



Cour constitutionnelle

**Arrêt n° 56/2022  
du 21 avril 2022  
Numéro du rôle : 7611**

*En cause* : le recours en annulation partielle de l'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020 (en ce qu'il remplace l'article 1<sup>er</sup>quater, § 3, de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 « fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux »), introduit par Jose Pauwelyn et autres.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents L. Lavrysen et P. Nihoul, des juges T. Giet, J. Moerman, D. Pieters et E. Bribosia, et, conformément à l'article 60<sup>bis</sup> de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, de la juge émérite R. Leysen, assistée du greffier F. Meersschant, présidée par le président L. Lavrysen,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

*I. Objet du recours et procédure*

Par requête adressée à la Cour par lettre recommandée à la poste le 29 juin 2021 et parvenue au greffe le 30 juin 2021, un recours en annulation partielle de l'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020 (en ce qu'il remplace l'article 1<sup>er</sup>quater, § 3, de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 « fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux »), publiée au *Moniteur belge* du 30 décembre 2020, a été introduit par Jose Pauwelyn, Marie-Dominique Vandewiele, Jan Tack, Anne-Sophie Pauwelyn et la SRL « Tack-Pauwelyn ».

Des mémoires et mémoires en réplique ont été introduits par :

- le Conseil des ministres, assisté et représenté par J. De Vleeschouwer, conseiller, et par S. Sedeli, attaché au service juridique du SPF Finances;
- le Gouvernement flamand, assisté et représenté par Me L. De Meyere, avocat au barreau de Gand.

Les parties requérantes ont introduit un mémoire en réponse.

Par ordonnance du 16 février 2022, la Cour, après avoir entendu les juges-rapporteurs D. Pieters et E. Bribosia, a décidé que l'affaire était en état, qu'aucune audience ne serait tenue, à moins qu'une partie n'ait demandé, dans le délai de sept jours suivant la réception de la notification de cette ordonnance, à être entendue, et qu'en l'absence d'une telle demande, les débats seraient clos le 9 mars 2022 et l'affaire mise en délibéré.

Aucune demande d'audience n'ayant été introduite, l'affaire a été mise en délibéré le 9 mars 2022.

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

## II. *En droit*

- A -

### *Quant à la recevabilité*

A.1.1. Selon le Gouvernement flamand, le recours est tardif, parce que la différence de traitement attaquée trouve son origine dans l'article 56 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006, qui prévoyait déjà un taux réduit de TVA dans le cadre de la démolition et de la reconstruction de bâtiments d'habitation dans 32 grandes villes.

A.1.2. Selon les parties requérantes, le recours est bien dirigé contre l'article 15, § 3, de la loi-programme du 20 décembre 2020. Le fait que cette disposition s'inspire d'une réglementation antérieure n'est pas pertinent à cet égard.

### *Quant au fond*

A.2.1. Dans le moyen unique, les parties requérantes allèguent que l'article 15, § 3, de la loi-programme du 20 décembre 2020 n'est pas compatible avec les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce qu'il octroie un taux réduit de TVA au fournisseur d'un bâtiment d'habitation qui a d'abord démoli lui-même un bâtiment d'habitation existant sur la parcelle concernée, sans l'octroyer au fournisseur d'un bâtiment d'habitation qui a acheté la parcelle concernée non bâtie après que le propriétaire précédent a démoli le bâtiment d'habitation existant.

A.2.2. Selon les parties requérantes, cette différence de traitement n'est pas pertinente à la lumière des trois objectifs que poursuit le législateur par la mesure attaquée, 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. Même si le propriétaire foncier précédent a procédé aux travaux de démolition avant la vente de la parcelle sur laquelle le projet de nouvelle construction est réalisé, ces objectifs sont atteints.

A.2.3. Selon les parties requérantes, en appliquant une tolérance administrative aux situations dans lesquelles le terrain et les bâtiments sont fournis par des vendeurs distincts, l'administration confirme implicitement dans sa circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021 « relative au taux réduit de la TVA applicable temporairement concernant la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge et leur livraison » que la disposition attaquée viole le principe d'égalité et de non-discrimination. L'administration couvre, par cette tolérance, une pratique commerciale existante et prend en compte le fait que les vendeurs s'étaient déjà organisés ainsi avant d'avoir connaissance de la disposition attaquée. Cependant, la réalisation d'un projet de nouvelle construction sur une parcelle sur laquelle le propriétaire précédent a démoli un bâtiment d'habitation est elle aussi

une pratique commerciale courante et il faut tenir compte dans ce cas également du fait que les vendeurs d'habitations neuves s'étaient déjà organisés ainsi avant d'avoir connaissance de la disposition attaquée.

