

**Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une
thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire
méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation :
"Démolition/reconstruction - quand s'applique le taux de TVA de 6% ?"**

Auteur : Perrin, Alexandre

Promoteur(s) : 27004

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

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2024-2025

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/22585>

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.

Démolition/reconstruction – quand s’applique le taux de TVA de 6% ?

Alexandre PERRIN

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2024-2025

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

François COUTUREAU

REMERCIEMENTS

Je tiens à exprimer ma gratitude à mon promoteur, Monsieur François COUTUREAU, pour sa disponibilité, ses conseils et la relecture de mon travail.

Je remercie également les lecteurs de ce mémoire pour l'attention portée à mon travail et pour l'intérêt qu'ils y accordent.

TABLE DES MATIERES

INTRODUCTION	3
PARTIE 1 : CADRE GÉNÉRAL	4
I. Opération de qualification : qu'entend-on par les termes « <i>démolition-reconstruction</i> » et quelle en est la frontière par rapport aux notions de « <i>rénovation, transformation</i> » ?	4
A. Les notions de « <i>travaux de démolition-reconstruction</i> » d'une habitation	4
1. Principes	4
2. Cas particulier : L'exigence d'un lien entre la démolition et la reconstruction	5
B. Travaux de transformation-rénovation ou de démolition-reconstruction ?	7
C. Comment déterminer le taux de TVA applicable au projet immobilier ?	9
II. La relation entre le droit de l'Union européenne et le droit belge en matière de taux de TVA appliqués au secteur immobilier	10
A. Aperçu et évolution de la législation européenne applicable aux opérations immobilières en matière de taux de TVA	10
B. Les logements fournis « <i>dans le cadre de la politique sociale</i> »	12
1. Définition européenne	13
2. Définition belge	14
PARTIE 2 : ANALYSE DU NOUVEAU RÉGIME DE TVA RÉDUITE APPLICABLE AUX OPÉRATIONS DE DÉMOLITION-RECONSTRUCTION	16
I. Cadre législatif	16
II. Régime en vigueur à partir du 1 ^{er} janvier 2024	17
A. <i>Ratio legis</i>	17
B. Le nouveau régime : aspects définitifs et transitoires	18
1. Les deux mesures permanentes inscrites dans le régime définitif	18
a) Première branche : démolition-reconstruction d'une habitation propre et unique	18
b) Seconde branche : démolition-reconstruction d'une habitation donnée en location « <i>dans le cadre de la politique sociale</i> »	20
c) Exclusion de l'historique troisième branche du régime : la livraison d'un bâtiment neuf	21
i) L'avis du Conseil d'État	21

ii) L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 février 2025	22
2. Les deux mesures transitoires inscrites dans le nouveau régime.....	23
a) Régime transitoire applicable aux travaux de démolition-reconstruction effectués dans l'une des 32 zones urbaines principales	23
b) Régime transitoire applicable aux livraisons de bâtiments neufs issus de travaux de démolition-reconstruction	24
III. Modifications apportées au régime définitif à partir du 1 ^{er} juin 2024	25
A. Introduction d'une nouvelle catégorie d'opérations de démolition et de reconstruction éligible au taux de 6 % : la location privée de longue durée	26
1. <i>Ratio legis</i>	26
2. Conditions d'application.....	27
B. Adaptation du champ d'application en cas de mise en location de l'habitation reconstruite « <i>dans le cadre de la politique sociale</i> ».....	28
IV. Quelles conséquences en cas de non-respect des conditions sociales ?	28
A. Principes	28
B. Les causes de non-restitution de l'avantage fiscal.....	29
1. Les motifs admis par l'administration	29
2. La naissance d'une relation amoureuse peut-elle constituer un cas de force majeure ? Analyse de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 14 mars 2023	30
CONCLUSION	32
BIBLIOGRAPHIE	34

Introduction

Le régime du taux de TVA réduit à 6 % applicable aux opérations de démolition-reconstruction de logements, consacré à la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à 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 taux¹, instaurée par la loi-programme du 27 décembre 2006², a récemment fait l'objet de modifications importantes. Celles-ci visent à garantir la pérennité du dispositif et à l'adapter aux enjeux sociaux, budgétaires, écologiques et économiques actuels.

Cette contribution a pour objectif de mettre en évidence la situation actuelle de ce régime de faveur. Par souci de concision et de pertinence, l'ensemble des aspects de ce dispositif ne sera pas abordé : par exemple, les formalités administratives incombant à l'entrepreneur ne seront pas traitées. En outre, les récents bouleversements politiques en Belgique laissent présager de nouvelles adaptations importantes à court terme. Compte tenu de cette incertitude, notre analyse se limite au régime en vigueur jusqu'au 31 décembre 2024.

Ainsi, dans une première partie, à la fois générale et introductive, une opération de qualification sera menée afin d'introduire la notion centrale de « *travaux de démolition-reconstruction* » et d'en examiner les liens avec les concepts voisins de « *travaux de transformation et de rénovation* ». Ensuite, nous analyserons les interactions entre le droit européen et le droit belge en matière de taux réduits de TVA applicables au secteur immobilier. À ce titre, une attention particulière sera portée à une question spécifique : l'interprétation de la notion de logements fournis « *dans le cadre de la politique sociale* » figurant au point 10 de l'annexe III de la directive TVA³.

La seconde partie de cette étude est consacrée au régime de fond du taux réduit de TVA applicable aux opérations de démolition-reconstruction, tel que réformé depuis le 1^{er} janvier 2024. Dans un premier temps, nous examinerons en détail les modifications introduites par la loi-programme du 22 décembre 2023, en analysant les objectifs poursuivis par le législateur, les situations concernées ainsi que les conditions y afférentes. Ensuite, nous aborderons l'amendement entré en vigueur le 1^{er} juin 2024 ayant notamment introduit une nouvelle composante au régime : la location privée de longue durée. Enfin, nous évoquerons la question du non-respect des conditions de maintien, en focalisant notre attention sur les cas de force majeure reconnus. À cet égard, un arrêt particulièrement controversé de la Cour d'appel de Gand fera l'objet d'une analyse approfondie.

¹ 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, *M.B.*, 31 juillet 1970, modifié par la loi du 12 mai 2024, *M.B.*, 29 mai 2024, annexe, tableau A, rubrique XXXVII.

² Loi-programme du 27 décembre 2006 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 56.

³ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347, 12 décembre 2006.

PARTIE 1 : CADRE GÉNÉRAL

I. Opération de qualification : qu’entend-on par les termes « *démolition-reconstruction* » et quelle en est la frontière par rapport aux notions de « *rénovation, transformation* » ?

A. Les notions de « *travaux de démolition-reconstruction* » d’une habitation

1. Principes

Pour pouvoir bénéficier du régime préférentiel applicable à la démolition-reconstruction, le bâtiment tel que défini à l’article 1^{er}, para. 9, 1^o, du Code de la TVA, doit avoir été entièrement détruit. Autrement dit, la destruction doit être totale. Dès lors, la démolition de plusieurs étages d’un immeuble à appartements en vue de leur reconstruction ne relève pas de ce régime⁴. Par tolérance, l’administration admet une simple démolition substantielle⁵.

D’un point de vue terminologique, la notion d’ « *habitation* » est synonyme à celle de « *logement* »⁶.

Le bâtiment démoli doit avoir une consistance significative par rapport à l’habitation reconstruite. Sont considérés comme significatifs un hangar, une usine, un magasin ou une ancienne habitation. *A contrario*, n’est pas considérée comme significative une construction faite de matériaux non durables comme une maison de jardin, un pigeonnier ou un abri pour animal. L’appréciation se fait au cas par cas selon le projet immobilier. De même, l’administration indique que l’appréciation du caractère significatif du bâtiment démoli « *par rapport* » à l’habitation reconstruite relève d’une question de fait⁷.

L’affectation ainsi que l’utilisation du bâtiment avant sa démolition n’ont aucune importance sur l’application du régime. Le bâtiment démoli ne doit pas forcément être utilisé comme une habitation⁸. Par exemple, celui qui démolit son commerce pour reconstruire une habitation pourra bénéficier du taux réduit de 6%.

⁴ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024 relative au taux réduit de la TVA applicable à la démolition et la reconstruction de bâtiments d’habitation sur l’ensemble du territoire belge à partir du 1^{er} juin 2024, point 3.2.1, disponible sur www.fisconetplus.be.

⁵ T. LAMPARELLI, *La TVA et les taux réduits dans le secteur de la construction* (4^{ème} éd.), Liège, Kluwer, 2023, p. 250, n° 196.

⁶ C. MARCELLE et E. RIVERA, « Chapitre 4 : Taux de TVA réduits applicables dans le secteur immobilier », *TVA Questions choisies*, M. Bourgeois (dir.), Bruxelles, Larcier, 2021, p. 147.

⁷ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 3.2.1.

⁸ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 3.2.1.

La démolition ne doit pas forcément survenir avant la (re)construction. Ainsi, l'administration admet que la construction de la nouvelle habitation puisse avoir lieu après la démolition du bâtiment initial, sans que cela ne fasse obstacle à l'application du taux réduit de TVA. Toutefois, immédiatement après les travaux de construction, le maître d'ouvrage doit veiller à s'établir dans le nouveau bâtiment et à entreprendre, sans délai, la démolition de l'ancien bâtiment⁹. En outre, dans un arrêt du 14 juin 2022, la Cour d'appel de Gand juge que la démolition peut être réalisée postérieurement à la (re)construction si le maître d'ouvrage fait valoir des circonstances indépendantes de sa volonté qui ont empêché la réalisation du projet immobilier et s'il est démontré qu'il existait initialement un lien entre la démolition et la reconstruction¹⁰.

2. Cas particulier : L'exigence d'un lien entre la démolition et la reconstruction

Les commentaires de la TVA disposent que pour l'application du taux réduit de 6 % consacré à la rubrique XXXVII, le maître d'ouvrage¹¹ doit lui-même procéder à la démolition et la reconstruction de l'habitation¹². Autrement dit, un lien doit exister entre la démolition et la reconstruction de l'habitation. Ainsi, un assujetti ne peut pas bénéficier du régime en se limitant à reconstruire un immeuble dont il n'a pas lui-même assuré la démolition. Cette particularité a été jugée conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution, dans un arrêt de la Cour constitutionnelle rendu le 21 avril 2022¹³, interprété de manière extensive.

Dans cet arrêt, les parties requérantes soutiennent que la disposition en cause méconnaît les articles 10 et 11 de la Constitution, dans la mesure où elle réserve l'application du taux réduit de 6 % au seul fournisseur ayant lui-même procédé à la destruction du bâtiment. Ainsi, elle exclut du bénéfice de ce régime celui qui acquiert un terrain nu après que l'ancien propriétaire a démoli le bâtiment. Pour les parties requérantes, cette différence de traitement va à l'encontre des objectifs poursuivis par le législateur dans la législation litigieuse, « à savoir *stimuler le secteur de la construction, renouveler le parc résidentiel et permettre que davantage de personnes puissent occuper une habitation qui leur est propre* ». Enfin, les requérants soutiennent que les promoteurs « *subissent un préjudice concurrentiel* ».

⁹ Question n° 13883 de M. BOGAERT, *Compte rendu analytique*, 4 mars 2009, n°482-COM, p.37 ; Voy. également à ce sujet : M. GOVERS, « De tijdelijke regeling 2021-2022 voor het verlaagd btw-tarief van 6 % voor afbraak en heropbouw in België », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2021, p. 2.

¹⁰ Gand, 14 juin 2022, R.G. n° 2021/AR/935, disponible sur www.fisconetplus.be.

¹¹ Voy. S. RUYSSCHAERT, « Démolition et reconstruction par plusieurs maîtres d'ouvrage », *Sem. Fisc.*, 2025/3, n° 594 ; Circulaire n° 2024/C/32 (FAQ) du SPF Finances du 8 mai 2024 relative au nouveau régime d'application du taux de TVA de 6% pour la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation, point 7, disponible sur www.fisconetplus.be : Par maître d'ouvrage, on entend « *celui qui détruit un bâtiment et reconstruit un bâtiment d'habitation qu'il occupe en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier* ».

¹² Commentaire de la TVA, Chapitre 7 : Taux de la taxe, Section 4 : Services soumis au taux de 6%, point 14 : Démolition et reconstruction de bâtiments d'habitation, disponible sur www.fisconetplus.be.

¹³ C.C., 21 avril 2022, n° 56/2022.

insurmontable » par rapport à leur semblable qui peuvent se voir octroyer le bénéfice du taux réduit¹⁴.

La Cour constitutionnelle rejoint l'argumentation avancée par le gouvernement flamand en décidant que le choix politique réalisé par le législateur de ne pas octroyer le taux réduit au promoteur qui achète un terrain non bâti après la démolition du bâtiment par l'ancien propriétaire n'est pas déraisonnable. Pour la Cour, les promoteurs ne doivent pas être encouragés à démolir les bâtiments existants. Par ailleurs, la charge qui incombe à ces derniers n'est pas disproportionnée. En effet, les acquéreurs verront simplement l'opération soumise au taux normal de TVA de 21 %. Enfin, la Cour affirme que le préjudice concurrentiel est réel mais celui-ci n'est pas insurmontable. Pour finir, la Cour constitutionnelle juge la disposition en cause conforme aux articles 10 et 11 de la Constitution¹⁵.

