



RAAD VAN STATE
afdeling Wetgeving

CONSEIL D'ÉTAT
section de législation

advies 78.494/3
van 15 december 2025

avis 78.494/3
du 15 décembre 2025

over

sur

een ontwerp van koninklijk besluit
‘tot wijziging van het koninklijk
besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot
vaststelling van de tarieven van de
belasting over de toegevoegde
waarde en tot indeling van de
goederen en de diensten bij die
tarieven wat de warmtepompen
betreft’

un projet d’arrêté royal ‘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
en ce qui concerne les pompes à
chaleur’

Op 17 november 2025 is de Raad van State, afdeling Wetgeving, door de Minister van Financiën verzocht binnen een termijn van dertig dagen een advies te verstrekken over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat de warmtepompen betreft’.

Het ontwerp is door de derde kamer onderzocht op 9 december 2025. De kamer was samengesteld uit Jeroen VAN NIEUWENHOVE, kamervoorzitter, Koen MUYLLE en Elly VAN DE VELDE, staatsraden, Jan VELAERS en Bruno PEETERS, assessoren, en Annemie GOOSSENS, griffier.

Het verslag is uitgebracht door Dries VAN EECKHOUTTE, eerste auditeur-afdelingshoofd.

De overeenstemming tussen de Franse en de Nederlandse tekst van het advies is nagezien onder toezicht van Elly VAN DE VELDE, staatsraad.

Het advies, waarvan de tekst hierna volgt, is gegeven op 15 december 2025.

*

Le 17 novembre 2025, le Conseil d'État, section de législation, a été invité par le Ministre des Finances à communiquer un avis dans un délai de trente jours, sur un projet d'arrêté royal ‘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 en ce qui concerne les pompes à chaleur’.

Le projet a été examiné par la troisième chambre le 9 décembre 2025. La chambre était composée de Jeroen VAN NIEUWENHOVE, président de chambre, Koen MUYLLE et Elly VAN DE VELDE, conseillers d'État, Jan VELAERS et Bruno PEETERS, assesseurs, et Annemie GOOSSENS, greffier.

Le rapport a été présenté par Dries VAN EECKHOUTTE, premier auditeur chef de section.

La concordance entre la version française et la version néerlandaise de l'avis a été vérifiée sous le contrôle de Elly VAN DE VELDE, conseiller d'État.

L'avis, dont le texte suit, a été donné le 15 décembre 2025.

*

1. Met toepassing van artikel 84, § 3, eerste lid, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973, heeft de afdeling Wetgeving zich toegespitst op het onderzoek van de bevoegdheid van de steller van de handeling, van de rechtsgrond, alsmede van de vraag of aan de te vervullen vormvereisten is voldaan.

*

STREKKING VAN HET ONTWERP

2. Het om advies voorgelegde ontwerp van koninklijk besluit strekt ertoe het verlaagde tarief van 6 % belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw), dat tot 31 december 2024 van toepassing was op het werk in onroerende staat dat tot voorwerp heeft de levering met plaatsing van warmtepompen in, op of in de onmiddellijke nabijheid van woningen¹, te doen herleven vanaf 1 januari 2026 tot en met 31 december 2030. Daartoe wordt artikel 1^{quater}/1 van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 ‘tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en diensten bij die tarieven’ (hierna: koninklijk besluit nr. 20) vervangen (artikel 1 van het ontwerp).

Het te nemen besluit treedt in werking op 1 januari 2026 (artikel 2).

RECHTSGROND

3. Het ontwerp vindt rechtsgrond in het in de aanhef vermelde artikel 37, § 1, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-wetboek), naar luid waarvan bij een besluit vastgesteld na overleg in de Ministerraad, de Koning de tarieven bepaalt en de indeling van de goederen en diensten bij die tarieven geeft, rekening houdend met de door de Europese Gemeenschap ter zake uitgevaardigde reglementering. Bij eenzelfde procedure kan de Koning de indeling en de tarieven wijzigen wanneer de economische of sociale omstandigheden zulks vereisen.