A.2.4. Par ailleurs, les parties requérantes ne demandent pas que le législateur tienne compte des spécificités de chaque situation, mais seulement que toutes les catégories de vendeurs d'habitations neuves soient traitées de la même manière dans le cadre de l'objectif que poursuit le législateur avec le taux réduit de TVA. Il était possible d'atteindre cette égalité de traitement en appliquant ce taux réduit à chaque situation dans laquelle un bâtiment est démolé et remplacé par une nouvelle construction.

A.2.5. Enfin, les parties requérantes estiment que la mesure attaquée impose une charge excessive aux vendeurs qui ont réalisé une nouvelle construction sur un terrain qu'ils ont acheté non bâti après que le propriétaire précédent a démolé les bâtiments existants, dès lors qu'ils subissent un préjudice concurrentiel insurmontable par rapport à des vendeurs comparables qui peuvent proposer leurs habitations neuves au taux réduit de TVA.

A.3.1. Selon le Gouvernement flamand, le législateur fiscal bénéficie d'un pouvoir d'appréciation étendu, parce que les mesures fiscales font partie de la politique socioéconomique. Les choix sociaux qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources ne peuvent être censurés que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont clairement déraisonnables. En outre, le législateur fiscal ne peut pas tenir compte des spécificités de chaque situation mais il peut en appréhender la diversité de manière approximative et simplificatrice.

A.3.2. Le Gouvernement flamand observe que le législateur ne peut poursuivre ses objectifs politiques au moyen de mesures en matière de TVA que dans le cadre de la marge que lui laisse à cet effet la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 « relative au système commun de taxes sur la valeur ajoutée » (ci-après : la directive TVA). En vertu du point 10 de l'annexe III de cette directive, les États membres ne peuvent appliquer un taux réduit de TVA que pour la livraison, la construction, la rénovation et la transformation de logements fournis dans le cadre de la politique sociale.

Dans ce cadre, la disposition attaquée tend à avoir un effet écologique positif en faisant remplacer des habitations vétustes par de nouvelles constructions de qualité qui satisfont aux normes les plus récentes en matière de performance et d'efficacité énergétiques.

A.3.3. Selon le Gouvernement flamand, le critère de distinction utilisé est objectif. La disposition attaquée fait une distinction entre les assujettis qui assurent personnellement la démolition et la reconstruction et ceux qui n'achètent la parcelle à bâtir qu'après que le propriétaire précédent a démolé le bâtiment d'habitation qui se trouvait sur celle-ci.

A.3.4. Selon le Gouvernement flamand, le critère de distinction utilisé est pertinent à la lumière de l'objectif de reconversion poursuivi, dès lors que l'avantage fiscal est limité aux cas dans lesquels l'assujetti doit démolir un bâtiment pour construire une nouvelle habitation, parce qu'une rénovation limitée au sein de la structure du bâtiment n'est pas une option envisageable. Une application généralisée de cet avantage, également aux propriétaires d'un terrain non bâti, ne serait pas justifiable au regard de la directive TVA.

A.3.5. Le Gouvernement flamand observe que la démolition d'un bâtiment engendre aussi des coûts qui n'existent pas lorsque le fournisseur d'habitations neuves achète une parcelle non bâtie. En outre, les droits d'enregistrement dus pour l'achat d'un bien immobilier bâti sont plus élevés que ceux qui sont dus pour l'achat d'une parcelle non bâtie.

A.3.6. Par ailleurs, le Gouvernement flamand souligne que la tolérance administrative visée dans la circulaire 2021/C/18 est subordonnée à des conditions qui se rapportent à l'objectif écologique poursuivi par le législateur. Il doit s'agir de projets pour lesquels une cause d'exigibilité de la TVA est intervenue avant le 1er janvier 2021 et dans le cadre desquels le propriétaire foncier prend la démolition à sa charge, alors que le promoteur immobilier ou le titulaire du droit réel réalise la reconstruction. En outre, il doit y avoir une unité de projet et il faut aussi que le propriétaire foncier et le promoteur immobilier soient des parties liées.