L'arrêt précité concerne une branche du régime du taux réduit applicable aux opérations de démolition-reconstruction de bâtiments, à savoir la livraison de bâtiments d'habitation, laquelle a été supprimée dans le cadre du nouveau régime permanent actuellement en vigueur. Toutefois, l'enseignement que l'on peut en tirer permet de conclure que les principes d'égalité et de non-discrimination ne sont pas méconnus du seul fait que le bénéfice du taux réduit est réservé au maître d'ouvrage ayant lui-même procédé à la démolition et à la reconstruction de l'immeuble¹⁶.

L'administration fait preuve de souplesse en admettant que plusieurs maîtres d'ouvrage puissent intervenir conjointement dans le cadre d'une opération de démolition et de reconstruction d'une habitation. Cette tolérance demeure toutefois limitée à certains cas spécifiques. Par exemple, lorsque les parents occupent un étage et les enfants un autre, ils peuvent bénéficier du taux réduit s'ils procèdent ensemble à la démolition du bâtiment¹⁷.

Ensuite, le gouvernement précise, dans l'exposé des motifs de la loi-programme du 22 décembre 2023, que le lien entre la démolition d'un bâtiment et sa reconstruction est également réputé inexistant lorsqu'un délai trop important sépare les deux opérations, de telle manière qu'il est incontestable qu'il n'existe aucune unité d'intention¹⁸.

L'avis du Conseil d'État a interrompu l'élan du gouvernement, estimant qu'un « *délai particulièrement long* » n'est pas un critère suffisamment précis pour garantir une sécurité juridique adéquate¹⁹. L'espacement entre la démolition et la reconstruction ne doit pas être considéré comme « *un critère absolu* ». Dès lors, le seul constat d'un écart temporel entre les

¹⁴ C.C., 21 avril 2022, n° 56/2022, A.2.1 à A.2.5.

¹⁵ C.C., 21 avril 2022, n° 56/2022, B.6.2 et B.7.

¹⁶ C. ADLINE HERBAIN, M. LAMENSCH et E. TRAVERSA, *Taxe sur la valeur ajoutée*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier, 2022, p. 171.

¹⁷ S. RUYSSCHAERT, « Démolition et reconstruction par plusieurs ... », *op.cit.*, n° 594 ; À ce sujet voy. également le cas particulier des propriétaires indivis : T. LAMPARELLI, *op.cit.*, p. 306, n° 201.

¹⁸ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 40.

¹⁹ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 41 ; Voy également la remarque faite lors des discussions parlementaires à propos de la notion de « *délai particulièrement long* » : Projet de loi-programme, discussion générale, *Ann. parl.*, Ch., 2023-2024, séance du 12 décembre 2023, n°3697/005, p° 45 et 46.

deux opérations ne saurait, à lui seul, justifier l'exclusion du projet du bénéfice du taux réduit de 6 % prévu à la rubrique XXXVII. Il revient à l'administration de démontrer, au moyen d'éléments objectifs, que la volonté du maître d'ouvrage, au moment de la démolition, n'était pas de reconstruire une habitation qui respecte les conditions d'application du taux réduit de TVA²⁰. Par exemple, un délai important entre la démolition et la reconstruction, accompagné d'éléments concrets comme un contrat prévoyant l'édification d'un commerce sur le terrain, permet d'établir l'absence de lien entre les deux opérations. Inversement, certains éléments objectifs peuvent attester du maintien du lien, même en cas de délai prolongé entre les deux opérations, tels qu'un permis d'environnement ou un plan de construction d'une habitation réalisé par un architecte²¹.

Cette précision sur la temporalité des opérations soulève des interrogations quant à la motivation du gouvernement, dès lors qu'elle ne figurait ni dans l'exposé des motifs de la loi-programme du 20 décembre 2020²², ni dans ceux de la loi-programme du 27 décembre 2006²³.

Un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 30 mai 2023²⁴ semble justifier cet ajout. Dans cette affaire, un couple avait décidé de démolir un immeuble en vue de reconstruire et sollicitait l'application du taux réduit de TVA. Toutefois, leur divorce est intervenu en cours de projet, ce qui a retardé la reconstruction, laquelle n'a été réalisée que vingt ans après les travaux de démolition. L'administration a estimé que le bénéfice du taux réduit devait être écarté en raison du laps de temps trop important entre les deux opérations. La Cour a rejeté cette analyse, considérant qu'en l'absence de disposition légale fixant un délai maximal entre la démolition et la reconstruction, l'exclusion du taux réduit ne pouvait être justifiée²⁵.

B. Travaux de transformation-rénovation ou de démolition-reconstruction ?

L'administration a expressément confirmé qu'il est impossible de cumuler le bénéfice du régime du taux réduit applicable aux transformations d'un bâtiment avec celui applicable aux opérations de démolition-reconstruction d'une habitation. Cette interdiction se justifie par une différence d'approche dans l'appréciation des conditions d'application : pour le régime de démolition-reconstruction, l'analyse se fait par bâtiments, tandis que pour le régime de transformation-rénovation, elle se fait par unité d'habitation. En d'autres termes, l'écart trop important entre les deux régimes rend leur application simultanée incompatible²⁶.

En outre, bien que les travaux de transformation d'immeubles puissent bénéficier du taux réduit à 6 %, consacré à la rubrique XXXI de l'arrêté royal n° 20, ils peuvent, dans certains cas, être

²⁰ K. BAR et S. Van PELT, « TVA. Taux réduit de 6 % pour démolition et reconstruction : champ d'application adapté », *Act. fisc.*, 2024/14, p. 6.

²¹ Discussion générale précitée, *Ann. parl.*, Ch., 2023-2024, séance du 12 décembre 2023, n°3697/005, p. 46.

²² Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n°1662/001.

²³ Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2006-2007, n°2773/001.

²⁴ Bruxelles, 30 mai 2023, *Fiscologue*, 2023/30, p. 5.

²⁵ Voy. K. BAR et S. Van PELT, *op.cit.*, p. 5.

²⁶ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 3.2.1.

requalifiés en travaux de construction, entraînant l'application du taux normal de 21 %. Celui qui entreprend un projet immobilier se heurte alors à une difficulté de distinction entre ces notions, notamment parce que la définition de l'immeuble neuf au sens du code de la TVA²⁷ n'est pas utilisée pour caractériser une nouvelle construction. Dans la pratique, c'est souvent le critère de superficie qui permet de différencier une opération de construction d'une simple transformation²⁸.

Les commentaires relatifs à la TVA précisent ce que recouvrent les travaux considérés comme des constructions, lesquels sont exclus du champ d'application de la rubrique XXXI. À titre d'exemple, cela inclut la transformation radicale d'un bâtiment en habitation. Par « *transformation radicale* », on entend des travaux qui ne reposent pas de manière significative sur les anciens murs porteurs (notamment les murs extérieurs) ni, plus largement, sur les éléments essentiels de la structure existante du bâtiment. Relèvent également des travaux de construction les cas où un immeuble est reconstruit à la suite de destructions importantes, conduisant ainsi à l'édification d'un bâtiment entièrement nouveau²⁹. Ces deux exemples visent le cas de travaux d'une ampleur telle que l'opération ne peut plus être qualifiée de simple transformation (ou rénovation) d'une habitation.

En réalité, ces opérations ne sont pas totalement exclues du bénéfice d'un taux réduit. En effet, le commentaire renvoie systématiquement le lecteur vers l'éventuelle application de la rubrique XXXVII, relative aux travaux de démolition et de reconstruction. Cette tolérance administrative n'est pas restreinte aux travaux de rénovation. En effet, l'immeuble privé du contribuable qui a subi des dégâts à la suite de conditions météorologiques difficiles qui affectent la structure du bâtiment pourra également prétendre au bénéfice de la tolérance administrative à condition que toutes les conditions d'application soient remplies³⁰.

Remarquons que ce régime de faveur n'est applicable que si l'opération en cause ne peut bénéficier du taux réduit applicable aux rénovations, d'une part, à cause de l'ampleur des travaux et d'autre part, en raison de la nature de ceux-ci³¹.

Dans le cadre du régime réformé depuis le 1^{er} janvier 2024, la tolérance précitée est reconduite pour des raisons pratiques. Elle prévoit que « *S'il s'agit d'une transformation importante d'un bâtiment ancien, où, en raison de la démolition, les travaux ne reposent pas de manière significative sur les anciens murs porteurs et, plus généralement, sur les éléments essentiels de la structure de l'ancien bâtiment, de telle sorte que lesdits travaux ne peuvent plus bénéficier*

²⁷ CTVA, art. 44, para. 3, 1^o.

²⁸ S. RUYSSCHAERT, « Distinction entre (re)construction et transformation (ou rénovation) d'une habitation existante : importance pour l'application d'un taux de TVA correct », *Sem. Fisc.*, 2023/26, n°579.

²⁹ Commentaire de la TVA, *op.cit.* ; Voy également A. SOLDAI et K. TOURMOUS, « La soumission à la TVA de la vente de bâtiments anciens redevenus neufs et taux de TVA applicables aux travaux immobiliers : état de la question », *R.G.F.C.P.*, 2024/1, p. 14 et 15, n° 4.5.3.

³⁰ A. SOLDAI et K. TOURMOUS, *ibidem.*, p. 15, n° 4.5.3.

³¹ S. RUYSSCHAERT, « Afbraak en heropbouw van een schuur : 6 % mogelijk ? », *Het onroerend goed in de praktijk*, Malines, Kluwer, 2024, XVIII.E, p. 49, n° 10.6.

de l'application du taux réduit de la TVA pour rénovation [...] ces travaux seront assimilés à la démolition d'un bâtiment et reconstruction d'une habitation pour l'application du présent régime »³².

C. Comment déterminer le taux de TVA applicable au projet immobilier ?

La principale difficulté réside dans la détermination, en amont, du taux de TVA applicable à l'opération immobilière envisagée. Il est indéniable que cette incertitude traduit une absence de sécurité juridique, omniprésente dans cette matière. Les nombreuses circulaires et foires aux questions ne suffisent pas à lever l'insécurité juridique, en raison des notions utilisées qui sont sujettes à interprétation. Dans ce contexte, les développements qui suivent visent à proposer plusieurs pistes de solution pour les porteurs de projets immobiliers.

Deux possibilités s'offrent au maître d'ouvrage : soit, il introduit une demande auprès du Service des décisions anticipées (SDA), soit il soumet son projet à la cellule « Bâtiments » du SPF finances qui rendra un avis. Toutefois, il est impossible d'introduire une demande auprès du Service des décisions anticipées dès lors que l'on s'est rapproché de la cellule « Bâtiments » du SPF finances. Il est conseillé de privilégier une sollicitation d'un ruling si le projet immobilier n'est pas entamé et que le maître d'ouvrage dispose d'un délai d'au moins trois mois avant de démarrer les travaux³³.

Les dispositifs existants ne permettent pas de garantir une réponse adéquate aux besoins des assujettis. D'une part, le Service des décisions anticipées (SDA) est confronté, depuis plusieurs années, à d'importants arriérés dans le traitement des demandes qui lui sont soumises³⁴. D'autre part, la cellule « Bâtiments » du SPF Finances ne rend un avis qu'à l'issue des travaux, une fois le projet immobilier achevé, ce qui ne permet pas d'assurer la sécurité juridique attendue³⁵.

³² Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 3.2.1.

³³ A. SOLDAI et K. TOURMOUS, *op.cit.*, p. 15 et 16, n° 4.6.

³⁴ Voy. également les critiques faites à l'égard du SDA mis en place en Région flamande, S. GNEDASJ et E. RAVET, « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : Réalité ou chimère ? », *R.G.C.F.*, 2020/4-5, p. 319 et 320.

³⁵ A. SOLDAI et C. DE NEYER, « Régime TVA de la démolition-reconstruction d'immeubles : origine, évolution et perspectives 2024 suite à l'adoption de la loi-programme », *R.G.F.C.P.*, 2024/2, p. 29.

II. La relation entre le droit de l'Union européenne et le droit belge en matière de taux de TVA appliqués au secteur immobilier

A. Aperçu et évolution de la législation européenne applicable aux opérations immobilières en matière de taux de TVA

En vertu de l'article 98 de la directive TVA³⁶, les États membres peuvent appliquer des taux réduits de TVA en complément du taux normal, lequel ne peut être inférieur à 15 %. Ces taux réduits doivent néanmoins rester supérieurs à 5 % et ne peuvent concerner que les 24 biens et services limitativement énumérés à l'annexe III³⁷. Ceux-ci doivent être interprétés de manière stricte, dans la mesure où la directive TVA prévoit ici une dérogation au principe du taux normal³⁸.