4. Voor de invoering van het verlaagde btw-tarief ter zake kan de Europeesrechtelijke grondslag worden gevonden in artikel 98 in samenhang gelezen met punt 22) van de bijlage III ‘Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de verlaagde tarieven en de vrijstelling met recht op aftrek van de btw bedoeld in artikel 98 worden toegepast’ van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’.²

¹ Met uitzondering van warmtepompen die worden gecombineerd met een ander verwarmingstoestel dat:

1° samen met de warmtepomp is aangesloten op hetzelfde gemeenschappelijke hydronische warmte-distributiesysteem;

2° gebruik maakt van een andere energiebron dan elektriciteit;

3° zowel afzonderlijk als gelijktijdig kan functioneren;

4° al dan niet gelijktijdig werd geïnstalleerd met de warmtepomp.

² Meer bepaald wordt de volgende onderstreepte passage in punt 22) van bijlage III bedoeld: “levering van elektriciteit, stadsverwarming en stadskoeling, en biogassen die worden geproduceerd uit in bijlage IX, deel A, bij Richtlijn (EU) 2018/2001 van het Europees Parlement en de Raad (...) vermelde grondstoffen; levering en installatie

Ter wille van het goede begrip van het ontwerp kan die Europeesrechtelijke grondslag als onderdeel van het juridische kader worden vermeld in de aanhef. Daartoe kan na de vermelding van de vormvereisten in een nieuw zevende lid een verwijzing (“Overwegende”) naar die Europeesrechtelijke grondslag worden toegevoegd.³

5. Uit artikel 37, § 2, van het Btw-wetboek volgt dat de bekrachtiging door de wetgever is vereist: na het nemen van het besluit zal onmiddellijk bij de Kamer van volksvertegenwoordigers daartoe een ontwerp van wet moeten worden ingediend.

ONDERZOEK VAN DE TEKST

Artikel 1

6. Gevraagd of de ontworpen regeling enkel van toepassing is op warmtepompen die worden toegepast voor verwarming, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De ontworpen regeling is enkel van toepassing op warmtepompen die worden toegepast voor verwarming, met dien verstande dat de regeling ook van toepassing is op warmtepompen die worden toegepast voor verwarming maar in de zomermaanden desgevallend eveneens kunnen worden gebruikt voor koeling.”

Gelet op het antwoord van de gemachtigde, verdient het aanbeveling om in de tekst van het ontworpen artikel 1^{quater}/1, § 1, eerste lid, van het koninklijk besluit nr. 20 met zoveel woorden te vermelden dat enkel warmtepompen worden geïmplementeerd voor verwarming, ongeacht of ze ook voor koeling kunnen worden toegepast.

7. Blijkens het verslag aan de Koning wordt het verlaagde btw-tarief ingezet “voor de strijd tegen de klimaatverandering en de transitie naar een koolstofneutrale economie”. In het licht hiervan rijst de vraag waarom de thans voorliggende ontworpen regeling enkel van toepassing is op warmtepompen voor verwarming. Gevraagd naar een verantwoording voor het niet invoeren van een verlaagd btw-tarief voor andere werken in onroerende staat (of levering met aanhechting of plaatsing) van andere verwarmingsinstallaties, zoals bijvoorbeeld zonneboilers, warmtenetten, geothermie en combinaties met zonnepanelen, die evenzeer een transitie naar een koolstofneutrale economie zouden kunnen stimuleren, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“De gerichte btw-verlaging voor warmtepompen is een politieke keuze die niet in de laatste plaats mee wordt gedetermineerd door wat in de huidige omstandigheden nog budgettair haalbaar is (er kan ter zake worden verwezen naar de beslissingen inzake btw-tarieven die zijn opgenomen in het recente budgettaire akkoord).

van zeer efficiënte emissiearme verwarmingssystemen die voldoen aan de benchmarks voor emissies (zwevende deeltjes) als vastgesteld in bijlage V bij Verordening (EU) 2015/1189 van de Commissie (...) en in bijlage V bij Verordening (EU) 2015/1185 van de Commissie (...), en waaraan een EU-energielabel is toegekend waaruit blijkt dat is voldaan aan het criterium van artikel 7, lid 2, van Verordening (EU) 2017/1369 van het Europees Parlement en de Raad (...); en, tot 1 januari 2030 aardgas en hout dat als brandhout wordt gebruikt;”.

