruit elle-même le bâtiment, ou le faire démolir et reconstruire peut revendiquer le bénéfice du taux de 6 %. En outre, le taux s'applique aux travaux immobiliers ayant pour objet la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation et, d'autre part, aux travaux de finition énumérés à la rubrique XXXI, §3, 3^o à 6^o, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n°20.

Toutefois, des conditions additionnelles ayant un caractère social ont été ajoutées. Celle-ci est dès lors plus restrictive et s'appliquera en dehors des 32 centres urbains, pour lesquels le régime prévu à la rubrique XXXVII est maintenu.

²⁶ Pour une description détaillée des conditions, nous renvoyons à la circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021 relative au taux réduit de la TVA applicable temporairement concernant la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge et leur livraison et à la FAQ publiée sur le site du SPF Finances.

²⁷ Art. 1^{er} *quater*, § 1^{er}, al.5 de l'A.R. n°20 & I. MASSIN, *Démolition et régime transitoire : aussi pour la « livraison »*, Le Fiscologue, 5 mars 2021 n°1692.

a) Destination du bâtiment reconstruit²⁸

Après l'exécution des travaux, le bâtiment doit être utilisé au moment de sa première occupation comme « *habitation* » « *unique* » et « *à titre principal* » comme « *habitation propre* » par le maître d'ouvrage qui y aura son « *domicile sans délai* ». Définissons ces notions²⁹.

- « *L'habitation* » est synonyme de logement.
- Le bâtiment reconstruit doit être « *l'unique habitation* » qu'occupe le maître d'ouvrage. A cet égard, il est tenu compte de tous les bâtiments utilisés en tout ou en partie comme habitation sur lesquels le maître d'ouvrage peut faire valoir des droits réels, qu'ils soient situés en Belgique ou à l'étranger.
- La notion d'« *habitation propre*³⁰ » vise le logement que le maître d'ouvrage occupe personnellement en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier.
- Cette habitation doit être utilisée, « *à titre principal* », comme habitation propre ce qui implique que la superficie dédiée à l'affectation privée doit être supérieure à la superficie de la partie utilisée à des fins professionnelles.
- La condition de « *domiciliation* » doit être remplie « *sans délai* », c'est-à-dire dès que le bâtiment construit est apte à être utilisé.

Cette condition selon laquelle il doit s'agir de l'habitation propre et unique où le maître d'ouvrage établit son domicile doit être maintenue pendant une période qui prend fin au plus tôt le 31 décembre de la cinquième année qui suit celle de la première occupation du bâtiment par le maître d'ouvrage. A défaut, le maître d'ouvrage devra reverser à l'Etat le montant de l'avantage fiscal dont il a bénéficié pour l'année au cours de laquelle intervient ce changement et les années restant à courir, à concurrence d'un cinquième par année.

b) La superficie de l'habitation³¹

Après l'exécution des travaux, la superficie totale habitable du bâtiment ne peut excéder 200 m².

²⁸ Circulaire 2021/C/18, *op.cit.*, pt. 5.2.

²⁹ S.RUYSSCHAERT, *Démolition et TVA*, La semaine fiscale, La semaine fiscale n°472, Larcier, 2021, p.6.

³⁰ L'habitation propre est définie à l'article 5/5 §4 de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions.

³¹ Circulaire 2021/C/18, *op.cit.*, pt. 4.1.1.

Le calcul de cette superficie totale diffère selon que le bien soit une maison unifamiliale, un appartement ou un projet immobilier intégré d'habitat groupé.

Sont ainsi considérés comme des pièces d'habitation les cuisines, les salles de séjour, les salles à manger, les chambres à coucher, les bureaux, les autres espaces destinés à l'habitation ou à l'exercice d'une activité économique, les greniers, les sous-sols habitables, pour autant que ces pièces aient une superficie de minimum 4 m² et au moins 2 m de hauteur.

Par contre, les garages, les salles de bains, les WC, les salles de douche, les escaliers, les débarras, les couloirs, les caves et les greniers non-habitables ne sont pas considérés comme des pièces d'habitation.

Il est à nouveau exigé que cette condition de superficie totale habitable du bâtiment inférieur à 200 m² soit maintenue pendant une période qui prend fin au plus tôt le 31 décembre de la cinquième année qui suit celle de la première occupation du bâtiment par le maître d'ouvrage. A défaut, le maître d'ouvrage devra reverser à l'Etat le montant de l'avantage fiscal dont il a bénéficié pour l'année au cours de laquelle intervient ce changement et les années restant à courir, à concurrence d'un cinquième par année.

c) Documents à transmettre³²

A l'instar des conditions de forme prévues à la rubrique XXXII de l'arrêté royal n°20 pour les 32 centres urbains, le maître d'ouvrage doit transmettre trois documents à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dans le ressort duquel le bâtiment est situé, avant le moment où la taxe devient exigible :

- Une déclaration que le bâtiment est destiné à être utilisé comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre par le maître d'ouvrage qui y aura son domicile sans délai
- Une autre déclaration que le bâtiment aura une superficie habitable qui n'excède pas 200 m²
- Une copie du permis d'urbanisme à l'office de contrôle de la taxe sur la valeur ajoutée dans le ressort duquel le bâtiment est situé, avant le moment où la taxe devient exigible.