Les États membres n'ont pas l'obligation d'appliquer les taux réduits sur leur territoire ; le législateur européen leur en laisse la faculté. En effet, de telles mesures ont un impact direct sur les finances publiques, et la Commission européenne entend préserver la liberté budgétaire des États membres. Ces derniers peuvent ainsi choisir, par exemple, de n'appliquer un taux réduit qu'à une seule des catégories figurant à l'annexe III³⁹.

Une directive parue le 5 avril 2022⁴⁰, ci-après « directive Taux », est venue, entre autres, étendre l'annexe III, permettant à davantage de biens et de services de pouvoir bénéficier du taux réduit. Cette réforme visait, d'une part, à offrir davantage de flexibilité aux États membres tout en garantissant la préservation des recettes fiscales, et, d'autre part, à renforcer l'égalité de traitement entre eux en rendant accessibles à tous, les dérogations qui jusqu'alors, ne bénéficiaient qu'à certains États membres⁴¹.

La matière immobilière est visée au point 10 de l'annexe III de la directive TVA. Ainsi, les opérations immobilières qui peuvent faire l'objet d'un taux réduit sont : « *la livraison et la construction de logements, dans le cadre de la politique sociale, telle qu'elle est définie par les*

³⁶ Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347, 12 décembre 2006.

³⁷ Y. SPIEGL, « Titre 1 - Introduction », *Immobilier et TVA*, Y. Spiegl et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2023, p. 303, n° 649 à 651.

³⁸ A. MAITROT DE LA MOTTE et F. PICOD, *Manuel de droit fiscal de l'Union Européenne*, 1^{re} éd., Bruxelles, Bruylant, 2024, p. 294, n° 316 ; Voy égal la jurisprudence à ce sujet : C.J., arrêt *Commission européenne c. République française*, 5 mars 2015, C-479/13, EU:C:2015:141, point 30 ; C.J., arrêt *Commission européenne c. République française*, 8 mars 2012, C-596/10, EU:C:2012:130, point 53 ; C.J.C.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume d'Espagne*, 18 janvier 2001, C-83/99, EU:C:2001:31, point 19.

³⁹ E. TRAVERSA, C. FRANSSSEN, C. DESANFANS, « TVA et politique sociale immobilière : quelle marge pour l'extension des taux réduits à des acteurs privés ? », *Jurim.*, 2015, p. 194.

⁴⁰ Directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 107, 6 avril 2022.

⁴¹ A. MAITROT DE LA MOTTE et C. HERBAIN, « Chroniques. Droit fiscal européen », *J.D.E.*, 2022/6, p. 285.

États membres ; la rénovation et la transformation, y compris la démolition et la reconstruction, et la réparation de logements et de logements privés ; la location de biens immobiliers à usage résidentiel ».

Avant la refonte de l'annexe III de la directive TVA par la directive Taux, le point 10 reprenait : « *la livraison, construction, rénovation et transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale* ». Les opérations immobilières visées par le taux réduit ont été considérablement étendues.

Un lecteur attentif notera que, dans la nouvelle version du point 10, le législateur européen précise que les travaux de rénovation et de transformation, *y compris*⁴² la démolition suivie de reconstruction d'un immeuble, peuvent bénéficier d'un taux réduit.

En date du 19 décembre 2023, une question parlementaire a été soumise à la Chambre, portant sur l'interprétation à conférer à ces termes. Monsieur le Représentant J. Arens s'interroge, en substance, sur l'opportunité de considérer que, dès lors que la Belgique applique un taux de TVA réduit aux opérations portant sur les travaux de rénovation de logements, les travaux de reconstruction devraient également pouvoir bénéficier d'un taux réduit. En effet, selon la directive TVA, les travaux de rénovation incluent nécessairement des travaux de reconstruction⁴³. Autrement dit, se pose la question de la conformité du maintien de deux fondements juridiques distincts en Belgique pour l'application des taux réduits avec le point 10 de la directive TVA, tel que modifié par la directive Taux. L'enjeu est le suivant : les conditions d'application du taux réduit de TVA aux opérations de démolition suivie de reconstruction sont plus restrictives en comparaison avec le régime de taux réduit applicable aux travaux de rénovation du logement⁴⁴.

La réponse écrite du vice-premier ministre et ministre des Finances, chargé de la coordination de la lutte contre la fraude fiscale datée du 12 mars 2024, défend le maintien de deux rubriques différentes selon le type de travaux effectués, en s'appuyant sur ce qui avait été dit à ce sujet lors des discussions parlementaires⁴⁵.

Le premier argument avancé est que le regroupement des deux opérations au sein du point 10 de l'annexe III de la directive TVA est réalisé dans un souci de « *rationalisation législative* ». Le terme « *y compris* » est utilisé pour indiquer que les travaux de rénovation et de reconstruction portent tous deux sur une habitation existante. Néanmoins, dans la pratique, ces deux opérations sont bien différentes : d'une part, la rénovation est réalisée en conservant le

⁴² Nous insistons.

⁴³ Question n° 1815 de J. Arens du 19 décembre 2023, *Q.R.*, Ch. 2023-2024, n° 55-131, p. 175 et 176.

⁴⁴ Réponse donnée le 12 mars 2024 à la question de J. Arens, *Q.R.*, Ch., 2023-2024, n° 55-131, p. 176.

⁴⁵ Voy. Discussion générale précitée, *Ann. parl.*, Ch., 2023-2024, séance du 12 décembre 2023, n° 3697/005, p. 43 et 44.

bâtiment d'origine ; d'autre part, la transformation implique d'effacer un bâtiment pour en construire un nouveau⁴⁶.

Le second argument tient au fait que la Cour de justice a rappelé que les États membres disposent d'une marge d'appréciation quant au choix des prestations de services et livraisons de biens qui sont visées par les opérations énumérées à l'annexe III. Cette liberté s'exerce toutefois dans le respect du principe de neutralité fiscale⁴⁷. Par ailleurs, la Cour de justice a également eu l'occasion de préciser que rien ne permet de considérer qu'il faille interpréter les articles 96 et 98 de la directive TVA « *comme exigeant que le taux réduit ne s'applique que s'il vise tous les aspects d'une catégorie de prestations visée à [l'annexe III] de la même directive, de sorte qu'une application sélective du taux réduit ne saurait être exclue, à condition qu'elle n'entraîne aucun risque de distorsion de concurrence* »⁴⁸.

B. Les logements fournis « dans le cadre de la politique sociale »

Le législateur européen autorise les États membres à appliquer un taux réduit aux livraisons et constructions de logements fournis « *dans le cadre de la politique sociale* ». La Belgique a fait usage de cette faculté, notamment, dans le cadre du régime de démolition et reconstruction de bâtiments prévu à la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20.

À titre liminaire, il convient de souligner que la Cour de justice de l'Union européenne a, à plusieurs reprises⁴⁹, souligné qu'en l'absence de définition des raisons d'intérêt social et des services effectués « *dans le cadre de la politique sociale* » dans la législation européenne, il appartient aux États membres d'en préciser les limites ; ceux-ci disposent ainsi d'une certaine liberté pour définir leur politique nationale en la matière. À cet égard, la transposition du droit européen par l'État membre « *ne peut faire l'objet d'un contrôle de l'Union que dans la mesure où, par une dénaturation de ces notions, [cette transposition] aboutirait à des mesures qui se*

⁴⁶ Réponse donnée le 12 mars 2024..., *ibidem*, p. 177. *Contra* : C. AMAND, « Taux réduits de TVA sur les transformations et rénovations d'habitations : des fondements mouvants... Et dépassés ? », *Act. fisc.*, 2023/21.

⁴⁷ Réponse donnée le 12 mars 2024..., *ibidem*, p. 179. Pour le maître d'ouvrage, en sa qualité de consommateur moyen, des travaux de rénovation sont foncièrement différents des travaux de reconstruction sur plusieurs points : l'ampleur, le coût global ainsi que la durée des travaux et les formalités à accomplir. Le principe de neutralité fiscale est donc respecté car ces deux catégories d'opérations ne répondent pas au même besoin pour le maître d'ouvrage.

⁴⁸ Réponse donnée le 12 mars 2024..., *ibidem*, p. 178 ; C.J., arrêt *Commission européenne c. République française*, 6 mai 2010, C-94/09, EU:C:2010:253, n° 25.

⁴⁹ C.J., arrêt *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, 4 février 2015, C-161/14, EU:C:2015:355, n° 26 ; C.J., arrêt *Commission européenne c. Irlande*, 14 mars 2013, C-108/11, EU:C:2013:161, n° 37 ; C.J.C.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, 21 juin 1988, 416/85, EU:C:1988:321, n° 14.

situeraient, par leurs effets et leurs objectifs véritables, en dehors desdits objectifs ou dudit cadre »⁵⁰.

La présente contribution a ainsi pour objectif d'éclairer l'interprétation de la notion de « *dans le cadre de la politique sociale* », laquelle n'est pas définie par la législation européenne. Dans un premier temps, et malgré cette absence de définition, il convient d'analyser, à travers la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, les éléments inhérents à cette notion. Ceci constitue en effet le cadre que les États membres doivent impérativement respecter lorsqu'ils transposent dans leur droit interne. Ainsi, et seulement dans un second temps, nous nous intéresserons à déterminer comment la notion qui nous intéresse est appréhendée en droit belge.

1. Définition européenne

Au niveau européen, cette notion n'est pas définie. En outre, la jurisprudence comme la doctrine n'ont que très peu commenté ces termes jusqu'à aujourd'hui⁵¹.

Toutefois, les quelques auteurs à s'être penchés sur cette question s'accordent⁵² à reconnaître que la Cour de justice a interprété cette notion dans l'arrêt *Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord c. Commission européenne* du 4 juin 2015⁵³. Compte tenu de son importance et de son caractère relativement singulier quant à l'interprétation de la notion « *dans le cadre de la politique sociale* », une analyse approfondie de cet arrêt nous paraît pleinement justifiée.

Les faits sont les suivants. Un recours en manquement est introduit le 4 avril 2014 par la Commission européenne. Cette dernière soutient que le droit national du Royaume-Uni, qui prévoit les taux réduits de TVA, ne respecte pas les conditions prévues dans le point 10 de l'annexe III de la directive TVA. Le droit national britannique octroi le bénéfice d'un taux réduit à 5 % aux livraisons, ainsi qu'à l'installation de « *matériaux permettant d'économiser l'énergie* ».

Selon la Commission, il ressort des différentes versions linguistiques de l'annexe III que c'est « *la fourniture du logement en soi qui doit relever de la politique sociale pour que les services fournis bénéficient du taux réduit de TVA* ». La notion de politique sociale renverrait ici aux interventions publiques visant à favoriser l'accès au logement pour les personnes les plus défavorisées, incluant notamment les logements sociaux. Or, le régime national britannique

⁵⁰ C.J., arrêt *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, précité., n° 26. À ce sujet voy également E. TRAVERSA, C. FRANSEN, C. DESANFANS, *op.cit.*, p. 185 et 186.

⁵¹ Y. SPIEGL, « Titre 4 – Les taux réduits applicables aux opérations relatives aux logements dans le cadre de la politique sociale », *Immobilier et TVA*, Y. Spiegl et al. (dir.), Bruxelles, Larcier, 2023, p. 411, n° 907.

⁵² Y. SPIEGL, *ibidem.*, p. 411, n° 907 ; E. TRAVERSA, C. FRANSEN, C. DESANFANS, *op.cit.*, p. 195.

⁵³ C.J., arrêt *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, précité.

applique le taux réduit de TVA à l'ensemble des logements, sans opérer de distinction fondée sur une finalité sociale⁵⁴.

Le gouvernement britannique soutient que l'application d'un taux réduit aux installations de matériaux visant à améliorer l'efficacité énergétique entraîne une baisse indirecte des coûts liés à la rénovation des logements. Ce mécanisme permettrait ainsi de réduire les dépenses des ménages, notamment en ce qui concerne l'entretien des systèmes de chauffage et d'électricité, qui représentent deux postes de dépenses particulièrement importants. En cela, l'action relèverait d'une politique sociale⁵⁵.

La Cour rappelle, tout d'abord, que la divergence entre les différentes versions linguistiques du point 10 de l'annexe III n'a aucune pertinence. Cela irait à l'encontre du principe d'uniformité d'application du droit de l'Union. Il convient de se tourner vers l'esprit général de la disposition et opérer une comparaison avec la législation nationale litigieuse. À cet égard, « *en prévoyant l'application du taux réduit de TVA à toutes les prestations de services d'installation de matériaux permettant d'économiser l'énergie et aux livraisons de tels matériaux, quels que soient les logements concernés et sans distinguer aucunement les catégories de personnes qui les occupent, sans égard notamment au niveau de leurs revenus, à leur âge ou à d'autres critères visant à favoriser celles qui ont plus de difficultés pour satisfaire les besoins énergétiques de leur logement* » la Cour considère que les dispositions en cause n'ont pas été adoptées dans un but d'intérêt purement social, au sens du droit de l'Union⁵⁶.