³ Raad van State, *Beginnelsen van de wetgevingstechniek. Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten*, 2008, aanbeveling 40, (te raadplegen op www.raadvst-consetat.be).

In die context is ervoor geopteerd om de fiscale stimulus te beperken tot een verwarmingssysteem dat een alternatief vormt voor de traditionele verwarmingssystemen op fossiele brandstoffen voor de leefruimtes in de koude periodes (i.t.t. zonneboilers of thermische zonnepanelen die zonnige dagen nodig hebben en dus eerder geschikt zijn voor de verwarming van sanitair water) én dat doorgaans een alternatief vormt dat door nagenoeg alle burgers zou kunnen worden geïmplementeerd (eerder dan warmtenetten, geothermie,... die slechts lokaal beschikbaar zijn en dus geen globaal volwaardig alternatief vormen)."

Hierbij om verduidelijking gevraagd of een geothermische warmtepomp onder het ontworpen artikel 1^{quater}/1 van het koninklijk besluit nr. 20 valt, antwoordde de gemachtigde bevestigend:

"La réponse fournie a peut-être été formulée en effet de manière un peu large mais il va de soi que toutes les installations de pompes à chaleur fonctionnant sur l'électricité (qui font l'objet de la présente mesure sous les conditions requises) sont visées, en ce compris celles qui fonctionnent en partie sur la base de la géothermie.

S'agissant de ces dernières, l'apport calorifique de la géothermie permet de limiter la consommation électrique (le différentiel étant potentiellement moins important à combler par rapport à une pompe à chaleur aérothermique).

La réponse fournie visait en réalité d'autres technologies autonomes, non liées à une pompe à chaleur, mais certes peu utilisées en Belgique compte tenu de la température normale du sol."

Ter wille van de duidelijkheid worden beide toelichtingen van de gemachtigde het best opgenomen in het verslag aan de Koning.

8. Luidens het ontworpen artikel 1^{quater}/1, § 2, eerste lid, 5°, van het koninklijk besluit nr. 20 is de toepassing van het verlaagde tarief onderworpen aan de voorwaarde dat de door de dienstverrichter uitgereikte factuur en het dubbel dat hij bewaart, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagde tarief rechtvaardigen en de volgende vermelding bevatten:

"Btw-tarief: Bij gebrek aan schriftelijke betwisting binnen een termijn van één maand vanaf de ontvangst van de factuur, wordt de klant geacht te erkennen dat (1) de werken worden verricht aan een woning waarvan de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in een kalenderjaar dat minder dan tien jaar voorafgaat aan de datum van de eerste factuur met betrekking tot die werken, (2) de woning, na uitvoering van die werken, uitsluitend of hoofdzakelijk als privéwoning wordt gebruikt en (3) de werken worden verstrekt en gefactureerd aan een eindverbruiker. Wanneer minstens één van de onder (2) en (3) bedoelde voorwaarden niet is voldaan, zal het normale btw-tarief van 21 pct. van toepassing zijn en is de afnemer ten aanzien van die voorwaarden aansprakelijk voor de betaling van de verschuldigde belasting, interesten en geldboeten."

Blijkens het verslag aan de Koning is in het tweede gedeelte van die verklaring de verwijzing naar voorwaarde (1) (zijnde de vermelding dat de woning, kortweg gezegd, *minder* dan tien jaar in gebruik is) weggelaten om de volgende reden:

“Als die voorwaarde niet vervuld is (en dus het gebouw ouder is dan tien jaar), zal het verlaagd btw-tarief van 6 pct. immers niet kunnen worden toegepast krachtens artikel 1^{quater}/1, nieuw, van het koninklijk besluit nr. 20, maar desgevallend wel op grond van rubriek XXXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20.”