³² Circulaire 2021/C/18, *op.cit.*, pt. 4.3.

Une copie de cette déclaration doit être communiquée par le maître d'ouvrage au prestataire de services tandis que les factures émises par ce dernier doivent mentionner l'existence des éléments justifiant l'application du taux réduit.

d) Exigibilité de la TVA³³

Le moment où la taxe devient exigible doit survenir au plus tard le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment d'habitation. Toutefois, étant donné que la mesure est temporaire, il est également requis que l'exigibilité de la taxe survienne entre le 1^{er} janvier 2021 et le 31 décembre 2022³⁴.

Section 2 - La démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation destiné à une location de longue durée dans le cadre de la politique sociale

L'article 1^{er} *quater* § 2 de l'arrêté n°20 dispose que le taux de 6% s'applique pour les opérations relatives à un bâtiment qui, après l'exécution des travaux, est donné en location par le maître d'ouvrage en tant que bâtiment d'habitation à une agence immobilière sociale ou qui est donné en location en tant que bâtiment d'habitation dans le cadre d'un mandat de gestion accordé à une agence immobilière sociale par le maître d'ouvrage.

Cette mise en location à l'agence immobilière sociale, ou la prise en gestion par celle-ci, doit être effectuée pour une période minimale de 15 années suivant celle au cours de laquelle a lieu la première occupation du bâtiment. A défaut, le maître d'ouvrage devra reverser à l'Etat le montant de l'avantage fiscal dont il a bénéficié pour l'année au cours de laquelle intervient ce changement et les années restant à courir, à concurrence d'un quinzième par année.

Les conditions de fonds et de forme prévues à l'article 1^{er} *quater*, § 1^{er} de l'AR n°20 décrites *supra* s'appliquent *mutatis mutandis*, à l'exception des conditions relatives à la destination et à la superficie du bâtiment.

³³ Circulaire 2021/C/18, *op.cit.*, pt. 3.5.

³⁴ Conformément aux articles 22 et 22bis, §1^{er}, du Code de la TVA.

Section 3 - La livraison d'un bâtiment d'habitation et du sol y attenant ou la constitution, cession ou rétrocession de droits réels³⁵ portant sur un bâtiment d'habitation et le sol y attenant par l'assujetti qui a procédé à la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation

L'article 1^{er} *quater* § 3 de l'arrêté n°20 prévoit enfin que les livraisons de bâtiments ainsi que les constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels peuvent également prétendre au taux réduit de 6%³⁶ lorsque l'opération concerne :

- Soit un bâtiment d'habitation d'une surface maximale de 200 m² utilisé par un acquéreur personne physique comme habitation propre et unique pendant 5 ans. Dans cette première hypothèse, les conditions à respecter ont été développées à la section 1.
- Soit un bâtiment d'habitation qui est donné en location à ou par l'intermédiaire d'une agence immobilière sociale pendant une durée minimale de 15 ans. Dans cette seconde hypothèse, les conditions à respecter ont été développées à la section 2.

³⁵ Conformément à l'article 9, alinéa 2, 2° du Code de la TVA.

³⁶ Y.LELEU, *Chroniques notariales. Volume 72*, Larcier, 2021, p.519 et s

Chapitre 3 - Une mesure conforme au droit européen ?

L'élargissement temporaire à l'ensemble du territoire belge du taux réduit de TVA pour les opérations de démolition reconstruction adopté par le législateur fédéral fait l'objet d'interrogations quant à sa conformité avec le droit européen.

Section 1 - La TVA, un impôt européen

La TVA est un impôt indirect de source européenne. Elle est régie par la directive 2006/112/CE du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, à laquelle les Etats membres sont tenus de se conformer.

S'agissant des taux en la matière, l'article 96 de la directive dispose :

« Les États membres appliquent un taux normal de TVA fixé par chaque État membre à un pourcentage de la base d'imposition qui est le même pour les livraisons de biens et pour les prestations de services. »

L'article 98 de la directive prévoit, en ce qui concerne les taux réduits :

« 1. Les États membres peuvent appliquer soit un, soit deux taux réduits.

- 1. Les taux réduits s'appliquent uniquement aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III.*

[...]

L'annexe III de la directive, intitulée « *Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98* » mentionne à ses points 10 et 10 bis :

«10) la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale ;

10 bis) la rénovation et la réparation de logements privés, à l'exclusion des matériaux qui représentent une part importante de la valeur du service fourni ».

Conformément au point 10 de l'annexe III de la directive TVA, les États membres ne peuvent appliquer un taux de TVA réduit à la construction de logements, si nécessaire après démolition, que dans le cadre de leur politique sociale en matière de logement.

Le concept de « *logements fournis dans le cadre de la politique sociale* » est un concept autonome de droit européen, qui n'est pas défini par la directive TVA. En l'absence de définition par les autorités européennes, il appartient aux États membres de donner une interprétation utile à ce concept. Toutefois, les choix politiques des États membres peuvent faire l'objet d'un contrôle de la Cour de Justice de l'Union Européenne dans la mesure où, par une dénaturation de la notion, elle aboutirait à des mesures qui se situeraient, par leurs effets et leurs objectifs véritables, en dehors dudit cadre³⁷.

Section 2 - L'argumentation du SPF Finances³⁸

Le SPF Finances relève différents éléments de la mesure tendant à démontrer que la baisse de la TVA sur les opérations de démolition reconstruction s'inscrit bel et bien dans le cadre de la politique sociale.