Par ailleurs, la Cour constitutionnelle est incompétente pour contrôler une différence de traitement qui trouve son fondement dans une circulaire administrative.

A.3.7. Enfin, le Gouvernement flamand allègue que les effets de la mesure attaquée sont proportionnés à l'objectif poursuivi, eu égard à la large marge d'appréciation du législateur fiscal et à son impossibilité de tenir

compte des spécificités de chaque cas individuel. En outre, la disposition attaquée n'impose pas de charge excessive à l'assujetti qui achète un terrain non bâti pour y réaliser une nouvelle construction, dès lors qu'il n'a pas dû payer de droits d'enregistrement en ce qui concerne les bâtiments situés sur ce terrain.

A.4.1. Selon le Conseil des ministres, l'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020 ne saurait être considéré comme une mesure générale destinée à stimuler le secteur de la construction. Il ne s'agit que de trois initiatives spécifiques et temporaires, prises dans les limites des possibilités budgétaires fixées par les autorités. L'article 15, § 3, attaqué, a pour unique objectif de stimuler l'assujetti à démolir un bâtiment, à le reconstruire et à le céder ensuite. Ce stimulus fiscal temporaire entend en outre garantir l'accès des plus fragiles à un habitat de qualité qui satisfait aux normes énergétiques actuelles.

A.4.2. Selon le Conseil des ministres, il est pertinent de limiter cette mesure à l'acquéreur d'une parcelle bâtie, étant donné que l'acquéreur d'une parcelle non bâtie ne doit pas être encouragé à démolir un bâtiment vétuste sur cette parcelle. Le choix du législateur de ne pas étendre le stimulus fiscal à cette situation n'est pas manifestement déraisonnable. Il ne porte pas non plus une atteinte déraisonnable aux intérêts d'une autre catégorie de personnes, dès lors qu'il n'empêche personne de réaliser un projet de nouvelle construction.

A.4.3. Selon le Conseil des ministres, la tolérance administrative contenue dans la circulaire 2021/C/18 ne confirme nullement que l'administration admet que la disposition attaquée viole le principe d'égalité et de non-discrimination. Elle ne contient qu'une modulation du champ d'application *ratione temporis* de la circulaire en protégeant certaines constructions qui avaient déjà été érigées avant l'entrée en vigueur de la disposition attaquée.

A.4.4. À titre subsidiaire, le Conseil des ministres demande à la Cour de maintenir les effets de la disposition attaquée, parce que son annulation non modulée aurait pour effet que, pour de nombreux projets de construction achevés, ce soit la TVA au taux normal qui soit quand même due.

- B -

B.1. L'article 15 de la loi-programme du 20 décembre 2020 rétablit l'article 1er<sup>quater</sup> de l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 « fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux » (ci-après : l'arrêté royal n° 20). Les parties requérantes attaquent uniquement l'article 1er<sup>quater</sup>, § 3, nouveau, de cet arrêté royal, qui dispose :

« Le taux réduit de 6 p.c. s'applique aux livraisons de bâtiments d'habitation et le sol y adossé, ainsi qu'aux constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels au sens de l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code, portant sur un bâtiment d'habitation et le sol y adossé, qui ne sont pas exemptés de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du Code, par l'assujetti qui a procédé à la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation situé sur la même parcelle cadastrale que ce bâtiment, lorsque la taxe due sur ces opérations est devenue exigible conformément à l'article 17, § 1er, du Code entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022.

Le bénéfice du taux réduit est subordonné aux conditions suivantes :

1° l'opération visée à l'alinéa 1er est relative à un bâtiment d'habitation qui après la livraison :

*a)* soit au moment de la première utilisation ou de la première occupation est utilisé, comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre au sens de l'article 5/5, § 4, alinéas 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions, par l'acquéreur-personne physique qui y aura son domicile sans délai et a une superficie totale habitable qui n'excède pas 200 m<sup>2</sup>;

*b)* soit est donné en location par l'acquéreur à une agence immobilière sociale ou est donné en location dans le cadre d'un mandat de gestion accordé à une agence immobilière sociale par l'acquéreur;

2° le fournisseur :