Luidens artikel 1^{quater}/1, § 2, eerste lid, 5°, van het koninklijk besluit nr. 20, zoals het van toepassing was tot 31 december 2024, kon de foutieve vermelding op de factuur van die voorwaarde (1) wél aanleiding geven tot het normale btw-tarief van 21 %. Diezelfde sanctie voor de foutieve vermelding op de factuur van voorwaarde (1) (maar dan de vermelding dat de woning, kortweg gezegd, *ten minste* tien jaar in gebruik is) geldt nu nog steeds voor de regeling in rubriek XXXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 wat betreft het werk in onroerende staat met betrekking tot onder meer de renovatie of de verbetering van een woning waarvan de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in de loop van het kalenderjaar dat ten minste tien jaar voorafgaat aan de eerste factuur met betrekking tot de desbetreffende handeling (§ 1, eerste lid, 3° en 5°, van rubriek XXXI van tabel A).

Hieromtrent om nadere toelichting gevraagd, antwoordde de gemachtigde het volgende:

“Deze verplichte vermelding maakt het namelijk mogelijk om te bepalen op welke rechtsgrondslag het tarief van 6 pct. kan worden toegepast.

Wanneer de woning ouder is dan 10 jaar, moet worden verwezen naar de voorwaarden in rubriek XXXI. In het Verslag aan de Koning zal worden gepreciseerd dat indien aan deze voorwaarden van rubriek XXXI is voldaan (wat normaal het geval zal zijn als het alleen gaat om de leeftijd van de woning (...), het tarief van 6 pct. eveneens van toepassing is op deze tweede rechtsgrondslag.

Zie het Verslag aan de Koning van het koninklijk besluit van 27 maart 2022 tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat de fotovoltaïsche zonnepanelen, de thermische zonnepanelen en de zonneboilers, de warmtepompen, en de afbraak en heropbouw van gebouwen op het hele Belgische grondgebied betreft (B.S. 31/03/2022, p. 26189).

‘Deze maatregel is van toepassing op werk in onroerende staat met betrekking tot een woning waarvan de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in de loop van een kalenderjaar dat minder dan tien jaar voorafgaat aan de eerste factuur met betrekking tot die handelingen. Deze maatregel is immers van toepassing op privéwoningen die niet in aanmerking komen voor het verlaagd btw-tarief voor omvormings-, renovatie- of verbeteringswerkzaamheden aan dezelfde woningen op grond van rubriek XXXVIII van tabel A van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 20, omwille van het feit dat de eerste ingebruikneming van de betrokken woning heeft plaatsgevonden in een kalenderjaar dat niet ten minste tien jaar voorafgaat aan de eerste factuur voor deze handelingen (rubriek XXXVIII, § 1, eerste lid, 3°). Om ervoor te zorgen dat alle burgers in aanmerking kunnen komen voor het verlaagd btw-tarief van 6 pct. voor deze handelingen, vallen nu ook nieuwbouw en recentere woningen minstens tijdelijk onder de regeling.

Voor het overige zijn de toepassingsvoorwaarden van het verlaagd tarief in het kader van deze maatregel vergelijkbaar met die voor de toepassing van het verlaagd btw-tarief op werk in onroerende staat aan woningen die ten minste tien jaar oud zijn, zodat op de manier ook een zekere coherentie wordt gerealiseerd met betrekking tot de toepassing van het verlaagd tarief inzake deze technische installaties, ongeacht de ouderdom van het gebouw waarop of waarin ze worden geplaatst.’”

Uit het verslag aan de Koning en het antwoord van de gemachtigde lijkt te kunnen worden begrepen dat hoewel op de factuur wordt vermeld dat de woning minder dan tien jaar in gebruik is (overeenkomstig het ontworpen artikel 1^{quater}/1 van het koninklijk besluit nr. 20) terwijl bij een btw-controle blijkt dat de woning reeds ten minste tien jaar in gebruik was, maar voor het overige is voldaan aan de *andere* voorwaarden (dan voorwaarde (1)) vervat in rubriek XXXI van tabel A van de bijlage bij dat koninklijk besluit⁴, het verlaagde btw-tarief van 6 % “desgevallend” (volgens het verslag aan de Koning) of “eveneens” (volgens het antwoord van de gemachtigde) van toepassing is op grond van die rubriek XXXI.