Tout d'abord, selon le SPF Finances, la mesure proposée par le Gouvernement fédéral ne peut être dissociée de la crise du coronavirus, qui touche et continuera de toucher l'économie belge pour une durée indéterminée. La mesure donne un coup de pouce financier au secteur de la construction, mais aussi à un « *groupe important de personnes qui peuvent actuellement être réticentes, au vu du contexte de crise économique actuelle, de procéder à une démolition et au remplacement de bâtiments vétustes ou ne pouvant plus être rénovés par de nouveaux bâtiments qui sont également plus intéressants d'un point de vue écologique* ».

A suivre le raisonnement du SPF Finances, la mesure permettrait à un plus grand nombre de ménages de vivre dans des habitations de qualité. A long terme, la mesure se traduirait par des gains en matière de santé, d'écologie et aussi de finances, les habitations les plus énergivores laissant la place à des logements qui répondent aux normes énergétiques actuelles. La mesure aurait ainsi une dimension sociale, contribuant ainsi de manière générale au logement dans le cadre de la politique sociale.

Outre ce contexte général, le SPF Finances rappelle ensuite que les conditions d'application de la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe du décret royal n° 20 n'ont pas été simplement reproduites dans le nouveau régime temporaire. En particulier, deux conditions spécifiques « *à finalité sociale* » ont été ajoutées, à savoir que le logement créé dans le cadre des travaux de démolition et de reconstruction doit être utilisé soit exclusivement, soit principalement comme

³⁷ CJUE, 4 juin 2015, C-161/14

³⁸ Doc.parl., Ch.repr., 2020-2021, n°55-1662/001

habitation privée propre au sens de l'article 5/5, § 4, deuxième à huitième alinéas, de la loi spéciale relative au financement des communautés et des régions, mais aussi que la superficie du bien reconstruit ne peut excéder 200 m².

Enfin, le SPF Finances rappelle que la mesure était d'ores et déjà appliquée pour les 32 centres urbains et que l'extension est limitée à deux ans en raison de son lien intrinsèque avec la politique de relance économique dans le contexte de la crise de Corona. Selon lui, la législation européenne exige seulement que la mesure s'inscrive dans le cadre d'une politique sociale et ait donc un caractère social, sans imposer de seuil minimal spécifique. La Cour aurait également déjà indiqué que, en l'absence d'une définition et de critères précis, la liberté politique des États membres est centrale et que, par conséquent, il n'y aura essentiellement qu'un contrôle marginal.

Section 3 - Les enseignements tirés de l'arrêt C-161/14 de la Cour de justice de l'Union européenne³⁹

L'argumentation du SPF Finances pose selon nous question, eu égard à l'arrêt C-161/14 rendu le 4 juin 2015 par la Cour de justice de l'Union européenne.

Cet arrêt est porté devant la Cour à la suite d'un recours en manquement lancé par la Commission européenne contre le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord. Par sa requête, la Commission européenne demande à la Cour de constater qu'en appliquant un taux réduit de TVA aux prestations de services d'installation de matériaux permettant d'économiser l'énergie et aux livraisons de tels matériaux par une personne qui installe lesdits matériaux dans un immeuble résidentiel, le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions de l'article 98 de la directive TV, lues conjointement avec l'annexe III de la directive.

En effet, selon la Commission, « *La politique sociale poursuivie en matière de logement inclurait les interventions gouvernementales destinées à augmenter les possibilités de logement pour les personnes à faible revenu et à assurer un accès équitable au logement, notamment au moyen de la fourniture directe de logements sociaux⁴⁰* ». Or, « *une politique promouvant l'utilisation de matériaux pour permettre d'économiser l'énergie dans le stock de logements en général ne constituerait pas une telle politique sociale. S'appliquant sans référence aux conditions sociales, le taux réduit en cause aurait été adopté par le Royaume-Uni non pas pour*

³⁹ CJUE, 4 juin 2015, C-161/14

⁴⁰ CJUE, 4 juin 2015, C-161/14, pt 13.

des raisons d'intérêt exclusivement social ou, à tout le moins, pour des raisons d'intérêt principalement social, mais pour servir, au bénéfice de l'ensemble de la société, des objectifs de politique environnementale ou énergétique sans lien avec une problématique du logement dans le cadre d'une politique sociale⁴¹ ».

En adoptant la directive 2009/47, le Conseil de l'Union européenne n'aurait précisément pas accepté une proposition de la Commission qui visait à étendre le champ d'application des taux réduits de TVA à tous les travaux de rénovation et de réparation destinés à économiser l'énergie.

Pour le Royaume-Uni, *« l'application d'un taux réduit de TVA à des livraisons et à des prestations qui impliquent l'installation de matériaux permettant d'économiser l'énergie dans les logements réduirait le coût des améliorations apportées à ces derniers. Il serait ainsi permis aux ménages de maintenir leurs niveaux de vie en ce qui concerne le chauffage et l'électricité, ces deux éléments représentant des postes très importants dans les dépenses des ménages. Ce taux réduit répondrait donc à un besoin social évident⁴² »*. Cet extrait n'est pas sans rappeler l'argumentation du SPF Finances pour l'extension de la réduction de taux pour les opérations de démolition-reconstruction.