En conclusion, la Cour adopte une approche bicéphale pour définir la notion « *dans le cadre de la politique sociale* ». D'une part, les États membres doivent opérer une distinction entre les types de logements concernés, en veillant à ne pas appliquer le taux réduit de manière uniforme à l'ensemble des logements. D'autre part, ils doivent également prendre en compte le profil des bénéficiaires, afin que l'avantage de taux profite prioritairement aux personnes les plus nécessiteuses⁵⁷.

2. Définition belge

À l'origine, le taux réduit ne s'appliquait, en Belgique, qu'aux « *logements sociaux* ». Toutefois, l'arrêté royal du 10 février 2009⁵⁸ a élargi ce régime préférentiel aux opérations relatives aux logements, menées « *dans le cadre de la politique sociale* ». Cette extension du champ d'application visait à garantir le respect des prescriptions européennes.

⁵⁴ *Ibid.*, n° 13 à 16

⁵⁵ *Ibid.*, n° 17 et 18.

⁵⁶ *Ibid.*, n° 19 à 33.

⁵⁷ Y. SPIEGL, « Titre 4 – Les taux réduits ... », *op.cit.*, p. 411, n° 907.

⁵⁸ 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, *M.B.*, 13 février 2009.

À ce titre, le SDA s'appuyait alors sur le code wallon du logement pour préciser la notion de « *logement social* »⁵⁹. En 2008, le ministre des Finances avait d'ailleurs confirmé qu'en l'absence de définition au niveau européen ou national, l'État fédéral devait se référer aux définitions établies par les Régions⁶⁰. Cette position a été confirmée par une décision du SDA en date du 14 décembre 2010⁶¹, puis réitérée dans une décision subséquente du 1^{er} février 2011⁶². Le SDA indique ainsi, dans cette dernière décision, que peuvent bénéficier du taux réduit « *les logements privés qui s'inscrivent dans le cadre de la politique sociale, [...] tels que définis par la réglementation régionale pertinente* ». Finalement, les Régions disposent d'une certaine marge d'appréciation pour encadrer et orienter leur politique en la matière.

Un amendement à la loi portant des dispositions fiscales diverses, qui étend le régime du taux réduit applicable aux opérations de démolition-reconstruction d'immeubles⁶³, a été approuvé par la Chambre des représentants le 2 mai 2024. L'un des apports de celui-ci concerne la clarification de la notion « *dans le cadre de la politique sociale* » contenue dans le paragraphe 2 de la rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20.

Celle-ci ne doit plus être considérée comme une « *condition restrictive autonome* »⁶⁴. En effet, avant cette modification, le non-respect de l'exigence de location du logement dans le cadre de la politique sociale, à lui seul, empêchait l'application du taux réduit de 6 % à l'opération. Depuis l'entrée en vigueur de l'amendement, le caractère social de l'opération est reconnu dès lors que le maître d'ouvrage loue l'immeuble reconstruit soit à une agence immobilière sociale, soit à une société agréée par l'autorité compétente en matière de politique sociale du logement, soit encore à une autre personne morale de droit public ou privé poursuivant une finalité sociale. La condition est également satisfaite lorsque la location est effectuée, par le maître d'ouvrage, dans le cadre d'un mandat de gestion confié à l'une des trois structures précitées⁶⁵.

Le législateur a profité de cette clarification pour étendre les organismes visés par ce régime. Ainsi, à partir du 1^{er} juin 2024, toutes personnes de droit privé ou de droit public à finalité sociale reconnues par l'autorité compétente sont susceptible d'être visées.

L'administration a précisé quelles catégories de personnes sont concernées. Premièrement, cela inclut les organismes qui ont obtenu l'agrément d'entreprise sociale, tel que défini à l'article 8:5 du Code des sociétés et des associations, ainsi qu'à l'article 6 de l'arrêté royal du 28 juin 2019. Deuxièmement, si un organisme n'a pas pu obtenir cet agrément mais que ses statuts démontrent qu'il répond en principe aux conditions requises pour être reconnu comme

⁵⁹ E. TRAVERSA, C. FRANSEN, C. DESANFANS, *op.cit.*, p. 196.

⁶⁰ Réponse donnée le 11 juillet 2008 à la question n°209 de M. Dirk Van der Maelen, *Q.R.*, Ch., 2007-2008, n°52 -026, p. 6117.

⁶¹ Décision anticipée n° 2010.410 du 14 décembre 2010, n° 36.

⁶² Décision anticipée n° 2011.005 du 1^{er} février 2011, résumé.

⁶³ Projet de loi portant des dispositions fiscales diverses, amendement, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 66 à 84.

⁶⁴ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 82 et 83.

⁶⁵ S. RUYSSCHAERT, « Taux de TVA réduit en ce qui concerne la démolition et reconstruction d'habitations », *FISCAnalyses*, 2024.

entreprise sociale, il pourra également être repris dans la liste. Pour cette seconde catégorie, l'administration souligne que le choix des membres et l'objectif de l'organisme sont également des éléments à prendre en compte. Troisièmement, font également partie des bénéficiaires les administrations et autorités publiques à tous les niveaux : local, communal, provincial, intercommunal, communautaire, régional et fédéral, ainsi que les structures créées par ces entités⁶⁶.

En élargissant le champ des organismes sociaux aux acteurs privés, le législateur répond à une attente exprimée par la doctrine. Tout d'abord, réserver le bénéfice du taux réduit aux seuls organismes publics contrevenait au principe de neutralité fiscale consacré au niveau européen. Ensuite, une telle restriction allait également à l'encontre des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination. Ainsi, « *le caractère public d'un organisme ne peut constituer ipso facto une justification à un traitement fiscal plus favorable* »⁶⁷. Enfin, la Belgique ne semble plus conditionner le caractère social à la qualité de l'organisme prestataire, mais le rattache désormais aux caractéristiques du logement ainsi qu'au profil des bénéficiaires du taux réduit, conformément à l'interprétation retenue par la jurisprudence de la Cour de justice.

PARTIE 2 : Analyse du nouveau régime de TVA réduite applicable aux opérations de démolition-reconstruction

I. Cadre législatif

La rubrique XXXVII du tableau A de l'annexe à 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, insérée par la loi-programme du 27 décembre 2006⁶⁸ et modifiée par l'arrêté royal du 30 avril 2023 permet l'application d'un taux réduit de 6 % de TVA aux opérations de démolition d'un bâtiment suivi d'une reconstruction. Cette disposition a été récemment modifiée, de manière substantielle, par l'article 58 de la loi-programme du 22 décembre 2023⁶⁹, entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2024. La rubrique a ensuite fait l'objet d'un amendement, inséré

⁶⁶ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 4.1.2.1. Pour ce qui concerne la dernière catégorie de bénéficiaires, les structures créées par les administrations et autorités publiques à tous les niveaux de pouvoir incluent notamment les communes, les centres publics d'action sociale (CPAS), les associations sans but lucratif (ASBL), ainsi que les organisations locatives conventionnées en Flandre.

⁶⁷ E. TRAVERSA, C. FRANSEN, C. DESANFANS, *op.cit.*, p. 196 et 197.

⁶⁸ Loi-programme du 27 décembre 2006 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, *M.B.*, 28 décembre 2006, art. 56.

⁶⁹ Loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.

par l'article 114 de la loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses⁷⁰ ; cette dernière version est entrée en vigueur le 1^{er} juin 2024.

II. Régime en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2024

De manière synthétique, à partir du 1^{er} janvier 2024, le régime temporaire n'est pas reconduit, tandis que le régime permanent est abrogé et laisse place à un nouveau régime définitif. Le champ d'application *ratione loci* de ce nouveau régime est élargi : il ne se limite plus aux grandes zones urbaines, mais s'étend désormais à l'ensemble du territoire belge. En outre, les conditions d'application de nature sociale du régime temporaire sont maintenues, de même que le champ d'application *ratione materiae* issu du régime permanent⁷¹. Compte tenu des contraintes budgétaires actuelles, la livraison de bâtiments d'habitation issus d'une opération de démolition-reconstruction ne peut plus bénéficier du taux réduit.

À ce nouveau régime définitif, se rattachent deux mesures transitoires. La première vise à compenser la suppression de l'hypothèse de la livraison de logements d'habitation neufs mentionnée précédemment. La seconde s'adresse aux personnes qui ne remplissent pas les conditions du nouveau régime définitif, mais qui auraient été éligibles à l'ancien régime permanent.

A. *Ratio legis*

Les raisons de ces changements ont été exposées par le gouvernement dans l'exposé des motifs de la loi-programme du 22 décembre 2023⁷². Ainsi, la mise en place d'un régime tarifaire préférentiel définitif sur l'ensemble du territoire poursuit quatre objectifs.

Le premier objectif est de stimuler le secteur de la construction⁷³. En effet, dans un communiqué de presse daté du 18 décembre 2023, la fédération de la construction Embuild a indiqué que la construction de logements avait été la branche la plus affectée du secteur immobilier en 2023, enregistrant une baisse de 7,1 %. Elle anticipait par ailleurs que les difficultés se poursuivraient en 2024 et 2025. D'après ses prévisions, quelque 225.000 logements supplémentaires devront être construits au cours des sept prochaines années pour répondre à la demande croissante⁷⁴.

Le second objectif est social : le législateur souhaite poursuivre la politique sociale en matière de logement⁷⁵.

⁷⁰ Loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 mai 2024.

⁷¹ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 40.

⁷² Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 38.

⁷³ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 39.

⁷⁴ Embuild, communiqué de presse du 18 décembre 2023, p. 1 et 2, disponible sur www.embuild.be.

⁷⁵ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 39.

Le troisième objectif est écologique. Celui-ci se matérialise par une incitation à rénover les logements répondant aux conditions d'application, afin de favoriser davantage le recours aux énergies non fossiles et, ce faisant, accélérer la transition vers une énergie plus durable⁷⁶.

Enfin, le quatrième objectif constitue la pierre angulaire du nouveau régime. Il s'agit avant tout de réformer le système afin de générer des économies budgétaires, compte tenu de la situation actuelle des finances publiques. Dans ce contexte, il a été décidé d'exclure les livraisons de bâtiments neufs du champ d'application *ratione materiae* du nouveau régime définitif⁷⁷.

Dans une autre perspective, l'enjeu consistait également à anticiper l'expiration du régime temporaire. En effet, en l'absence d'intervention, à compter du 1^{er} janvier 2024, seul le régime permanent dont le champ d'application tant *ratione materiae* que *ratione loci* est restreint, serait resté en vigueur. Par conséquent, pour la grande majorité du territoire, aucun régime de taux réduit applicable aux opérations de démolition-reconstruction d'habitations n'aurait subsisté⁷⁸.

B. Le nouveau régime : aspects définitifs et transitoires

1. Les deux mesures permanentes inscrites dans le régime définitif

Le nouveau régime définitif applicable à l'ensemble du territoire prévoit deux mesures permanentes, correspondant à deux prestations de services portant sur des travaux immobiliers. Par opposition, la livraison d'un bâtiment neuf ayant fait l'objet de travaux de démolition-reconstruction est exclue du régime.

a) Première branche : démolition-reconstruction d'une habitation propre et unique

Premièrement, le paragraphe 1^{er} de la nouvelle rubrique XXXVII dispose que le taux réduit s'applique au « *bâtiment qui, après l'exécution des travaux a) est utilisé, au moment de la première occupation ou de la première utilisation, comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre [...] par le maître d'ouvrage-personne physique qui y aura son domicile sans délai : b) a une superficie totale habitable qui n'excède pas 200m²* »⁷⁹. Plusieurs éléments méritent d'être approfondis.

Tout d'abord, le bâtiment d'habitation reconstruit doit être utilisé par le maître d'ouvrage « *à titre principal comme habitation propre* ». L'alinéa 2 de l'article 5/5, para. 4, de la loi spéciale

⁷⁶ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 39.

⁷⁷ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 43 et 44.

⁷⁸ Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 45 et 46.

⁷⁹ 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, *M.B.*, 31 juillet 1970, modifié par la loi du 12 mai 2024, *M.B.*, 29 mai 2024, annexe, tableau A, rubrique XXXVII, para. 1, 1^o.

relative au financement des Communautés et des régions, ci-après « LSF », définit ce qu'on entend par « *habitation propre* »⁸⁰. En outre, l'alinéa 3, a) de cette même disposition exclut la partie de l'habitation affectée à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable ou d'un membre de sa famille. L'expression « *à titre principal* » signifie que la surface de l'habitation non dédiée à une activité professionnelle doit représenter plus de 50 % de la surface totale pour que le logement soit considéré comme une habitation propre. Si cette dernière condition est remplie, l'ensemble des travaux de démolition et de reconstruction du logement, y compris ceux concernant la partie utilisée pour l'activité professionnelle du contribuable, peut bénéficier du taux réduit de TVA⁸¹.