Nochtans wordt dat verlaagde btw-tarief van 6 % dan toegepast in strijd met de sanctie van het normale btw-tarief van 21 %, die, zoals reeds vermeld, in voormelde rubriek XXXI wordt voorgeschreven voor het niet voldoen aan voorwaarde (1) van die rubriek, omdat in dat geval de factuur niet vermeldt dat de woning ten minste tien jaar in gebruik is.

Uit het legaliteitsbeginsel inzake belastingen, neergelegd in de artikelen 170, § 1, en 172, tweede lid, van de Grondwet, vloeit voort dat de wetgever zelf alle wezenlijke elementen dient vast te stellen aan de hand waarvan de belastingschuld van de belastingplichtigen kan worden bepaald, zoals de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.

Aangezien luidens de voormelde rubriek XXXI nog steeds als sanctie het normale btw-tarief van 21 % wordt toegepast wanneer niet is voldaan aan de voorwaarde dat op de factuur wordt vermeld dat de woning ten minste tien jaar in gebruik is, ziet de Raad van State niet in op grond van welke bepaling die sanctie niet zou moeten worden toegepast wanneer het gaat om de levering en plaatsing van een warmtepomp in een woning die, in tegenstelling tot wat de factuur vermeldt, *niet* minder dan tien jaar in gebruik blijkt te zijn en aldus onder de regeling vervat in rubriek XXXI zou vallen. Het toepasselijke btw-tarief moet dan ook uit de tekst zelf van de ontworpen regeling duidelijk blijken.

⁴ Zoals een privéwoning en een eindverbruiker.

Daarbij verdient het aanbeveling om in het verslag aan de Koning, steunend op de toelichting van de gemachtigde, nader te verantwoorden waarom in de ontworpen regeling ervoor is geopteerd om de foutieve vermelding op de factuur van voorwaarde (1) niet langer te sanctioneren met het normale btw-tarief van 21 %, terwijl die sanctie voor eenzelfde schending op de factuur wel van toepassing blijft voor een werk in onroerende staat op grond van rubriek XXXI van tabel A van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20.

*

1. En application de l'article 84, § 3, alinéa 1^{er}, des lois sur le Conseil d'État, coordonnées le 12 janvier 1973, la section de législation a fait porter son examen essentiellement sur la compétence de l'auteur de l'acte, le fondement juridique et l'accomplissement des formalités prescrites.

*

PORTÉE DU PROJET

2. Le projet d'arrêté royal soumis pour avis a pour objet de rétablir, à partir du 1^{er} janvier 2026 jusqu'au 31 décembre 2030 inclus, le taux réduit de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : TVA) de 6 %, qui s'appliquait jusqu'au 31 décembre 2024 aux travaux immobiliers ayant pour objet la livraison avec installation de pompes à chaleur dans, sur ou à proximité immédiate de bâtiments d'habitation¹. À cet effet l'article 1^{er}*quater*/1 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) est remplacé (article 1^{er} du projet).

L'arrêté envisagé entre en vigueur le 1^{er} janvier 2026 (article 2).

FONDEMENT JURIDIQUE

3. Le projet trouve son fondement juridique dans l'article 37, § 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée (ci-après : Code de la TVA), mentionné dans le préambule, aux termes duquel par arrêté délibéré en Conseil des Ministres, le Roi fixe les taux et arrête la répartition des biens et des services entre ces taux en tenant compte de la réglementation édictée en la matière par les Communautés européennes. Moyennant la même procédure, le Roi peut modifier la répartition et les taux, lorsque les contingences économiques ou sociales rendent ces mesures nécessaires.

4. L'instauration du taux réduit de TVA en la matière peut trouver son fondement en droit européen dans l'article 98, combiné avec le point 22) de l'annexe III 'Liste des livraisons de biens et des prestations de services pouvant faire l'objet des taux réduits et de l'exonération avec droit à déduction de la TVA visés à l'article 98' de la directive 2006/112/CE du Conseil du 28 novembre 2006 'relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée'².

¹ À l'exclusion des pompes à chaleur qui sont combinées avec une autre installation de chauffage qui :

1° est, avec la pompe à chaleur, raccordée au même système hydronique commun de distribution de chaleur ;

2° utilise une source d'énergie autre que l'électricité ;

3° peut fonctionner à la fois de manière autonome et simultanément ;

4° est ou non installée en même temps que la pompe à chaleur.