Dans son arrêt, la Cour débute par rappeler que *« les taux réduits de TVA peuvent uniquement être appliqués aux livraisons de biens et aux prestations de services des catégories figurant à l'annexe III de la directive TVA⁴³ »* et relève que ne peuvent faire l'objet de taux réduits de TVA que *« les opérations qui se rapportent à des logements ou à des services fournis dans le cadre de la politique sociale ou à des logements sociaux. L'article 98 « s'oppose à des mesures nationales qui étendraient le régime du taux réduit de TVA à des situations étrangères au contexte social dans lequel doivent s'inscrire les opérations, seules visées par ces dispositions, de livraison, de construction, de rénovation et de transformation de logements⁴⁴ »*.

La Cour poursuit : *« en adoptant le taux réduit de TVA pour les prestations de services d'installation de matériaux permettant d'économiser l'énergie et pour les livraisons de tels matériaux, le Royaume-Uni a entendu contribuer à l'amélioration du confort des logements pour les personnes qui les occupent⁴⁵ »*. Toutefois, d'après la Cour, *« pour légitime que soit ce droit, et s'il peut être vrai qu'une telle politique d'amélioration des logements est susceptible de produire des effets sociaux, il y a lieu de constater que l'extension du champ d'application*

⁴¹ CJUE, 4 juin 2015, C-161/14, pt 14.

⁴² CJUE, 4 juin 2015, C-161/14, pt 17.

⁴³ CJUE, 4 juin 2015, C-161/14, pt 19.

⁴⁴ CJUE, 4 juin 2015, C-161/14, pt 24.

⁴⁵ CJUE, 4 juin 2015, C-161/14, pt 29.

du taux réduit de TVA en cause à tous les immeubles résidentiels ne revêt pas un caractère essentiellement social, comme l'exigent pourtant les dispositions combinées de l'article 98 de la directive TVA et du point 10 de l'annexe III de celle-ci⁴⁶ ».

Dans ces conditions, la Cour de Justice de l'Union européenne déclare le recours introduit par la Commission comme fondé. Le Royaume-Uni a donc manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des dispositions de l'article 98 de la directive TVA, lues conjointement avec l'annexe III de ladite directive, en appliquant un taux réduit de TVA aux prestations de services d'installation de matériaux permettant d'économiser l'énergie et aux livraisons de tels matériaux.

Section 4 - Application au cas d'espèce

Compte tenu de l'article 98 de la directive TVA, du point 10 de l'annexe III et de l'arrêt C-161/14 de la Cour de Justice de l'Union européenne, nous émettons de sérieux doutes sur la conformité de la mesure d'élargissement temporaire à l'ensemble du territoire belge du taux réduit de TVA pour les opérations de démolition reconstruction avec le droit européen.

En effet, le taux réduit de TVA est possible pour les opérations de démolition reconstruction pour autant que celles-ci soient effectuées « *dans le cadre de la politique sociale* ». Or, bien que le législateur ait ajouté des conditions additionnelles ayant un caractère social (la destination et la superficie du bâtiment), il ne fait aucun doute que la mesure d'élargissement à l'ensemble du territoire a pour objectif principal d'offrir un stimulus fiscal à un secteur important en temps de crise et poursuit un mobile avant tout économique. Nonobstant le fait que la mesure est susceptible de produire des effets sociaux, nous constatons que la mesure ne revêt pas un caractère essentiellement social, comme l'exigent pourtant les dispositions combinées de l'article 98 de la directive TVA et du point 10 de l'annexe III de celle-ci.

Or, le Ministre⁴⁷ avait déjà indiqué que si la première mouture du texte limitant le champ d'application à certaines zones des 32 centres urbains était quelque peu défendable, son extension à la superficie complète de 32 villes concernées avait ensuite été vivement critiquée par le Conseil d'État. Ce raisonnement est encore plus prégnant pour l'extension de la mesure à l'ensemble du territoire belge. Ainsi, il est selon nous impossible de démontrer la démolition

⁴⁶ CJUE, 4 juin 2015, C-161/14, pt 30.

⁴⁷ Q.P n°1400, 05/01/2017, M.VERCAMER, *Q.R.*, Chambre, 2016-2017, n°54-102, p.494.

et la reconstruction de maisons à Lasne, Sint-Martens-Latem et Knokke-le-Zoute relève d'une politique sociale.

Par conséquent, en adoptant cette mesure manifestement contradictoire avec le droit européen, le législateur belge s'expose à un recours devant la Cour de Justice de l'Union européenne. La mesure est donc entachée d'insécurité juridique.

Section 5 - Vers une modification de l'annexe III de la directive 2006/112/CE ?

Quoi qu'il en soit, d'aucuns souhaiteraient une application généralisée du régime préférentiel à l'ensemble du territoire belge⁴⁸. Or, la Commission européenne a publié une proposition modifiant la directive en matière de TVA en vue de procéder à une refonte et une modernisation du régime des taux de TVA⁴⁹. La Commission y propose notamment de supprimer la liste prévue par l'annexe III, intitulée « *Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits visés à l'article 98* », et de la remplacer par une liste d'opérations de biens et de service qui ne peuvent faire l'objet d'un taux réduit. On passerait ainsi d'une liste limitative d'opérations qui peuvent faire l'objet d'un taux réduit, à une liste limitative d'opérations qui ne peuvent faire l'objet d'un taux réduit.