L'habitation propre doit également constituer l'« *habitation unique* » du contribuable. Pour apprécier cette unicité, il est tenu compte de l'ensemble des bâtiments, en tout ou en partie, sur lesquels le maître d'ouvrage détient un droit réel, y compris les bâtiments détenus en nue-propriété⁸². Les immeubles reçus par héritage sont également pris en considération, à l'exception de ceux dont le maître d'ouvrage est seulement copropriétaire, nu-propriétaire ou usufruitier. Sont considérés comme « *immeubles empêchant* » : les maisons de vacances, les biens pour lesquels aucun revenu cadastral n'est attribué, les magasins, les bâtiments industriels ainsi que les terrains à bâtir. De même, l'habitation propre que le maître d'ouvrage revend après le 31 décembre de l'année de la première occupation ou de la première utilisation du bâtiment reconstruit concerné est pris en compte⁸³.

Lorsque deux maîtres d'ouvrage, qui ne sont ni mariés ni légalement cohabitants, entreprennent ensemble un projet de démolition-reconstruction, l'administration examine le respect de la condition d'habitation unique pour chacun séparément. Prenons le cas d'une mère et sa fille qui sont copropriétaires d'un ancien bâtiment à deux niveaux. Elles décident de le démolir pour y construire une nouvelle maison unifamiliale. Toutefois, la fille a hérité de la pleine propriété d'un appartement à la mer ; elle le conserve, ce qui l'empêche de satisfaire à la condition d'« *habitation unique* ». En revanche, la mère ne détient aucun autre bien immobilier et respecte toutes les conditions posées par la rubrique XXXVII. À concurrence de la quote-part de la mère dans le bâtiment d'habitation, les travaux effectués pourront se voir appliquer un taux de TVA réduit de 6 %. Si les parties décident de facturer tous les travaux à la mère afin de bénéficier du

⁸⁰ Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 15 juin 2023, art. 5/5, para. 4, al. 2. L'habitation propre est : « *l'habitation que le contribuable, en tant que propriétaire, possesseur, emphytéote, superficiaire ou usufruitier, pendant la période imposable : 1° soit occupe personnellement ; 2° soit n'occupe pas personnellement pour un des motifs suivants : a) raisons professionnelles ; b) raisons sociales ; c) entraves légales ou contractuelles qui rendent impossibles l'occupation de l'habitation par le contribuable lui-même ; d) état d'avancement des travaux de construction ou de rénovation qui ne permettent pas au contribuable d'occuper effectivement l'habitation.* »

⁸¹ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 4.1.1.2 ; Voy à ce sujet : T. LAMPARELLI, *op.cit.*, p. 309, n°232 ; M. GOVERS, *op. cit.*, p. 4.

⁸² Voy. CTVA., art. 9. al. 2, 2°.

⁸³ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.3 ; Voy également T. LAMPARELLI, *ibidem.*, p. 306, n°231.

taux réduit de 6 % pour l'ensemble de ceux-ci, l'administration pourra invoquer l'abus de droit⁸⁴.

Ensuite, le contribuable doit être « *domicilié sans délai* » à l'adresse à laquelle se trouve le bâtiment reconstruit. En principe, la preuve de la domiciliation se fait par l'inscription dans le registre d'état civil sis à la commune dans laquelle se trouve l'habitation. En outre, le maître d'ouvrage doit effectivement habiter les lieux⁸⁵.

Par ailleurs, la démolition-reconstruction de l'habitation doit être effectuée par un « *maître d'ouvrage-personne physique* »⁸⁶. Selon nous, l'exclusion des personnes morales se justifie dans la mesure où le maître d'ouvrage doit également élire domicile et résider effectivement dans un bâtiment utilisé à titre principal comme habitation propre.

Enfin, le bâtiment d'habitation reconstruit doit avoir une superficie maximale de 200 m², et ce quel que soit le type de logement concerné. Pour déterminer la superficie habitable, l'administration préconise d'additionner « *les superficies de toutes les pièces d'habitation, mesurées à partir de et jusqu'aux côtés intérieurs des murs en élévation* »⁸⁷.

Ces différentes conditions d'application, appréciées « *au moment de la première occupation ou de la première utilisation* », doivent être respectées pendant une période minimale, soit jusqu'au 31 décembre de la cinquième année suivant la première occupation ou utilisation du logement⁸⁸.

b) Seconde branche : démolition-reconstruction d'une habitation donnée en location « *dans le cadre de la politique sociale* »

Le second dispositif comprend la possibilité pour le maître d'ouvrage de louer le bâtiment ayant fait l'objet d'une opération de démolition-reconstruction « *dans le cadre de la politique sociale* ». Cette seconde branche du régime permanent est prévue au paragraphe 2 de la nouvelle rubrique XXXVII.

Entre le 1^{er} janvier 2024 et le 1^{er} juin 2024, les mêmes conditions que celles prévues par l'ancien régime temporaire étaient applicables. Ainsi, les travaux de démolition et de reconstruction pouvaient bénéficier d'un taux réduit de TVA à partir du moment où deux conditions de fond, cumulatives, étaient remplies⁸⁹.

⁸⁴ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.3.

⁸⁵ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.4.

⁸⁶ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.1.

⁸⁷ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.5 ; Voy également à ce sujet. S. RUYSSCHAERT, « Que vise-t-on par « superficie habitable » d'au maximum 200 m² dans le régime de démolition et reconstruction ? », *Sem. Fisc.*, 2025/8, n°599.

⁸⁸ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.6 et 4.1.1.7.

⁸⁹ Circulaire n° 2024/C/30 du SPF Finances du 26 avril 2024 relative au taux réduit de la TVA applicable à la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge du 26 avril 2024, point 4.1.2, disponible sur www.fisconetplus.be.

Premièrement, le maître d'ouvrage peut être soit une personne physique, soit une personne morale. Cette approche diffère du régime applicable à la démolition-reconstruction d'une habitation propre et unique, qui exigeait que le maître d'ouvrage soit une personne physique. Deuxièmement, le bâtiment reconstruit est mis en location soit directement, soit par le biais d'un mandat de gestion, à une agence immobilière sociale ou à une société de logement social agréée par l'autorité compétente en matière de politique du logement social⁹⁰.

Ces conditions doivent être respectées jusqu'au 31 décembre de la quinzième année suivant celle de la première occupation ou de la première utilisation. La durée minimale est fixée soit dans la convention de location principale, soit dans la convention issue du mandat de gestion conclu avec l'organisme social⁹¹.

c) Exclusion de l'historique troisième branche du régime : la livraison d'un bâtiment neuf

La livraison d'un bâtiment neuf à la suite de travaux de démolition-reconstruction a été exclue du bénéfice du taux réduit de TVA dans le cadre du nouveau régime permanent. Le gouvernement a toutefois décidé de maintenir temporairement cette mesure jusqu'au milieu de l'année 2025. D'après le délégué des ministres, ce sont les conséquences budgétaires qu'aurait entraînées le maintien de cette mesure qui ont justifié son exclusion du régime permanent⁹². Par ailleurs, cette opération relevait de l'ancien régime temporaire, instauré dans un contexte exceptionnel : celui de la crise du Covid-19. En tout état de cause, cette décision a suscité de vives critiques, tant dans la doctrine que parmi les professionnels du secteur immobilier.

Pour notre part, la question du respect des principes d'égalité et de non-discrimination se pose avec évidence. En effet, les travaux de démolition suivis d'une reconstruction d'une habitation bénéficient d'un régime plus avantageux que la simple livraison d'un logement érigé à la suite de tels travaux. Dans un premier temps, le Conseil d'État s'est interrogé sur un éventuel manquement au principe d'égalité. Par la suite, la Cour constitutionnelle a été saisie afin de trancher cette problématique.

i) L'avis du Conseil d'État

Le Conseil d'État s'est posé cette question dans l'avis qu'il a rendu au sujet de la loi-programme du 22 décembre 2023. À cet égard, le délégué des ministres rappelle habilement que la réforme vise principalement à dynamiser le secteur économique, tout en respectant les contraintes d'un cadre budgétaire restreint. Cela justifie l'exclusion de la livraison de bâtiments neufs. Contrairement à l'ancien régime permanent, limité à certaines zones géographiques, le nouveau dispositif s'applique à l'ensemble du territoire, ce qui impose des choix dictés par des impératifs

⁹⁰ Circulaire n° 2024/C/30 du SPF Finances du 26 avril 2024, *ibidem.*, point 4.1.2.

⁹¹ Circulaire n° 2024/C/30 du SPF Finances du 26 avril 2024, *ibidem.*, point 4.1.2.

⁹² Exposé des motifs précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 43 et 44.

budgétaires. En outre, il fonde également la différence de traitement sur l'idée qu'un régime temporaire et un régime définitif ne sont pas comparables. Enfin, il conclut que ce nouveau régime de faveur ne saurait, en tout état de cause, résoudre les problèmes liés à la pénurie de matériaux de construction ni ceux concernant le manque de main-d'œuvre⁹³.

Nous partageons l'indignation exprimée par Mes A. Soldai et C. De Neyer face à une argumentation qui relève davantage de considérations politiques que d'une véritable analyse fiscale⁹⁴.

ii) L'arrêt de la Cour constitutionnelle du 20 février 2025

Dans un arrêt du 20 février 2025⁹⁵, la Cour constitutionnelle a été appelée à se prononcer sur la conformité de cette mesure d'exclusion aux principes d'égalité et de non-discrimination consacrés aux articles 10 et 11 de la Constitution.

Les faits sont les suivants. L'ASBL « Union Professionnelle du Secteur Immobilier » et plusieurs requérants introduisent un recours en annulation à l'encontre de l'article 114 de la loi du 12 mai 2024, en ce qu'il vise l'annulation du para. 3 de la rubrique XXXVII.

Les parties requérantes avancent deux moyens. D'une part, elles invoquent une violation du principe de neutralité fiscale, au motif que les travaux de démolition-reconstruction sur une habitation seraient semblables à la livraison d'un bâtiment reconstruit, pour le consommateur moyen. Le Conseil des ministres oppose que, selon la jurisprudence de la Cour, l'application sélective des taux réduits reste possible. D'autre part, les parties requérantes font valoir que la disposition litigieuse crée une différence de traitement injustifiée au regard des objectifs poursuivis par le gouvernement. Elles estiment que le maître d'ouvrage qui réalise des travaux de démolition-reconstruction sur son propre logement bénéficie d'un traitement plus favorable par rapport au promoteur effectuant les mêmes travaux en vue de la livraison d'un bâtiment neuf. En réponse, le Conseil des ministres rappelle que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation en matière de taux de TVA, sous réserve que ses choix ne soient ni déraisonnables, ni entachés d'une erreur manifeste⁹⁶.

Remarquons que dans un premier arrêt du 12 décembre 2024, la plus haute juridiction avait rejeté le recours initié par les mêmes parties au motif que la disposition attaquée⁹⁷ avait été remplacée et les parties n'avaient, dès lors, plus d'intérêt à agir pour obtenir son annulation⁹⁸.

Dans son arrêt du 20 février 2025, la Cour se prononce sur le fond du litige. Concernant le premier moyen, elle juge que le principe de neutralité fiscale est respecté. La Cour précise que

⁹³ Projet de loi-programme, avis du Conseil d'État, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3697/001, p. 325.

⁹⁴ A. SOLDAI et C. DE NEYER, *op.cit.*, p. 28.

⁹⁵ C.C., 20 février 2025, n° 30/2025.

⁹⁶ C.C., 20 février 2025, n° 30/2025, A.1.1 à A.2.2.

⁹⁷ Les parties demandaient l'annulation de l'article 58 de la loi-programme du 22 décembre 2023.

⁹⁸ C.C., 12 décembre 2024, n° 151/2024, B.6.

la situation du maître d'ouvrage qui fait construire une habitation pour son propre usage n'est pas « *semblable* » à celle de l'acquéreur d'un logement reconstruit. Cette distinction repose, d'une part, sur un cadre juridique différent et, d'autre part, sur des modalités distinctes de réalisation du projet immobilier⁹⁹. S'agissant du second moyen, la Cour rappelle que les promoteurs et les entrepreneurs constituent des catégories « *comparables* », dans la mesure où tous deux participent à un projet de démolition-reconstruction d'une habitation. Elle poursuit son analyse au regard d'une éventuelle violation des articles 10 et 11 de la Constitution. À cet égard, elle souligne que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation pour déterminer les exemptions en matière fiscale. En l'espèce, les choix opérés au regard des objectifs poursuivis ne sont pas déraisonnables. D'une part, l'objectif budgétaire invoqué justifie de ne pas prolonger l'ancien régime temporaire au-delà de son échéance. D'autre part, il n'est pas disproportionné de limiter dans le temps le bénéfice du taux réduit de TVA pour les promoteurs revendant un bien démoli-reconstruit, dès lors que le régime temporaire antérieur imposait déjà une restriction géographique plus étroite que les autres volets du régime¹⁰⁰. Bien que le législateur ait cherché à concilier les différents objectifs poursuivis, il lui appartenait d'estimer que l'objectif budgétaire ne serait pas atteint si le régime temporaire applicable aux livraisons de bâtiments d'habitation était prolongé au-delà de sa date de fin¹⁰¹. En conclusion, la Cour juge que le fait que la catégorie des livraisons d'habitations prévue par l'ancien régime n'ait pas été reprise dans le nouveau régime définitif ne constitue pas une différence de traitement injustifiée entre les entrepreneurs et les promoteurs.