² Est plus particulièrement visé le passage souligné suivant du point 22) de l'annexe III : « la livraison d'électricité, de chauffage urbain et de refroidissement urbain, et de biogaz produit à partir des matières premières énumérées dans la liste figurant à l'annexe IX, partie A, de la directive (UE) 2018/2001 du Parlement européen et du Conseil (...); la livraison et l'installation de systèmes de chauffage à haut rendement et à faibles émissions (P) répondant aux critères de référence en matière d'émissions établis respectivement à l'annexe V du règlement (UE) 2015/1189 de la Commission (...) et à l'annexe V du règlement (UE) 2015/1185 de la Commission (...) et ayant reçu une étiquette énergétique de l'UE qui atteste que le critère visé à l'article 7, paragraphe 2, du règlement (UE) 2017/1369 du

Dans un souci de bonne compréhension du projet, ce fondement en droit européen peut être mentionné dans le préambule en tant qu'élément du cadre juridique. À cet effet, une référence (« Considérant ») à ce fondement en droit européen peut être ajoutée dans un nouveau septième alinéa après la mention des formalités ³.

5. Il résulte de l'article 37, § 2, du Code de la TVA que la confirmation par le législateur est requise : après l'adoption de l'arrêté, la Chambre des représentants devra immédiatement être saisie d'un projet de loi à cette fin.

EXAMEN DU TEXTE

Article 1^{er}

6. À la question de savoir si le dispositif en projet s'applique uniquement aux pompes à chaleur destinées au chauffage, le délégué a répondu ce qui suit :

« De ontworpen regeling is enkel van toepassing op warmtepompen die worden toegepast voor verwarming, met dien verstande dat de regeling ook van toepassing is op warmtepompen die worden toegepast voor verwarming maar in de zomermaanden desgevallend eveneens kunnen worden gebruikt voor koeling ».

Compte tenu de la réponse du délégué, il est recommandé de mentionner explicitement dans le texte de l'article 1^{er}*quater*/1, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, en projet, de l'arrêté royal n° 20 que sont uniquement visées les pompes à chaleur destinées au chauffage, qu'elles puissent ou non également être destinées au refroidissement.

7. Selon le rapport au Roi, le taux réduit de TVA est instauré dans le cadre de la « lutte contre le changement climatique et [de] la transition vers une économie neutre en carbone ». En conséquence, la question se pose de savoir pourquoi le dispositif en projet actuellement à l'examen s'applique uniquement aux pompes à chaleur destinées au chauffage. Invité à justifier l'absence d'instauration d'un taux réduit de TVA pour d'autres travaux immobiliers (ou la livraison avec fixation ou installation) ayant pour objet d'autres installations de chauffage, comme par exemple des chauffe-eau solaires, des réseaux de chaleur, la géothermie et des combinaisons avec des panneaux photovoltaïques, qui pourraient tout autant favoriser une transition vers une économie neutre en carbone, le délégué a répondu ce qui suit :

« De gerichte btw-verlaging voor warmtepompen is een politieke keuze die niet in de laatste plaats mee wordt gedetermineerd door wat in de huidige omstandigheden nog budgettair haalbaar is (er kan ter zake worden verwezen naar de beslissingen inzake btw-tarieven die zijn opgenomen in het recente budgettaire akkoord).

In die context is ervoor geopteerd om de fiscale stimulus te beperken tot een verwarmingssysteem dat een alternatief vormt voor de traditionele verwarmingssystemen

Parlement européen et du Conseil (...) est rempli; et, jusqu'au 1^{er} janvier 2030, la livraison de gaz naturel et de bois de chauffage ; ».

³ Conseil d'État, *Principes de technique législative. Guide de rédaction des textes législatifs et réglementaires*, 2008, recommandation 40 (à consulter sur www.raadvst-consetat.be).

op fossiele brandstoffen voor de leefruimtes in de koude periodes (i.t.t. zonneboilers of thermische zonnepanelen die zonnige dagen nodig hebben en dus eerder geschikt zijn voor de verwarming van sanitair water) én dat doorgaans een alternatief vormt dat door nagenoeg alle burgers zou kunnen worden geïmplementeerd (eerder dan warmtenetten, geothermie,... die slechts lokaal beschikbaar zijn en dus geen globaal volwaardig alternatief vormen) ».