Aussi, pourrait-on suggérer, à l'instar de l'article 4 de la loi du 13 avril 2019 instaurant un taux réduit de TVA pour l'achat de vélos et de vélos électriques, de subordonner l'entrée en vigueur de l'élargissement à l'ensemble du territoire belge du taux réduit de TVA pour les opérations de démolition reconstruction à l'accord de l'Union européenne sur une modification de l'annexe III de la directive TVA 2006/112/CE.

⁴⁸ Doc.parl., Ch.repr., 2018-2019, n°54-2681/002 ; Doc.parl., Ch.repr., 2017-2018, n°54-0356/004 ; Doc.parl., Ch.repr., 2017-2018, n°53-0731/002.

⁴⁹ Proposition du 18 janvier 2018 de directive modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajouté (COM (2018) 20 final).

Chapitre 4 - L'impact de la mesure

Section 1 - L'étude de Steunpunt Wonen⁵⁰

Steunpunt Wonen, née d'un partenariat entre plusieurs universités du nord du pays, est un institut visant à contribuer à une vision à long terme en faveur de la politique flamande du logement grâce à des analyses scientifiques approfondies. Les chercheurs de Steunpunt Wonen ont mené une étude parue en 2019 sur l'impact de la baisse de la TVA de 21% à 6% pour la démolition et la reconstruction conjointe de bâtiments dans les 32 centres urbains s'appliquant à partir du 1^{er} janvier 2007. Pour Goeyvaert et Buyts, ses auteurs, il s'agissait d'analyser si la baisse de la TVA sur les opérations de démolition-reconstruction avait occasionné une augmentation de l'investissement immobilier. Selon eux, la mesure pourrait avoir deux conséquences.

D'une part, la baisse substantielle du taux entraîne une baisse des coûts pour les ménages effectuant ces opérations. Face à l'augmentation de son budget, un ménage pourrait être tenté de dépenser plus dans son bien immobilier.

D'autre part, la baisse de la taxation pourrait attirer un ménage à investir, alors qu'il ne l'aurait pas fait si le taux de la TVA relatif à la démolition-reconstruction était demeurée à 21%. Seul ce second impact est analysé dans l'étude.

Cependant, d'après les chercheurs, l'augmentation des projets de démolition reconstruction ne signifie pas nécessairement une augmentation pure et simple des investissements résidentiels. En effet, un ménage pourrait se tourner vers la démolition reconstruction au détriment d'un autre projet immobilier, comme l'achat d'une maison existante, la rénovation ou l'agrandissement de leur bien et la construction d'une nouvelle maison. Les chercheurs ont donc décidé d'analyser l'ensemble de ces investissements immobiliers, afin de vérifier si la potentielle recrudescence des opérations de démolition reconstruction ne s'était pas réalisée au détriment d'autres investissements immobiliers.

a) Données et méthodologie⁵¹

⁵⁰ G.GOEYVAERT & E. BUYTS, *De impact van btw-verlaging naar 6% op sloop en heropbouw*, Steunpunt Wonen, KU Leuven, 2019.

⁵¹ G.GOEYVAERT & E. BUYTS, *op.cit.*p.9 et s.

L'étude d'impact de la réduction de la TVA est une analyse empirique à partir des données des différents permis octroyés (permis de démolition, rénovation et reconstruction).

Elle ne porte pas uniquement sur les 32 centres urbains concernés par la baisse de la TVA, mais bien sur les 589 communes du Royaume, ce qui permet une analyse comparative entre les villes concernées par la baisse de la TVA à 6% et les territoires où le taux ordinaire est demeuré d'application.

Elle couvre la période de 1997 à 2016, soit dix ans avant et après l'entrée en vigueur de la baisse de la TVA pour permettre une analyse de la mesure dans le temps. L'échantillon porte sur 11.760 observations. Les chercheurs prennent en compte le nombre de bâtiments et non le nombre d'unités de logement, pour éviter toute confusion et ne pas sous-estimer l'impact de l'étude. En outre, seuls les permis de reconstruction à titres résidentiel sont pris en compte, que l'ancien bâtiment soit résidentiel ou non résidentiel.

Pour analyser l'impact de la réduction de la TVA, l'étude se base sur plusieurs algorithmes prenant en compte les données des municipalités, avec et sans réduction des taux, et les données des permis.

Les chercheurs constatent une différence significative entre les deux groupes (avec et sans réduction) mais jugent nécessaires de prendre en compte des caractéristiques propres aux villes, afin de ne pas biaiser le résultat. Ils sélectionnent par conséquent un groupe de traitement et un groupe de contrôle avec des tendances similaires dans l'évolution des permis. Cette méthode permet de suivre l'évolution du nombre de bâtiments de 1997 et 2016 concernés par la démolition reconstruction résidentielle et non-résidentielle, la rénovation et la nouvelle construction.

b) Résultats de l'étude⁵²

Les résultats de cette étude montrent que la réduction de la TVA de 21% à 6% sur les matériaux et la main-d'œuvre utilisés dans les projets de démolition reconstruction résidentielle a entraîné une augmentation de la reconstruction d'environ 21% dans les 32 centres urbains concernés par la baisse à 6%. Cette augmentation de la reconstruction passe même à 31% en prenant en compte les projets de démolition-reconstruction entrepris par les promoteurs, qui

⁵² G.GOEYVAERT & E. BUYTS, *op.cit.*p.17 et s.

n'étaient alors pas soumis à la baisse de la TVA. La baisse de la TVA a donc eu un impact significatif sur le nombre de bâtiments démolis et reconstruits dans les 32 centres urbains.