*a)* envoie avant le moment où la taxe devient exigible conformément à l'article 17, § 1er, du Code, ou, en cas d'une vente sur plan, avant le moment où intervient le fait générateur de la taxe conformément à l'article 16, § 1er, alinéa 1er, du Code, une déclaration à l'adresse électronique indiquée par le ministre des Finances ou son délégué. Cette déclaration, contresignée par l'acquéreur du bâtiment, mentionne que le bâtiment que le fournisseur a fait démolir et reconstruire et qui fait l'objet d'une opération visée à l'alinéa 1er, est destiné soit à être utilisé, soit comme habitation unique et à titre principal comme habitation propre au sens de l'article 5/5, § 4, alinéas 2 à 8, de la loi spéciale du 16 janvier 1989 relative au financement des Communautés et des Régions par l'acquéreur-personne physique, qui y aura son domicile sans délai et que cette habitation aura une superficie totale habitable qui n'excède pas 200 m<sup>2</sup>, soit à être donné en location par l'acquéreur à une agence immobilière sociale ou à être donné en location dans le cadre d'un mandat de gestion accordé à une agence immobilière sociale, et est accompagnée d'une copie :

- du permis d'urbanisme;

- du (des) contrat(s) d'entreprise relatifs à la démolition du bâtiment et la reconstruction du bâtiment d'habitation;

- du compromis ou de l'acte authentique portant sur l'opération visée à l'alinéa 1er;

*b)* produit à son (ses) cocontractant(s) une copie de la déclaration visée au *a)*;

3° les factures émises par le fournisseur de biens et les doubles qu'il conserve ainsi que les conventions ou actes authentiques relatifs aux opérations visées à l'alinéa 1er, constatent, sur la base de la copie de la déclaration visée au 2°, *b)*, l'existence des éléments justifiant de l'application du taux réduit; sauf collusion entre les parties ou méconnaissance évidente de la présente disposition, la contresignature de l'acquéreur sur la déclaration visée au 2°, 2°, *a)*, décharge la responsabilité du fournisseur de biens pour la détermination du taux.

Pour l'application de l'alinéa 2, 1°, *a)*, il n'est pas tenu compte, pour déterminer si le bâtiment d'habitation est l'habitation unique de l'acquéreur-personne physique :

- des autres habitations dont il est, en vertu d'une succession, copropriétaire, nu-propiétaire ou usufruitier;

- d'une autre habitation qu'il occupe comme habitation propre où il a établi son domicile et qui a été vendue au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de la première mise en service ou de la première occupation de l'habitation visée à l'alinéa 2, 1<sup>o</sup>, a).

Le taux réduit n'est pas applicable à la partie du prix relative aux piscines, saunas, mini-golfs, courts de tennis et installations similaires ».

B.2. Dans le moyen unique, les parties requérantes allèguent que la disposition attaquée viole les articles 10 et 11 de la Constitution, en ce que le taux réduit de TVA n'est applicable que si le même assujetti procède à la démolition et à la reconstruction, mais qu'il ne s'applique pas si le propriétaire précédent de la parcelle cadastrale concernée a démoli les bâtiments existants et si le fournisseur de la nouvelle construction a donc acheté une parcelle cadastrale non bâtie.

B.3.1. Selon le Gouvernement flamand, le recours est irrecevable *ratione temporis* parce que la différence de traitement attaquée trouve son origine dans l'article 56 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006.

B.3.2. Un recours dirigé contre une différence de traitement ne résultant pas de la loi attaquée mais déjà contenue dans une loi antérieure est irrecevable.

Toutefois, lorsque, dans une législation nouvelle, le législateur reprend une disposition ancienne et s'approprie de cette manière son contenu, un recours peut être introduit contre la disposition reprise, dans les six mois de sa publication.

B.3.3. Ainsi qu'il ressort des travaux préparatoires, la disposition attaquée est inspirée de la rubrique XXXVII, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n<sup>o</sup> 20, qui a été insérée par l'article 56 de la loi-programme (I) du 27 décembre 2006 (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1662/001, p. 19). À titre de mesure temporaire, la disposition attaquée en élargit sensiblement le champ d'application et subordonne partiellement le taux réduit de TVA à d'autres conditions.

En adoptant la disposition attaquée, le législateur a manifesté sa volonté de légiférer à nouveau dans cette matière. Il s'est par ailleurs approprié la différence de traitement attaquée en soulignant dans les travaux préparatoires que « la mesure ne concerne que les projets qui sont menés, depuis la démolition du bâtiment jusqu'à la fourniture de l'habitation, par le même assujetti » (*ibid.*, p. 26).