Invité à préciser à cet égard si une pompe à chaleur géothermique relève de l'article 1^{er}*quater*/1, en projet, de l'arrêté royal n° 20, le délégué a répondu par l'affirmative :

« La réponse fournie a peut-être été formulée en effet de manière un peu large mais il va de soi que toutes les installations de pompes à chaleur fonctionnant sur l'électricité (qui font l'objet de la présente mesure sous les conditions requises) sont visées, en ce compris celles qui fonctionnent en partie sur la base de la géothermie.

S'agissant de ces dernières, l'apport calorifique de la géothermie permet de limiter la consommation électrique (le différentiel étant potentiellement moins important à combler par rapport à une pompe à chaleur aérothermique).

La réponse fournie visait en réalité d'autres technologies autonomes, non liées à une pompe à chaleur, mais certes peu utilisées en Belgique compte tenu de la température normale du sol ».

Dans un souci de clarté, mieux vaudrait intégrer les deux explications du délégué dans le rapport au Roi.

8. Selon l'article 1^{er}*quater*/1, § 2, alinéa 1^{er}, 5°, en projet, de l'arrêté royal n° 20, l'application du taux réduit est soumise à la condition que la facture émise par le prestataire de services, et le double qu'il conserve, constatent l'existence des divers éléments justificatifs de l'application du taux réduit et portent la mention suivante :

« Taux de T.V.A. : En l'absence de contestation par écrit, dans un délai d'un mois à compter de la réception de la facture, le client est présumé reconnaître (1) que les travaux sont effectués à un bâtiment d'habitation dont la première occupation a eu lieu au cours d'une année civile qui précède de moins de dix ans la date de la première facture relative à ces travaux, (2) qu'après l'exécution de ces travaux, l'habitation est utilisée, soit exclusivement, soit à titre principal, comme logement privé et (3) que ces travaux sont fournis et facturés à un consommateur final. Si au moins une de ces conditions reprises sous (2) ou (3) n'est pas remplie, le taux normal de T.V.A. de 21 p.c. sera applicable et le client endossera, par rapport à ces conditions, la responsabilité quant au paiement de la taxe, des intérêts et des amendes dus ».

Selon le rapport au Roi, la référence à la condition (1) (à savoir la mention, en résumé, que le bâtiment d'habitation soit occupé depuis *moins* de dix ans) dans la seconde partie de cette déclaration a été omise pour le motif suivant :

« En effet, si cette condition n'est pas remplie (et que le bâtiment est donc âgé de plus de dix ans), le taux réduit de TVA de 6 p.c. ne pourra pas être appliqué en vertu de l'article 1^{er}*quater*/1, nouveau, de l'arrêté royal n° 20, mais pourra, le cas échéant, l'être sur la base de la rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20 ».

Selon l'article 1^{er}*quater*/1, § 2, alinéa 1^{er}, 5°, de l'arrêté royal n° 20, tel qu'il était d'application jusqu'au 31 décembre 2024, la mention erronée de cette condition (1) sur la facture pouvait effectivement donner lieu à l'application du taux normal de TVA de 21 %. Cette même

sanction pour la mention erronée de la condition (1) sur la facture (mais alors la mention que le bâtiment d'habitation, en résumé, est occupé depuis *au moins* dix ans) s'applique encore toujours actuellement au régime inscrit dans la rubrique XXXI du tableau A de l'annexe de l'arrêté royal n° 20 en ce qui concerne les travaux immobiliers relatifs notamment à la rénovation ou à l'amélioration d'un bâtiment d'habitation dont la première occupation a eu lieu au cours d'une année civile qui précède d'au moins dix ans la première facture relative à ces opérations (§ 1^{er}, alinéa 1^{er}, 3° et 5°, de la rubrique XXXI du tableau A).

Invité à apporter des éclaircissements à ce sujet, le délégué a répondu en ces termes :

« Deze verplichte vermelding maakt het namelijk mogelijk om te bepalen op welke rechtsgrondslag het tarief van 6 pct. kan worden toegepast.