75 % des démolitions observées sont des constructions non-résidentielles tandis que 66% des bâtiments démolis sont destinés à l'habitation. Par ailleurs, deux fois plus de permis de construire que de permis de démolir ont été accordés. Il y a donc eu densification dans les 32 villes, les bâtiments non-résidentiels laissant en grande majorité place au logement. La mesure a peu d'impact sur la construction non résidentielle.

Par ailleurs, si l'augmentation du nombre de permis de démolition s'est logiquement accompagnée d'une augmentation du nombre de permis de construire, elle n'a pas eu d'impact sur le secteur de la construction neuve. Toutefois, la réduction de la TVA pour la reconstruction a pu entraîner une légère diminution dans le nombre de rénovation.

Les auteurs ne constatent pas de déplacement de ménages vers les zones où la TVA a été réduite à 6%, ni d'augmentation de la valeur des terrains.

En conclusion, les résultats de l'étude montrent que les changements fiscaux de 2007 ont affecté le comportement d'investissement des ménages, avec une hausse substantielle des opérations de démolition-reconstruction dans les 32 centres urbains. La mesure n'a donc pas manqué son objectif de lutte contre les bâtiments inoccupés. Elle a eu des effets positifs sur le bien-être en permettant la suppression de chancres urbains et la création d'unités résidentielles supplémentaires.

c) Impact fiscal de la mesure⁵³

Les auteurs de l'étude de l'impact de la réduction de la baisse de la TVA à 6% des opérations de démolition reconstruction ont également réalisé une estimation approximative de la variation des recettes fiscales.

D'une part, cette baisse entrainera une perte de recettes fiscale. En partant du coût moyen de construction de 240.000€ par logement⁵⁴, en prenant pour hypothèse que chaque bâtiment pour lequel un permis de démolition a été demandé est remplacé par deux nouveaux bâtiments

⁵³ G.GOEYVAERT & E. BUYTS, *op.cit.*p.21

⁵⁴ S.WINTERS, W.CEULEMANS, K.HEYLEN, I.PANNECOUCKE, L.VANDERSTRAETEN, K.VAN DEN BROECK, P.DE DECKER, M.RYCKEWAERT & G.VERBEECK, *De bevindingen uit het Grote Woononderzoek 2013 gebundeld*, Steunpunt Wonen, KU Leuven, 2013.

résidentiels et en prenant la moyenne de permis de démolition par commune (20), on obtient le calcul suivant :

$240.000\text{€} \times (21\% - 6\%) \times (20 \times 2) = 1.440.000\text{€}$ de perte moyenne par commune.

Il s'agit d'une estimation très approximative puisque le calcul ne prend pas en compte les permis de démolition demandés par les promoteurs, qui sont soumis à une TVA de 21%, et qui constituerait un tiers des permis de démolition. Le manque à gagner diminuerait dans les mêmes proportions pour atteindre 964.000 euros, par commune.

D'autre part, l'augmentation de la reconstruction générera des recettes fiscales supplémentaire, via la TVA et d'autres impôts tels que l'impôt sur les revenus des personnes physiques. Ce retour sur investissement est chiffré à 691.000 euros par les auteurs, ce qui couvre environ la moitié de la perte de revenus.

Par ailleurs, il ne s'agit que d'un calcul des avantages et des coûts directs. La démolition et de la reconstruction des bâtiments délabrés engendre d'autres externalités positives, comme l'augmentation de la valeur des biens situés à proximité de ces projets, difficilement chiffrable.

d) Quid de l'élargissement du taux réduit à l'ensemble du territoire ?⁵⁵

Selon l'étude Steundpunt Wonen, en cas d'élargissement du taux réduit pour les opérations de démolition reconstruction à l'ensemble du territoire belge, il n'est pas certain que l'on puisse s'attendre à un impact équivalent dans toutes les autres communes belges que dans les 32 centres urbains.

Les 32 centres urbains où la réduction de la TVA a été appliquée ne peuvent en effet être considérés comme un échantillon représentatif de l'ensemble des communes belges. Ces 32 villes ont une population, une densité, un parc de logements et une superficie nettement supérieure à la moyenne de toutes les communes belges. Or, l'offre de bâtiments obsolètes est beaucoup moins importante dans les autres municipalités belges et par conséquent, le problème des quartiers détériorés est moins significatif. En outre, les coûts associés à un projet de reconstruction sont en moyenne plus élevés dans un environnement urbain compte tenu des contraintes qui y sont associées, tels que les bâtiments voisins à protéger.

⁵⁵ G.GOEYVAERT & E. BUYTS, *op.cit.*p.23.

Par ailleurs, les estimations de Steunpunt Wonen indiquent que l'augmentation du nombre de bâtiments en permis de démolition s'est accompagnée d'une multiplication par deux du nombre de bâtiments en permis de construire. Ces résultats suggèrent que pour chaque bâtiment démoli, deux nouvelles unités résidentielles ont été construites, et donc que la réduction de la TVA a encouragé la densification. Or, bien que la densification de centres villageois soient souhaitables, elle n'est pas utile dans chaque commune.