2. Les deux mesures transitoires inscrites dans le nouveau régime

a) Régime transitoire applicable aux travaux de démolition-reconstruction effectués dans l'une des 32 zones urbaines principales

La première mesure transitoire figure au paragraphe 8 de la version la plus récente de la rubrique XXXVII.

Ce régime a été instauré au profit des personnes physiques et morales qui ne remplissent pas les conditions du nouveau régime définitif harmonisé, mais qui auraient été éligibles à l'ancien régime permanent applicable dans les 32 principales agglomérations urbaines de Belgique¹⁰².

⁹⁹ C.C., 20 février 2025, n° 30/2025, B.5 à B.7.2.

¹⁰⁰ Voy. également C.C., 20 novembre 2008, n° 159/2008. La Cour constitutionnelle avait déjà eu l'occasion de juger que limiter l'application d'un taux réduit de TVA à une zone géographique restreinte ne viole pas le principe constitutionnel d'égalité et de non-discrimination. Il appartient au législateur de mettre en place un taux réduit de TVA « *afin de réaliser son objectif en matière de politique urbaine [...] 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* » » (B.3.3)

¹⁰¹ C.C., 20 février 2025, n°30/2025, B.8 à B.11.2.

¹⁰² Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 5.1 ; Les villes concernées sont : Bruxelles, Anderlecht, Saint-Gilles, Saint-Josse-ten-Noode, Molenbeek-Saint-Jean, Schaerbeek,

Pour rappel, ce régime antérieur autorisait l'application d'un taux réduit de TVA à toute personne réalisant des travaux de démolition suivis d'une reconstruction sur un immeuble d'habitation dans l'une des grandes villes, sans exiger de conditions sociales particulières. Dès lors, pour bénéficier du régime transitoire, il suffit que l'entrepreneur effectue les travaux sur un bâtiment d'habitation situé dans l'un des centres urbains concernés¹⁰³.

Toutefois, deux conditions de délai, cumulatives, doivent être remplies. D'une part, le contribuable doit avoir introduit une demande de permis d'urbanisme relatif à la reconstruction auprès de l'autorité compétente avant le 1^{er} janvier 2024. D'autre part, la TVA afférente aux travaux doit être exigible au plus tard le 30 juin 2025 conformément aux articles 22 et 22bis, para 1., CTVA. Initialement fixé au 31 décembre 2024, le délai a été prorogé jusqu'au 30 juin 2025 par la loi du 12 décembre 2024¹⁰⁴, afin de tenir compte des retards de chantier causés par d'importantes précipitations ayant frappé la Belgique. Cette prorogation ne modifie en rien les conditions d'application du régime transitoire : seuls les projets qui entraînent déjà dans le champ d'application de ce régime peuvent bénéficier de cette extension de délai¹⁰⁵.

Ce régime transitoire est temporaire ; ainsi, à partir du 1^{er} juillet 2025, le taux ordinaire de 21 % sera de nouveau applicable, si les conditions sociales prévues par les paragraphes 1, 2 ou 4 ne sont pas rencontrées¹⁰⁶.

Remarquons que le champ d'application *ratione materiae* de l'ancien régime permanent est reconduit : les livraisons de bâtiments neufs issus de travaux de démolition-reconstruction demeurent exclues de ce régime transitoire.

b) Régime transitoire applicable aux livraisons de bâtiments neufs issus de travaux de démolition-reconstruction

La seconde mesure transitoire se situe au paragraphe 3 de la nouvelle rubrique XXXVII.

Afin d'éviter des retards dans les livraisons de bâtiments neufs et de garantir une transition en douceur vers le régime définitif plus exigeant¹⁰⁷, le législateur a décidé de prolonger temporairement l'application du taux réduit de 6 % aux « livraisons de bâtiments d'habitation

Forest, Louvain, Bruges, Courtrai, Roeselare, Alost, Termonde, Genk, Hasselt, Mouscron, Tournai, Verviers, Namur, Ixelles, Uccle et Etterbeek. À cette liste s'ajoutent les centres urbains suivants : Anvers, Charleroi, Gand, Ostende, Malines, Mons, La Louvière, Saint-Nicolas, Seraing et Liège.

¹⁰³ À ce sujet voy. A. SOLDAI et C. DE NEYER, *op.cit.*, p. 9, n° 1.1.1.

¹⁰⁴ Loi du 10 décembre 2024 prorogeant le régime transitoire pour l'application du taux réduit de T.V.A. de 6 % à la démolition et à la reconstruction de bâtiments, *M.B.*, 24 décembre 2024.

¹⁰⁵ Circulaire n° 2025/C/2 du SPF Finances du 8 janvier 2025 relative au taux réduit de la TVA applicable à la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge, prolongation des mesures transitoires, disponible sur www.fisconetplus.be.

¹⁰⁶ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 5.1 à lire en combinaison avec : Circulaire n° 2025/C/2 du SPF Finances du 8 janvier 2025..., *ibidem*.

¹⁰⁷ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem*, point 5.2.

et le sol y attenant, ainsi qu'aux constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels [...] portant sur un bâtiment d'habitation et le sol y attenant ».

Ce dispositif était déjà prévu dans l'ancien régime temporaire à l'article 1^{er} quater, para. 3, de l'arrêté royal n° 20, sous réserve du respect de plusieurs conditions à caractère social. Ces conditions sont reconduites dans le cadre de la nouvelle mesure transitoire. D'une part, le promoteur doit avoir procédé à des travaux de démolition suivis d'une reconstruction avant de livrer le bâtiment neuf. D'autre part, l'acquéreur doit satisfaire à l'une de ces deux exigences : soit le bâtiment livré d'une superficie maximale de 200 m² devient son habitation propre et unique, cette affectation doit être maintenue pendant au moins cinq ans ; soit l'acquéreur met l'immeuble en location « *dans le cadre de la politique sociale* » pendant une durée minimale de quinze ans. Dans ce dernier cas, la mesure a pris effet le 1^{er} avril 2024¹⁰⁸.

À l'instar de la mesure transitoire favorable applicable aux travaux réalisés dans l'une des grandes zones urbaines du pays, le législateur impose, en plus des conditions sociales, le respect de certains délais. Ainsi, cette mesure transitoire s'applique uniquement si le maître d'ouvrage qui achète une maison neuve ou sur plan introduit une demande de permis d'urbanisme pour une reconstruction auprès de l'autorité compétente avant le 1^{er} juillet 2024, et si la TVA afférente aux travaux devient exigible au plus tard le 30 juin 2025, conformément aux articles 22 et 22bis, §1^{er}, du Code de la TVA¹⁰⁹. Les développements du point II.B.2.a) relatifs à la prorogation de ce dernier délai sont applicables *mutatis mutandis*.

Après le 30 juin 2025, les livraisons de bâtiments seront soumises au taux de 21 %.

III. Modifications apportées au régime définitif à partir du 1^{er} juin 2024

L'amendement à la loi portant des dispositions fiscales diverses, approuvé par la chambre des représentants le 2 mai 2024 et entré en vigueur le 1^{er} juin 2024¹¹⁰, a apporté deux modifications majeures. D'une part, la location de longue durée par le maître d'ouvrage de l'immeuble démolé puis reconstruit a été intégrée aux deux hypothèses déjà prévues dans le régime définitif depuis le 1^{er} janvier 2024. D'autre part, le législateur a adapté le champ d'application du paragraphe 2 de la rubrique XXXVII, relatif à la location d'un logement via une agence immobilière sociale.

¹⁰⁸ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 5.2.

¹⁰⁹ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 5.1 à lire en combinaison avec : Circulaire n° 2025/C/2 du SPF Finances du 8 janvier 2025..., *op.cit.*

¹¹⁰ Loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 mai 2024.

A. Introduction d'une nouvelle catégorie d'opérations de démolition et de reconstruction éligibles au taux de 6 % : la location privée de longue durée

1. *Ratio legis*

L'introduction d'une nouvelle catégorie de bénéficiaires a été largement motivée dans le projet de loi portant des dispositions fiscales diverses du 22 mars 2024¹¹¹. Les quatre objectifs déjà mis en avant dans les travaux parlementaires de la loi-programme du 22 décembre 2023 sont réaffirmés, bien qu'ils soient appréhendés de manière différente.

Premièrement, le législateur entend répondre à la pénurie croissante de logements abordables sur le marché, face à une demande en constante augmentation émanant de personnes ne disposant pas des ressources nécessaires pour accéder à la propriété. Cette pression sur le parc immobilier est d'autant plus marquée que de nombreuses personnes inscrites sur les listes d'attente pour un logement social doivent également se loger rapidement¹¹². L'octroi d'un taux réduit de TVA de 6 % vise ainsi à stimuler et inciter la construction de nouveaux logements dans les mois et années à venir par des entrepreneurs ayant pour objectif de construire des habitations pour les louer à des particuliers¹¹³.

Deuxièmement, une dimension sociale est poursuivie à travers cette mesure, à savoir stimuler l'accès au logement via un avantage fiscal. Cet objectif se traduit, en l'espèce, à travers les conditions d'application de cette nouvelle mesure. D'une part, le bénéfice du taux réduit est réservé aux logements de moyenne et de petite taille, destinés à la location à des particuliers. D'autre part, cette mesure est strictement limitée aux personnes physiques qui entendent occuper le logement construit en tant que résidence principale. C'est en faveur de cet objectif social que sont exclus du bénéfice de la mesure les logements de vacances ainsi que les biens loués en tant que seconde résidence¹¹⁴.

Troisièmement, la mesure poursuit un objectif écologique, similaire à celui inscrit dans la loi programme du 22 décembre 2023, en incitant la rénovation des logements de manière à limiter l'empreinte carbone¹¹⁵.

Quatrièmement, la mesure s'inscrit dans une logique budgétaire : encadrer les dépenses publiques allouées à ce dispositif dans le contexte socio-économique actuel qui limite les dépenses. L'objectif est d'élargir le champ d'application du régime actuel tout en veillant à une utilisation ciblée et efficace des moyens budgétaires disponibles. À ce titre, les travaux

¹¹¹ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 66 à 84.

¹¹² Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 79.

¹¹³ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 79.

¹¹⁴ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 81.

¹¹⁵ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 80.

parlementaires précisent que des moyens budgétaires « *limités* » ont été spécifiquement alloués à cette mesure¹¹⁶.

2. Conditions d'application

Les travaux préparatoires soulignent que ce nouveau dispositif, intégré dans un nouveau paragraphe 4 de la rubrique XXXVII, ne modifie en rien les deux hypothèses déjà applicables depuis le 1^{er} janvier 2024, à l'exception de l'extension du champ d'application du paragraphe 2 de la rubrique XXXVII¹¹⁷.

Par ailleurs, le législateur indique que les logements construits dans l'intention d'être vendus, mais qui, faute d'acquéreur, sont finalement mis en location, ne peuvent pas bénéficier du régime¹¹⁸. En effet, avant que le paiement de la TVA sur les travaux réalisés ne devienne exigible, le maître d'ouvrage doit destiner le bien à la location privée de longue durée. Ainsi, si le bien immobilier reconstruit, initialement destiné à la vente, était finalement mis en location, le bénéfice du taux réduit de TVA ne pourrait pas être applicable¹¹⁹.

Pour bénéficier du taux réduit applicable à la location de longue de durée il est nécessaire, d'une part, que l'habitation reconstruite soit donnée en location, par le maître d'ouvrage, directement à un locataire personne physique¹²⁰. Autrement dit, la location doit être directement effectuée entre le maître d'ouvrage et le candidat locataire, sans passer par un intermédiaire.

Par « *location de longue durée* », le législateur entend une mise en location d'une durée minimale de 15 ans. Un bail enregistré (ou plusieurs baux enregistrés successifs) doit être conclu entre le maître d'ouvrage et le locataire.

Le locataire a également l'obligation d'établir son domicile dans le bien loué reconstruit. La preuve de la domiciliation est fournie par l'inscription au registre de l'état civil détenu par la commune dans laquelle se situe l'habitation.

D'autre part, la superficie habitable totale de l'habitation reconstruite ne doit pas excéder 200 m², pour tous les types de logements concernés par la mesure. Pour déterminer la superficie habitable, l'administration préconise d'additionner « *les superficies de toutes les pièces d'habitation, mesurées à partir de et jusqu'aux côtés intérieurs des murs en élévation* »¹²¹. Dans une décision anticipée du 27 janvier 2025¹²², le service des décisions anticipées (SDA) précise que la condition de superficie est remplie si la surface habitable de plusieurs appartements d'un

¹¹⁶ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 80.

¹¹⁷ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 80.

¹¹⁸ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n°3865/006, p. 81.