L'exception est rejetée.

B.4. Il appartient au législateur d'établir le taux de l'impôt. Il dispose en la matière d'une large marge d'appréciation. En effet, les mesures fiscales constituent un élément essentiel de la politique socioéconomique. Elles assurent non seulement une part substantielle des recettes qui doivent permettre la réalisation de cette politique, mais elles permettent également au législateur d'orienter certains comportements et d'adopter des mesures correctrices afin de donner corps à la politique sociale et économique.

Les choix de société qui doivent être réalisés lors de la collecte et de l'affectation des ressources relèvent par conséquent du pouvoir d'appréciation du législateur. La Cour ne peut sanctionner un tel choix de politique et les motifs qui le fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou s'ils sont manifestement déraisonnables.

En outre, le législateur fiscal ne peut pas prendre en compte les particularités de chaque cas d'espèce. Il peut appréhender leur diversité de manière approximative et simplificatrice.

B.5.1. En vertu de l'article 1er, alinéa 1er, de l'arrêté royal n° 20, le taux normal de TVA est fixé à 21 %. En vertu de l'article 1er, alinéa 2, du même arrêté royal, il existe toutefois des taux réduits fixés à 6 %, à 12 % et à 0 % en ce qui concerne les biens et services énumérés, respectivement, dans les tableaux A, B et C de l'annexe à cet arrêté royal.

B.5.2. En vertu de l'article 1er<sup>quater</sup> de l'arrêté royal n° 20, le taux réduit de TVA de 6 % est également applicable aux travaux de démolition et de reconstruction qui y sont définis limitativement. Il s'agit d'une mesure temporaire qui ne peut être appliquée que pour autant que la TVA soit devenue exigible entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022.

B.5.3. Dans les travaux préparatoires, cette mesure est justifiée comme suit :

« Pour faire face aux conséquences économiques de la crise corona, il est donc essentiel de se concentrer non seulement sur des mesures de protection qui préservent autant que possible le tissu économique, mais aussi sur des mesures stimulantes qui contribuent à une reprise rapide et vigoureuse.

Dans ce contexte, il est apparu que le secteur de la construction, qui semblait initialement bien résister pendant les premiers mois de la crise, rencontre entretemps également des difficultés considérables. En particulier, une baisse substantielle du chiffre d'affaires a été observée et de nombreuses entreprises du secteur ont indiqué qu'à court terme elles devraient supprimer des emplois.

En outre, il semble également qu'en particulier les carnets de commande des entrepreneurs soient vides et que de nouvelles commandes ne soient pas passées, de sorte que les entreprises et l'emploi dans le secteur sont de plus en plus soumis à une forte pression.

Cette crise sanitaire a également un impact majeur sur les citoyens de ce pays. Se loger dignement et bénéficier d'un habitat répondant à toutes les conditions de bien-être est devenu un défi d'autant plus important pour nombre d'entre eux.

Dans ce contexte, l'objectif de cette mesure est, d'une part, de donner au secteur de la construction un important stimulus fiscal temporaire et d'autre part, de favoriser l'accès aux plus fragiles à un habitat de qualité. Ces objectifs sont rencontrés en étendant territorialement l'application du taux réduit de TVA de 6 p.c. pour la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation, actuellement limitée à 32 zones urbaines, à l'ensemble du territoire belge pour une période de 2 ans.

En outre, le champ d'application matériel du régime est également élargi en rendant le taux réduit de TVA non seulement applicable aux travaux de démolition et de reconstruction, mais également aux livraisons de ces nouveaux bâtiments d'habitation et à la constitution, cession et rétrocession de certains droits réels sur ces bâtiments d'habitation. De cette manière, un secteur important du marché, en particulier les projets réalisés par des promoteurs de la construction et destinés à la vente, qui jusqu'à présent étaient exclus de l'application du taux réduit de TVA, est également intégré dans le champ d'application du régime tarifaire préférentiel. De cette manière, l'intensité et donc l'efficacité du stimulus fiscal pour la relance économique du secteur sont également proportionnellement renforcées.

En outre, au regard de la base juridique européenne de la mesure, cette dernière poursuit également un objectif social important puisque les opérations pour lesquelles le tarif préférentiel s'applique doivent porter sur des logements fournis dans le cadre de la politique sociale (cf. catégorie 10 de l'annexe III de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée).