Section 2 – L'estimation de la Cour des Comptes⁵⁶

Trois propositions de loi visant à étendre le taux de TVA réduit applicable à la démolition et la reconstruction de bâtiments à l'ensemble du territoire belge ont été déposées à la Chambre des représentants par le passé et ont fait l'objet d'avis de la Cour des Comptes. Cette dernière était chargée de remettre une note contenant une estimation de la diminution des recettes qu'engendrerait la proposition de loi.

a) Le calcul du service d'encadrement Expertise et Support du SPF Finances

Afin d'effectuer son estimation des effets directs, la Cour des Comptes s'est basée sur le calcul du service d'encadrement Expertise et Support du SPF Finances. Ce service disposait d'un point de référence, du fait que le taux de TVA réduit de 6% a déjà été appliqué à l'ensemble du territoire en 2009 et 2010.

Le service a évalué qu'environ 3.917 habitations ont été mises en chantier en 2010 à l'aide de la mesure, que le prix unitaire moyen d'une habitation était de 218.263 euros et que le chiffre d'affaires des opérations de démolition reconstruction pour les 32 territoires des grandes villes s'élevaient à 95.599.263 euros. Par conséquent, le service évalue que l'introduction de la mesure pourrait entraîner un surcoût de :

$$[(3.917*218.263) - 95.599.263] * 0,15 = 113.900.628,9 \text{ euros}$$

Selon le SPF Finances, l'application généralisée du système de la politique des grandes villes pourrait coûter 113 millions d'euros.

⁵⁶ Doc.parl., Ch.repr., 2018-2019, n°54-2681/002 ; Doc.parl., Ch.repr., 2017-2018, n°54-0356/004 ; Doc.parl., Ch.repr., 2017-2018, n°53-0731/002.

Dans une note reçue le 12 avril 2018, le SPF actualise son estimation précédente, et obtient une estimation de coût budgétaire s'élevant à 147 millions d'euros.

b) L'avis de la Cour des comptes

L'estimation réalisée par le SPF Finances a donc servi de base de calcul à la Cour des Comptes. Toutefois, celle-ci observe que le champ d'application de l'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020 est à la fois plus limité et plus étendu.

Selon la Cour des comptes, il est cependant peu probable que les conditions en matière de propriété (habitation propre et unique pendant au moins cinq ans) aient un grand effet limitatif, la majorité des projets de démolition et de reconstruction répondant déjà à ces conditions. De plus, la superficie de 200 m² de la future de l'habitation à reconstruire ne sera pas non un facteur considérable de limitation puisqu'une étude de 2013 sur le logement en Flandre⁵⁷ révèle que la grande majorité des maisons et appartements n'atteint pas cette superficie. Enfin, il est également difficile d'estimer l'incidence de l'extension prévues aux §2 et 3.

Par conséquent, la Cour des comptes considère que ces nouvelles conditions n'auront guère d'incidence en pratique et se rallie à l'estimation actualisée du service d'encadrement.

Relevons que cette estimation se limite à l'examen des effets directs de la mesure et ne tient pas compte des recettes indirectes que la loi pourrait engendrer, comme l'augmentation des recettes fiscales grâce à l'augmentation du chiffre d'affaires dans le secteur de la construction et à l'éventuelle diminution du travail au noir, ainsi que la création et le maintien de l'emploi dans le secteur de la construction.

⁵⁷ S.WINTERS, W.CEULEMANS, K.HEYLEN, I.PANNECOUCKE, L.VANDERSTRAETEN, K.VAN DEN BROECK, P.DE DECKER, M.RYCKEWAERT & G.VERBEECK, *De bevindingen uit het Grote Woononderzoek 2013 gebundeld*, Steunpunt Wonen, KU Leuven, 2013.

Conclusion

Depuis le 1^{er} janvier 2007, l'article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n°20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux prévoit l'application d'un taux de TVA de 6% pour la démolition suivie de la reconstruction d'un bâtiment d'habitation. Parmi les conditions requises pour pouvoir bénéficier de ce taux réduit, le bâtiment doit être situé dans l'un des 32 centres urbains énumérés dans les arrêtés royaux du 12 août 2000, du 26 septembre 2001 et du 28 avril 2005.

Suite à la crise financière de 2008 qui paralyse le pays, le législateur fédéral décide d'élargir une première fois la mesure à l'ensemble du territoire belge pour une période de deux ans, du 1^{er} janvier 2009 jusqu'au 31 décembre 2010, afin de soutenir le secteur de la construction.

Face à la crise sanitaire engendrée par le COVID-19, la Chambre des représentants adopte pour la seconde fois une extension provisoire à l'ensemble du pays de la réduction du taux TVA aux opérations de démolition reconstruction. La mesure est ainsi temporairement étendue à l'ensemble du territoire belge du 1^{er} janvier 2021 jusqu'au 31 décembre 2022. L'objectif est de donner au secteur de la construction, durement frappé par le confinement, un important stimulus fiscal⁵⁸.