¹¹⁹ E. BRAMS et T. VAN BEVEREN, « Régime de démolition et de reconstruction de nouveau repensé », *taxTODAY Articles*, 2024.

¹²⁰ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 3.2.1.

¹²¹ À ce sujet voy. S. RUYSSCHAERT, « Que vise-t-on par « superficie habitable »... », n° 599.

¹²² Décision anticipée n° 2024.0936 du 27 janvier 2025.

même bâtiment d'habitation reconstruit, et destinés à être donnés en location, n'excède pas 200 m².

B. Adaptation du champ d'application en cas de mise en location de l'habitation reconstruite « dans le cadre de la politique sociale »

La loi du 12 mai 2024 relative à diverses dispositions fiscales a apportée deux modifications au paragraphe 2. D'une part, elle clarifie la notion « dans le cadre de la politique sociale ». D'autre part, elle élargit le champ d'application *ratione personae* de la mesure en reconnaissant comme intermédiaires éligibles toutes les personnes de droit privé ou public poursuivant une finalité sociale reconnues comme telles par l'autorité compétente en matière de logement¹²³.

Pour davantage de précisions, nous renvoyons vers le point II.B.2 de la Partie 1.

IV. Quelles conséquences en cas de non-respect des conditions sociales ?

A. Principes

À partir du moment où pendant l'une des périodes de maintien fixée par la rubrique XXXVII, le maître d'ouvrage ne respecte plus les conditions sociales imposées, celui-ci est tenu de restituer à l'État l'avantage fiscal obtenu du fait de l'application du taux réduit de TVA. Par « *avantage fiscal* », on entend la différence entre le taux normal de TVA de 21 % et le taux réduit de 6 %¹²⁴.

La restitution doit intervenir dans un délai de trois mois à compter de la date à laquelle les conditions ont cessé d'être remplies. En outre, la régularisation s'effectue au prorata des années restantes, y compris l'année au cours de laquelle les conditions cessent d'être remplies¹²⁵. Il est dès lors nécessaire de déterminer dans quelle branche du régime se situe le maître d'ouvrage.

Tout d'abord, si l'une des conditions prévues au paragraphe 1 n'est plus respectée, l'avantage fiscal doit être remboursé au prorata d'un cinquième par année. Ce sera par exemple le cas lorsque le maître d'ouvrage acquiert un autre immeuble, entraînant ainsi le non-respect de la condition d'habitation unique¹²⁶.

Ensuite, si le bien est loué « dans le cadre de la politique sociale » en vertu du paragraphe 2, et que le maître d'ouvrage met fin, par exemple, à la convention conclue avec une agence immobilière sociale, il devra rembourser l'avantage fiscal perçu, à concurrence d'un quinzième

¹²³ Amendement précité, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n° 3865/006, p. 83 et 84.

¹²⁴ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 4.1.1.8, 4.1.2.4 et 4.1.3.5.

¹²⁵ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.8, 4.1.2.4 et 4.1.3.5.

¹²⁶ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.8.

par année¹²⁷. Cette règle de proratisation s'applique également si le maître d'ouvrage met un terme, avant l'échéance des quinze ans, à un bail conclu avec un particulier dans le cadre d'une location d'une habitation relevant du paragraphe 4. Dans ce dernier cas, l'administration admet, par tolérance, qu'une « *période de transition raisonnable* » soit accordée au maître d'ouvrage-bailleur pour relouer l'habitation. Cette période transitoire sera alors considérée comme une période de mise en location pour l'application du régime tarifaire, à condition que le maître d'ouvrage-bailleur démontre avoir entrepris toutes les démarches nécessaires pour remettre l'habitation en location¹²⁸. On retrouve un régime similaire en cas de faillite de l'organisme social visé au paragraphe 2.

En ce qui concerne la mesure transitoire applicable à la livraison de bâtiments, si les conditions prévues aux paragraphes 1 ou 2 cessent d'être remplies, un remboursement sera exigé à hauteur d'un cinquième ou d'un quinzième par an, selon l'affectation du bâtiment¹²⁹.

B. Les causes de non-restitution de l'avantage fiscal

1. Les motifs admis par l'administration

L'administration prévoit des hypothèses dans lesquelles l'avantage fiscal ne doit pas être restitué, alors même que les conditions d'application ne sont pas maintenues : ce sont les cas de force majeure.

Lorsque les conditions énoncées au paragraphe 1^{er} ne sont plus respectées, le décès du contribuable constitue une exemption valable. *A contrario*, le décès du maître d'ouvrage n'est pas admis comme une force majeure pour l'application des paragraphes 2 et 3. Dans ce dernier cas, cela implique que l'obligation de restitution incombe aux héritiers du maître d'ouvrage si ceux-ci décident de changer l'affectation de l'habitation. En outre, certaines raisons familiales sont également admises comme motifs d'exemption, telles que le divorce, la cessation de la cohabitation légale ou de fait. À cela s'ajoutent des raisons professionnelles, comme un déménagement professionnel en Belgique ou à l'étranger, ainsi que des problèmes de santé affectant l'intéressé ou un membre de sa famille. Enfin, la destruction fortuite et totale de l'habitation est également considérée comme un motif admis¹³⁰.

Une tolérance est prévue : lorsque deux maîtres d'ouvrage, ni mariés ni cohabitants légaux au moment de la réalisation conjointe d'une opération de démolition-reconstruction de leur habitation propre et unique, contractent un mariage ou établissent une déclaration de

¹²⁷ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.2.4.

¹²⁸ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.3.5.

¹²⁹ 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, *M.B.*, 31 juillet 1970, modifié par la loi du 12 mai 2024, *M.B.*, 29 mai 2024, annexe, tableau A, rubrique XXXVII, para. 5 et 6.

¹³⁰ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *op.cit.*, point 4.1.1.8, 4.1.2.4 et 4.1.3.5.

cohabitation légale au cours de la période de maintien, l'avantage fiscal octroyé n'est pas remis en cause. Cette situation doit être distinguée de celle dans laquelle un maître d'ouvrage procède seul à l'opération de démolition-reconstruction de son habitation propre et unique, puis, au cours de la période de cinq ans, se marie et apporte l'immeuble dans la communauté. Dans un tel cas, une restitution de l'avantage fiscal est imposée, correspondant à la part dont son conjoint bénéficie à la suite de l'apport¹³¹.

Enfin, en ce qui concerne la location de l'habitation « *dans le cadre de la politique sociale* », l'administration admet, sous certaines conditions, que le contrat puisse être cédé par l'organisme sans qu'aucune régularisation de l'avantage fiscal ne soit exigée¹³².

2. La naissance d'une relation amoureuse peut-elle constituer un cas de force majeure ? Analyse de l'arrêt de la Cour d'appel de Gand du 14 mars 2023

Nous souhaitons évoquer l'arrêt rendu par la Cour d'appel de Gand le 14 mars 2023¹³³, qui traite de la question de savoir si la naissance d'une relation amoureuse peut être considérée comme un cas de force majeure.

L'arrêt commenté concerne un père célibataire qui acquiert un immeuble en 2013, et s'y domicilie en 2014. Il bénéficie alors du tarif réduit prévu à l'ancien article 53, 2° du Code d'enregistrement flamand. En 2016, après avoir entamé une nouvelle relation, il achète avec sa compagne un autre bien destiné à accueillir leur ménage composé de quatre enfants, du père et de sa partenaire. Ce déménagement entraîne la perte des conditions liées au tarif réduit, et l'administration réclame le paiement des droits ordinaires. L'intéressé invoque l'inadéquation du premier logement comme cas de force majeure. Toutefois, tant le Vlaamse Belastingdienst, que le Tribunal de Flandre orientale (division Gand) et la Cour d'appel de Gand rejettent cet argument, estimant que la naissance d'une relation amoureuse résulte d'un choix personnel et volontaire. Selon la Cour, l'intéressé a pris une décision personnelle en choisissant de s'installer dans un nouveau logement, sans être soumis à une contrainte extérieure. Dès lors, le motif invoqué ne peut être reconnu comme un cas de force majeure. La Cour distingue expressément cette situation de celle dans laquelle un couple acquiert un bien immobilier avant de mettre fin à leur union peu après : dans un tel cas, le divorce ou la cessation de la cohabitation légale constituerait une étape nécessaire¹³⁴.

Cet arrêt soulève des préoccupations, dans la mesure où la Cour d'appel de Gand juge que l'engagement dans une relation amoureuse ne peut en aucun cas être considéré comme un cas

¹³¹ Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.1.8 ; Par extension, lorsque les époux optent pour le régime de la séparation de biens assorti d'une société d'acquêts incluant le bâtiment d'habitation reconstruit, une régularisation de l'avantage fiscal sera exigée.

¹³² Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024..., *ibidem.*, point 4.1.2.4.

¹³³ Gand (5^{ème} ch.) 14 mars 2023, R.G. n° 2022/AR/50, disponible sur www.monkey.be.

¹³⁴ X. ULRICI, « La modification de la situation familiale à l'épreuve des conditions de maintien », note sous Gand (5^{ème} ch.), 14 mars 2023, *Rev. gén. enr. not.*, 2025/3, p. 101 et 102.

de force majeure. Bien que la décision repose sur une disposition extérieure à notre sujet d'étude, l'interprétation retenue peut néanmoins trouver à s'appliquer lorsqu'il est question du (non-) respect de conditions de maintien¹³⁵, notamment celles prévues aux paragraphes 1 et 3 de la rubrique XXXVII.

Le raisonnement de la Cour est cohérent. Il se repose sur la définition de la force majeure telle qu'inscrite dans le livre 5 du Code civil¹³⁶ et plus précisément sur le caractère imprévisible de l'évènement qui ne doit pas être imputable au débiteur de l'obligation. À cet égard, l'impact de la situation familiale doit être évalué au cas par cas afin de déterminer si un cas de force majeure peut être reconnu ou non¹³⁷.

Dans le contexte de cet arrêt, le caractère imputable de l'évènement semble difficilement contestable : il s'agit d'un choix délibéré de quitter son logement initial pour vivre avec un nouveau partenaire. Cette situation ne saurait être comparée à celle d'un couple ayant acquis ensemble un bien immobilier et qui, par la suite, divorce ou met fin à une cohabitation légale. Quant à l'imprévisibilité de la naissance de la relation, elle est clairement rejetée par la Cour. Il va de soi que ce critère n'est pas rempli lorsque la relation amoureuse débute avant l'achat du bien. *A contrario*, lorsqu'elle se forme après l'acquisition, la question de la prévisibilité se pose¹³⁸. Toutefois, comme le relève F. Buyssens, si l'on accepte de reconnaître l'imprévisibilité d'une rupture amoureuse, il est difficilement soutenable d'adopter une position opposée s'agissant de la survenance d'une nouvelle relation¹³⁹.

Selon nous, il n'est pas exagéré d'affirmer que l'interprétation adoptée par la Cour touche particulièrement les jeunes adultes. En effet, nombreux sont ceux qui accèdent à la propriété sans être engagé dans une relation de couple. Il n'est pas rare qu'une relation amoureuse débute peu après l'acquisition du bien. Dans ce contexte, exiger la restitution de l'avantage fiscal initialement octroyé pourrait constituer un obstacle à épanouissement naturel de leur vie de couple. Il nous paraît essentiel que le législateur, l'administration fiscale ainsi que les juridictions tiennent compte des réalités familiales contemporaines : la baisse de la natalité à l'échelle européenne, l'évolution des modèles conjugaux et la précarité des relations affectives, souvent marquées par une certaine méfiance entre partenaires. Or, une jurisprudence aussi rigide que celle-ci apparaît déconnectée des enjeux sociétaux actuels¹⁴⁰.

¹³⁵ X. ULRICI, *ibidem.*, p. 102.

¹³⁶ C. civ., art. 5.226 : « *Il y a lieu à force majeure en cas d'impossibilité pour le débiteur, qui ne lui est pas imputable, d'exécuter son obligation. A cet égard, il est tenu compte du caractère imprévisible et inévitable de l'obstacle à l'exécution* »

¹³⁷ X. ULRICI, *op.cit.*, p. 102 et 103.

¹³⁸ X. ULRICI, *ibidem.*, p. 103.

¹³⁹ F. BUYSENS, « Het verbreken van een relatie en het aangaan van een nieuwe relatie : beide zijn overmacht », *T.F.R.*, 2021/9, p. 242 et 243.