C'est pour ces raisons que les trois cas d'application qui constituent le régime tarifaire préférentiel sont chacun liés à une ou plusieurs conditions de fond ayant un caractère social, de sorte que tout le monde ne peut pas bénéficier du système tarifaire préférentiel, mais seulement



des groupes cibles déterminés sur la base de critères de limitation de nature sociale. Il s'agit entre autres, selon le cas, d'une exigence de superficie maximale pour le logement, du fait qu'il s'agit de l'habitation unique et à titre principal de l'habitation propre ou du fait que l'habitation est utilisée pour la location à long terme à ou via une agence immobilière sociale.

En se concentrant sur la démolition et la reconstruction, la mesure aura finalement également un impact écologique positif.

En effet, une partie du patrimoine résidentiel en Belgique est tellement obsolète qu'une rénovation limitée n'est plus toujours une option réaliste pour amener ces bâtiments au niveau requis afin de satisfaire aux normes en vigueur en matière de performance et d'efficacité énergétiques. De plus, cela stimule également la reconversion de bâtiments désaffectés et souvent délabrés tels que notamment des bâtiments industriels et des commerces, en logements de qualité, ce qui peut contribuer à une densification supplémentaire du parc résidentiel, en particulier dans les zones déjà urbanisées.

Dans ce cadre, cette mesure peut apporter une contribution au renouvellement accéléré de ce secteur du patrimoine résidentiel, les bâtiments d'habitation désuets étant remplacés par des bâtiments d'habitation neufs répondant aux normes les plus récentes en matière de performance et d'efficacité énergétiques.

La mesure contribue par conséquent à la réalisation des objectifs environnementaux auxquels la Belgique s'est engagée au niveau européen. De cette manière, les orientations définies dans le Plan national Énergie-Climat (PNEC) 2021-2030 en vue d'une transition vers un système énergétique durable, fiable et financièrement abordable sont mises en œuvre, selon les cinq dimensions de l'Union européenne de l'Énergie et en ligne avec les objectifs fixés pour 2030. La mesure contribue notamment à la mise en œuvre de la contribution fédérale au PNEC dans le domaine de la décarbonisation et de l'efficacité énergétique » (*Doc. parl.*, Chambre, 2020-2021, DOC 55-1662/001, pp. 17-19).

En ce qui concerne plus spécifiquement la mesure attaquée, les travaux préparatoires exposent :

« Enfin, l'article 1er *quater*, § 3, nouveau, de l'arrêté royal n° 20 prévoit une troisième extension majeure de la mesure tarifaire favorable concernant la démolition et la reconstruction actuellement prévue dans la rubrique XXXVII précitée. En effet, la présente mesure temporaire s'applique également aux livraisons de bâtiments d'habitation et le sol y attaché, ainsi qu'aux constitutions, cessions ou rétrocessions de droits réels visées à l'article 9, alinéa 2, 2°, du Code, portant sur un bâtiment d'habitation et le sol y attaché et qui ne sont pas exemptées de la taxe conformément à l'article 44, § 3, 1°, du Code, consécutives à la démolition d'un bâtiment et la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation, situé sur la même parcelle cadastrale que ce bâtiment.

Cette mesure concerne dès lors en particulier les promoteurs immobiliers qui investissent dans l'achat de parcelles bâties en vue d'y créer de nouveaux logements soit sous la forme de maisons, soit d'appartements. Il est en effet apparu qu'un nombre significatif de projets immobiliers de démolition et reconstruction d'un bâtiment trouvaient leur origine dans le cadre

d'initiatives entrepreneuriales de ce genre. Comme cela est précisé dans le texte, la mesure ne concerne que les projets qui sont menés, depuis la démolition du bâtiment jusqu'à la fourniture de l'habitation, par le même assujetti. Cette mesure ne concerne dès lors pas les travaux immobiliers effectués en faveur de ces promoteurs, mais bien la livraison subséquente du bâtiment d'habitation à un particulier en vue pour ce dernier :

- soit d'en faire son habitation unique et, à titre principal, son habitation propre (tenant compte d'une superficie habitable maximale de 200 m<sup>2</sup>);

- soit de la donner en location pour une longue durée à ou par l'intermédiaire d'une agence immobilière sociale.

Le caractère temporaire de la mesure implique dans ce cas que l'exigibilité de la taxe sur ces livraisons doit intervenir entre le 1er janvier 2021 et le 31 décembre 2022.