L'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020 ne se contente pas d'étendre le champ d'application territorial. Le nouvel article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n°20 est assorti de conditions de destination et de superficie pour l'inscrire dans le cadre de la politique sociale du logement, tel que prescrit en vertu des dispositions de l'article 98 de la directive TVA, lues conjointement avec l'annexe III de ladite directive⁵⁹. Cependant, il existe de sérieux doutes quant à la conformité de la mesure avec le droit européen actuel, au vu des enseignements tirés de l'arrêt du 4 juin 2015 de la Cour de Justice de l'Union européenne (C-161/14).

Par ailleurs, le nouvel article 1^{er} *quater* de l'arrêté royal n°20 élargit le champ d'application de la réduction du taux aux promoteurs immobiliers qui livrent des logements reconstruits à des

⁵⁸ Doc.parl., Ch.repr., 2020-2021, n°55-1662/001, p.18

acquéreurs qui utiliseront ensuite le logement comme habitation ou le donneront en location à ou via une agence immobilière sociale⁶⁰.

Des chercheurs de Steundpunt Wonen ont évalué l'impact de la baisse de la TVA de 21% à 6% pour la démolition et la reconstruction conjointe de bâtiments dans les 32 centres urbains. Les résultats de l'étude montrent que le changement de régime fiscal de 2007 affecte le comportement d'investissement des ménages, avec une hausse substantielle des opérations de démolition reconstruction dans les 32 centres urbains. La réduction de la TVA encourage la densification de ces zones. La mesure ne manque donc pas son objectif de lutte contre les bâtiments inoccupés. Elle a des effets positifs sur le bien-être en permettant la suppression de chancres urbains et la création d'unités résidentielles supplémentaires⁶¹.

Toutefois, ces 32 centres urbains où la réduction de la TVA a été appliquée ne peuvent être considérés comme un échantillon représentatif de l'ensemble des communes belges, au vu de leurs caractéristiques intrinsèques (population, densité, parc de logements et superficie). Par conséquent, selon les auteurs⁶², il n'est pas certain que l'on puisse s'attendre à un impact équivalent dans toutes les autres communes en cas d'élargissement du taux réduit pour les opérations de démolition reconstruction à l'ensemble du territoire belge.

Au niveau budgétaire, l'application à l'ensemble du territoire du taux réduit à 6% pour les opérations de démolition reconstruction coûterait 147 millions d'euros au Trésor selon les estimations du SPF Finances et de la Cour des Comptes. Toutefois, cette estimation se limite à l'examen des effets directs de la mesure et ne tient pas compte des recettes et retombées indirectes que la loi pourrait engendrer, comme l'augmentation des recettes fiscales grâce à l'augmentation du chiffre d'affaires dans le secteur de la construction et à l'éventuelle diminution du travail au noir, ainsi que la création et le maintien de l'emploi dans le secteur de la construction et l'augmentation de la valeur des biens situés à proximité de ces projets.

⁶⁰ Y. LELEU, *op.cit.*, p. 519.

⁶¹ G. GOEYVAERT & E. BUYTS, *op.cit.* p. 17 et s.

⁶² G. GOEYVAERT & E. BUYTS, *op.cit.* p. 21 et s.

Bibliographie

Auteurs

GOEYVAERT, G., & BUYTS, E., *De impact van btw-verlaging naar 6% op sloop en heropbouw*, Steunpunt Wonen, KU Leuven, 2019.

HICK, P., *Démolition et reconstruction- Extensions temporaires du taux réduit*, Anthemis, 2021.

JEUNIAUX, C., *Taux réduit de TVA de 6 % pour les démolitions et reconstructions d'immeubles*, La semaine fiscale n°472, Larcier, mai 2021.

LAMPARELLI, T., *La TVA et les taux réduits dans le secteur de la construction*, Kluwer, 2019.

LELEU, Y., *Chroniques notariales. Volume 72*, Larcier, 2021.

MASSIN, I., *Démolition et régime transitoire : aussi pour la « livraison »*, Le Fiscologue, 5 mars 2021.

PONCHAULT, A., *La lutte contre les logements innocupés réformés*, Mouvement communal, 2017.

RUYSSCHAERT, S., *Démolition et TVA*, La semaine fiscale, La semaine fiscale n°472, Larcier, 2021.

WINTERS, S., CEULEMANS, W., HEYLEN, K., PANNECOUCKE, I., VANDERSTRAETEN, L., VAN DEN BROECK, K., DE DECKER, P., RYCKEWAERT, M., & VERBEECK, G., *De bevindingen uit het Grote Woononderzoek 2013 gebundeld*, Steunpunt Wonen, KU Leuven, 2013.

Arrêts

C.A., 20 novembre 2008, n°159/2008,

CJUE, 4 juin 2015, C-161/14

Circulaires

Circulaire n°AAF 3/2007 du 15 février 2007

Circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021

Documents parlementaires

Doc.parl., Ch.repr., 2020-2021, n°55-1662/001.

Doc.parl., Ch.repr., 2018-2019, n°54-2681/002.

Doc.parl., Ch.repr., 2017-2018, n°54-0356/004.

Doc.parl., Ch.repr., 2017-2018, n°53-0731/002.

Proposition du 18 janvier 2018 de directive modifiant la directive 2006/112/CE en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée (COM (2018) 20 final).

Q.P. n°14648, 20/03/2007, M. Baeke, Compte rendu analytique, 20 mars 2007, COM 1246.

Q.P n°1400, 05/01/2017, M.Vercamer, Q.R., Chambre, 2016-2017, n°54-102.