¹⁴⁰ Voy. Civ. Flandre orientale, div. Gand (civ.) (6^{ème} ch.), 17 septembre 2024, R.G. n° 22/980/A, 22/1809/A, n° 5.3, disponible sur www.monkey.be. Le Tribunal civil de Flandre orientale rappelle pour l'analyse d'un cas de force majeur : « *Dergelijke redelijke en menselijke invulling van de onmogelijkheid tot uitvoering van een verbintenis wordt overigens de regel bij inwerkingtreding van Boek 5 van het BW* »

Conclusion

Notre conclusion s'ouvre sur une note positive : le maintien d'un taux réduit de TVA à 6 %, applicable aux travaux de démolition-reconstruction d'une habitation, constitue une mesure bienvenue. En outre, l'administration fiscale contribue à une certaine prévisibilité du régime par la publication de nombreuses circulaires et FAQ, qui offrent une analyse approfondie des notions fondamentales de démolition et de reconstruction d'une habitation. Cependant, cette note positive trouve rapidement ses limites. En effet, la prévisibilité s'efface face à une insécurité juridique persistante, due à la multiplicité de concepts sujets à interprétation. À cet égard, on ne peut que déplorer qu'il n'existe pas, à ce jour, de structure spécifiquement dédiée à l'application des taux réduits de TVA dans le domaine immobilier, susceptible d'apporter des réponses claires aux interrogations des assujettis concernant leurs projets immobiliers.

Plus largement, l'application des taux réduits en matière immobilière, par les États membres, soulève la question de leur compatibilité avec le droit européen. Ainsi, ceux-ci ne peuvent interpréter de manière trop divergente la notion de logements fournis « *dans le cadre de la politique sociale* », telle qu'appréhendée par la Cour de justice. À cet égard, la Belgique se distingue par une approche décentralisée, confiant aux Régions le soin de fixer les contours de cette notion.

Le régime a fait l'objet d'une réforme en profondeur à travers la loi-programme du 22 décembre 2023, dans le but d'en garantir la pérennité sur l'ensemble du territoire. Parmi les trois branches qui composaient l'ancien régime temporaire, seules deux ont été conservées de manière définitive, écartant ainsi la possibilité d'appliquer le taux réduit à la livraison de bâtiments. À ce sujet, la Cour constitutionnelle n'a pas suivi l'analyse du Conseil d'État, qui soulevait la question d'une éventuelle atteinte au principe d'égalité. Pour atténuer les critiques suscitées par cette exclusion, le gouvernement a vraisemblablement cherché à compenser en introduisant l'option de la location de longue durée de logements à usage privé.

En tout état de cause, il convient de garder à l'esprit que les développements présentés demeurent incertains. En effet, l'installation du nouveau gouvernement De Wever, le 3 février 2025 introduit une interrogation majeure sur la pérennité du régime actuel. Celui-ci, bien que conçu comme définitif, ne semble pas l'être véritablement. Tant les praticiens de la TVA que les professionnels du secteur immobilier anticipent des réformes profondes. L'une des évolutions les plus attendues concerne la possible réintégration de la livraison de bâtiments neufs parmi les situations relevant du régime. Dans ce contexte, il est à prévoir que les praticiens seront particulièrement sollicités, notamment en raison de la complexité du régime, accentuée par les enjeux liés au droit transitoire.

Bibliographie

I. Sources légales (au sens large)

A. Droit interne (législation belge)

1. Actes normatifs

Loi du 10 décembre 2024 prorogeant le régime transitoire pour l'application du taux réduit de T.V.A. de 6 % à la démolition et à la reconstruction de bâtiments, *M.B.*, 24 décembre 2024.

Loi du 12 mai 2024 portant des dispositions fiscales diverses, *M.B.*, 29 mai 2024.

Loi-programme du 22 décembre 2023, *M.B.*, 29 décembre 2023.

Loi-programme du 27 décembre 2006 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux, *M.B.*, 28 décembre 2006.

Loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, *M.B.*, 15 juin 2023, art. 5/5.

CTVA., art. 9. al. 2, 2°.

CTVA., art. 44, para. 3, 1°.

C. civ., art. 5.226.

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, *M.B.*, 13 février 2009.

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, *M.B.*, 31 juillet 1970, modifié par la loi du 12 mai 2024, *M.B.*, 29 mai 2024, annexe, tableau A, rubrique XXXVII.

2. Commentaires administratifs

Circulaire n° 2025/C/2 de l' SPF Finances du 8 janvier 2025 relative au taux réduit de la TVA applicable à la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge, prolongation des mesures transitoires, disponible sur www.fisconetplus.be.

Circulaire n° 2024/C/73 du SPF Finances du 27 novembre 2024 relative au taux réduit de la TVA applicable à la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge à partir du 1^{er} juin 2024, disponible sur www.fisconetplus.be.

Circulaire n° 2024/C/32 (FAQ) du SPF Finances fédérale du 8 mai 2024 relative au nouveau régime d'application du taux de TVA de 6% pour la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation, disponible sur www.fisconetplus.be.

Circulaire n° 2024/C/30 du SPF Finances du 26 avril 2024 relative au taux réduit de la TVA applicable à la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge du 26 avril 2024, disponible sur www.fisconetplus.be.

Circulaire n° 2021/C/18 du SPF Finances 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, disponible sur www.fisconetplus.be.

Commentaire de la TVA, Chapitre 7 : Taux de la taxe, Section 4 : Services soumis au taux de 6%, point 14 : Démolition et reconstruction de bâtiments d'habitation, disponible sur www.fisconetplus.be.

Décision anticipée n° 2024.0936 du 27 janvier 2025.

Décision anticipée n° 2011.005 du 1^{er} février 2011.

Décision anticipée n° 2010.410 du 14 décembre 2010.

3. Travaux préparatoires

Projet de loi portant des dispositions fiscales diverses, amendement, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n° 3865/006, p. 66 à 84.

Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n° 3697/001, p. 38 à 61.

Projet de loi-programme, avis du Conseil d'État, *Doc.*, Ch., 2023-2024, n° 3697/001, p. 320 à 328.

Projet de loi-programme, discussion générale, *Ann. parl.*, Ch., 2023-2024, séance du 12 décembre 2023, n° 3697/005.

Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2020-2021, n° 1662/001.

Projet de loi-programme (I), exposé des motifs, *Doc.*, Ch., 2006-2007, n° 2773/001.

Question n° 1815 de J. Arens du 19 décembre 2023, *Q.R.*, Ch. 2023-2024, n° 55-131, p. 175 et 176.

Question n° 13883 de M. BOGAERT, *Compte rendu analytique*, 4 mars 2009, n° 482-COM, p. 37.

Réponse donnée le 12 mars 2024 à la question de J. Arens, *Q.R.*, Ch., 2023-2024, n° 55-131, p.176 à 179.

Réponse donnée le 11 juillet 2008 à la question n° 209 de M. Dirk Van der Maelen, *Q.R.*, Ch., 2007-2008, n° 52-026, p. 6116 et 6117.

B. Droit européen

Directive (UE) 2022/542 du Conseil du 5 avril 2022 modifiant les directives 2006/112/CE et (UE) 2020/285 en ce qui concerne les taux de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 107, 6 avril 2022.

Directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée, *J.O.U.E.*, L 347, 12 décembre 2006.

II. Sources jurisprudentielles

A. Jurisprudence européenne

C.J., arrêt *Commission européenne c. République française*, 5 mars 2015, C-479/13, EU:C:2015:141.

C.J., arrêt *Commission européenne c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, 4 février 2015, C-161/14, EU:C:2015:355.

C.J., arrêt *Commission européenne c. Irlande*, 14 mars 2013, C-108/11, EU:C:2013:161, n°37.

C.J., arrêt *Commission européenne c. République française*, 8 mars 2012, C-596/10, EU:C:2012:130.

C.J., arrêt *Commission européenne c. République française*, 6 mai 2010, C-94/09, EU:C:2010:253.

C.J.C.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume d'Espagne*, 18 janvier 2001, C-83/99, EU:C:2001:31.

C.J.C.E., arrêt *Commission des Communautés européennes c. Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord*, 21 juin 1988, 416/85, EU:C:1988:321.

B. Jurisprudence belge

C.C., 20 février 2025, n° 30/2025.

C.C., 12 décembre 2024, n° 151/2024.

C.C., 21 avril 2022, n° 56/2022.

C.C., 20 novembre 2008, n° 159/2008.

Bruxelles, 30 mai 2023, *Fiscologue*, 2023/30, p. 5.

Gand (5^{ème} ch.) 14 mars 2023, R.G. n° 2022/AR/50, disponible sur www.monkey.be.

Gand, 14 juin 2022, R.G. n° 2021/AR/935, disponible sur www.fisconetplus.be.

Civ. Flandre orientale, div. Gand (civ.) (6^{ème} ch.), 17 septembre 2024, R.G. n° 22/980/A, 22/1809/A, n° 5.3, disponible sur www.monkey.be.

III. Sources doctrinales

ADLINE HERBAIN, C., LAMENSCH, M. et TRAVERSA, E., *Taxe sur la valeur ajoutée*, 2^{ème} éd., Bruxelles, Larcier, 2022.

AMAND, C., « Taux réduits de TVA sur les transformations et rénovations d'habitations : des fondements mouvants... Et dépassés ? », *Act. fisc.*, 2023/21.

BAR, K. et Van PELT, S., « TVA. Taux réduit de 6 % pour démolition et reconstruction : champ d'application adapté », *Act. fisc.*, 2024/14, p. 5 à 8.

BRAMS, E. et VAN BEVEREN, T., « Régime de démolition et de reconstruction de nouveau repensé », *taxTODAY Articles*, 2024.

BUYSENS, F., « Het verbreken van een relatie en het aangaan van een nieuwe relatie : beide zijn overmacht », *T.F.R.*, 2021/9, p. 242 à 243.

GNEDASJ, S. et RAVET ? E., « Les décisions anticipées et la sécurité juridique : Réalité ou chimère ? », *R.G.C.F.*, 2020/4-5, p. 241 à 341.

GOVERS, M., « De tijdelijke regeling 2021-2022 voor het verlaagd btw-tarief van 6 % voor afbraak en heropbouw in België », *Nieuwsbrief Notariaat*, 2021, p. 1 à 8.

LAMPARELLI, T., *La TVA et les taux réduits dans le secteur de la construction* (4^{ème} éd.), Liège, Kluwer, 2023.

MAITROT DE LA MOTTE, A. et HERBAIN, C., « Chroniques. Droit fiscal européen », *J.D.E.*, 2022/6, p. 280 à 292.

MAITROT DE LA MOTTE, A. et PICOD, F., *Manuel de droit fiscal de l'Union Européenne*, 1^{re} éd., Bruxelles, Bruylant, 2024.

MARCELLE, C. et RIVERA E., « Chapitre 4 : Taux de TVA réduits applicables dans le secteur immobilier », *TVA Questions choisies*, M. Bourgeois (dir.), Bruxelles, Larcier, 2021, p. 147.

RUYSSCHAERT, S., « Que vise-t-on par « superficie habitable » d'au maximum 200 m² dans le régime de démolition et reconstruction ? », *Sem. Fisc.*, 2025/8, n° 599.

RUYSSCHAERT, S., « Démolition et reconstruction par plusieurs maîtres d'ouvrage », *Sem. Fisc.*, 2025/3, n° 594.

RUYSSCHAERT, S., « 10. Afbraak en heropbouw van een schuur : 6 % mogelijk ? », *Het onroerend goed in de praktijk*, Malines, Kluwer, 2024, XVIII. E, p. 42 à 58.

RUYSSCHAERT, S., « Taux de TVA réduit en ce qui concerne la démolition et reconstruction d'habitations », *FISCAnalyses*, 2024.

RUYSSCHAERT, S., « Distinction entre (re)construction et transformation (ou rénovation) d'une habitation existante : importance pour l'application d'un taux de TVA correct », *Sem. Fisc.*, 2023/26, n° 579.

SOLDAI, A. et DE NEYER, C., « Régime TVA de la démolition-reconstruction d'immeubles : origine, évolution et perspectives 2024 suite à l'adoption de la loi-programme », *R.G.F.C.P.*, 2024/2, p. 9 à 29.

SOLDAI, A. et TOURMOUS, K., « La soumission à la TVA de la vente de bâtiments anciens redevenus neufs et taux de TVA applicables aux travaux immobiliers : état de la question », *R.G.F.C.P.*, 2024/1, p. 2 à 16.

SPIEGL, Y., « Titre 1 - Introduction », *Immobilier et TVA*, B. Pernet, C. T'Sjoen, L. Wellekens et Y. Spiegl (dir.), Bruxelles, Larcier, 2023, p. 301 à 306.

SPIEGL, Y., « Titre 4 – Les taux réduits applicables aux opérations relatives aux logements dans le cadre de la politique sociale », *Immobilier et TVA*, B. Pernet, C. T'Sjoen, L. Wellekens et Y. Spiegl (dir.), Bruxelles, Larcier, 2023, p. 407 à 431.

TRAVERSA, E., FRANSSEN, C., DESANFANS, C., « TVA et politique sociale immobilière : quelle marge pour l'extension des taux réduits à des acteurs privés ? », *Jurim.*, 2015, p. 185 à 199.

ULRICI, X., « La modification de la situation familiale à l'épreuve des conditions de maintien », note sous Gand (5^{ème} ch.), 14 mars 2023, *Rev. gén. enr. not.*, 2025/3, p. 101 à 103.

IV. Autres

Embuild, communiqué de presse du 18 décembre 2023, p. 1 à 6, disponible sur www.embuild.be.