Ces opérations ne sont actuellement pas soumises à un taux réduit de TVA sur la base de la rubrique XXXVII précitée. Pour cette raison, cette mesure s'appliquera donc également, pour sa période d'application, dans les villes visées à la rubrique XXXVII, alinéa 2, 2°, contrairement à la mesure visée au paragraphe 1er de l'article 1er<sup>quater</sup>, nouveau » (*ibid.*, pp. 26-27).

En d'autres termes, la mesure attaquée poursuit trois objectifs. Premièrement, elle entend, dans le cadre de la relance économique à la suite de la crise du coronavirus, donner un incitant fiscal au secteur de la construction. Deuxièmement, elle poursuit un objectif social en favorisant l'accès des plus fragiles à un habitat de qualité. Le troisième objectif est de nature écologique, dès lors que la mesure vise, à la lumière des objectifs climatiques européens qui lient la Belgique, à faire remplacer les bâtiments vétustes par de nouvelles constructions qui satisfont aux normes en vigueur en matière de performance et d'efficacité énergétiques.

B.6.1. La disposition attaquée poursuit ces objectifs en octroyant temporairement un taux réduit de TVA en ce qui concerne la livraison de bâtiments d'habitation et le sol y attenant, si le même assujetti a procédé à la démolition d'un bâtiment et à la reconstruction conjointe d'un bâtiment d'habitation situé sur la même parcelle cadastrale. Cette mesure est pertinente pour atteindre ces objectifs, dès lors qu'elle encourage les promoteurs immobiliers à démolir des bâtiments vétustes et à les remplacer par de nouvelles constructions.

B.6.2. Le législateur a fait un choix de politique qui n'est pas manifestement déraisonnable en n'octroyant pas ce taux réduit de TVA aux promoteurs immobiliers qui achètent une parcelle cadastrale non bâtie en vue de la construction et de la livraison de bâtiments d'habitation et du sol y attenant, après que le propriétaire précédent a démoli les bâtiments existants. Ces

promoteurs immobiliers ne doivent en effet pas être encouragés à démolir des bâtiments existants.

B.7. Par ailleurs, la disposition attaquée n'impose pas de charge disproportionnée aux promoteurs immobiliers qui achètent une parcelle cadastrale non bâtie. En effet, elle a seulement pour effet que les acheteurs sont redevables du taux normal de TVA, qui est fixé à 21 %.

S'il est vrai que l'applicabilité de ce taux peut être constitutive d'un préjudice concurrentiel pour ces promoteurs immobiliers par rapport aux promoteurs qui peuvent vendre leurs projets de nouvelles constructions en application du taux réduit de TVA, elle n'a pas pour effet qu'il devient exagérément difficile ou impossible pour eux de réaliser un projet de nouvelle construction ou de vendre les habitations réalisées.

B.8. Enfin, les parties requérantes soutiennent que la soi-disant « tolérance administrative » contenue au point 5.1 de la circulaire 2021/C/18 du 25 février 2021 « relative au taux réduit de la TVA applicable temporairement concernant la démolition et la reconstruction de bâtiments d'habitation sur l'ensemble du territoire belge et leur livraison » accentue encore plus la violation attaquée du principe d'égalité et de non-discrimination. Cette tolérance administrative implique que le taux réduit de TVA de 6 % s'applique à des projets dans lesquels la démolition est effectuée par le propriétaire foncier et la reconstruction est réalisée par le promoteur immobilier, si trois conditions cumulatives sont remplies : une cause d'exigibilité de la TVA est intervenue avant le 1er janvier 2021, il est question d'« unité de projet » et le propriétaire foncier et le promoteur immobilier sont des « parties liées ».

En ce que les parties requérantes allèguent que cette tolérance administrative n'est pas applicable lorsque le propriétaire foncier et le promoteur immobilier ne sont pas des parties liées, elles dénoncent une différence de traitement qui ne découle pas de la disposition attaquée, mais de la circulaire précitée. Par conséquent, cela ne relève pas de la compétence de la Cour.

B.9. Le moyen n'est pas fondé.

Par ces motifs,

la Cour

rejette le recours.

Ainsi rendu en langue néerlandaise, en langue française et en langue allemande, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989 sur la Cour constitutionnelle, le 21 avril 2022.

Le greffier,

Le président,

F. Meerschaut

L. Lavrysen