Wanneer de woning ouder is dan 10 jaar, moet worden verwezen naar de voorwaarden in rubriek XXXI. In het Verslag aan de Koning zal worden gepreciseerd dat indien aan deze voorwaarden van rubriek XXXI is voldaan (wat normaal het geval zal zijn als het alleen gaat om de leeftijd van de woning (...), het tarief van 6 pct. eveneens van toepassing is op deze tweede rechtsgrondslag.

Zie het Verslag aan de Koning van het koninklijk besluit van 27 maart 2022 *tot wijziging van het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven wat de fotovoltaïsche zonnepanelen, de thermische zonnepanelen en de zonneboilers, de warmtepompen, en de afbraak en heropbouw van gebouwen op het hele Belgische grondgebied betreft* (B.S. 31/03/2022, p. 26189).

‘Deze maatregel is van toepassing op werk in onroerende staat met betrekking tot een woning waarvan de eerste ingebruikneming heeft plaatsgevonden in de loop van een kalenderjaar dat minder dan tien jaar voorafgaat aan de eerste factuur met betrekking tot die handelingen Deze maatregel is immers van toepassing op privéwoningen die niet in aanmerking komen voor het verlaagd btw-tarief voor omvormings-, renovatie- of verbeteringswerkzaamheden aan dezelfde woningen op grond van rubriek XXXVIII van tabel A van de bijlage bij koninklijk besluit nr. 20, omwille van het feit dat de eerste ingebruikneming van de betrokken woning heeft plaatsgevonden in een kalenderjaar dat niet ten minste tien jaar voorafgaat aan de eerste factuur voor deze handelingen (rubriek XXXVIII, § 1, eerste lid, 3°). Om ervoor te zorgen dat alle burgers in aanmerking kunnen komen voor het verlaagd btw-tarief van 6 pct. voor deze handelingen, vallen nu ook nieuwbouw en recentere woningen minstens tijdelijk onder de regeling.

Voor het overige zijn de toepassingsvoorwaarden van het verlaagd tarief in het kader van deze maatregel vergelijkbaar met die voor de toepassing van het verlaagd btw-tarief op werk in onroerende staat aan woningen die ten minste tien jaar oud zijn, zodat op de manier ook een zekere coherentie wordt gerealiseerd met betrekking tot de toepassing van het verlaagd tarief inzake deze technische installaties, ongeacht de ouderdom van het gebouw waarop of waarin ze worden geplaatst’ ».

Il semble pouvoir être interprété du rapport au Roi et de la réponse du délégué que, bien que la facture mentionne que le bâtiment d'habitation est occupé depuis moins de dix ans (conformément à l'article 1^{er}*quater*/1, en projet, de l'arrêté royal n° 20) alors que lors d'un contrôle TVA, il s'avère que le bâtiment d'habitation était déjà occupé depuis au moins dix ans, mais que pour le reste il est satisfait aux *autres* conditions (que la condition (1)) inscrites dans la

rubrique XXXI du tableau A de l'annexe de cet arrêté royal ⁴, le taux réduit de TVA de 6 % s'applique « le cas échéant » (selon le rapport au Roi) ou « eveneens » (également) (selon la réponse du délégué) en vertu de cette rubrique XXXI.

Toutefois, ce taux réduit de TVA de 6 % est alors appliqué en contradiction avec la sanction de l'application du taux normal de TVA de 21 %, qui, comme il a déjà été mentionné, est prescrite dans la rubrique XXXI précitée pour le non-respect de la condition (1) de cette rubrique, au motif que dans ce cas, la facture ne mentionne pas que le bâtiment d'habitation est occupé depuis au moins dix ans.

Il résulte du principe de légalité en matière fiscale, consacré par les articles 170, § 1^{er}, et 172, alinéa 2, de la Constitution, que le législateur doit fixer lui-même tous les éléments essentiels permettant de déterminer la dette d'impôt des contribuables, tels que la désignation des contribuables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôt.

Dès lors que, selon la rubrique XXXI précitée, le taux normal de TVA de 21 % est encore toujours appliqué à titre de sanction lorsque la condition selon laquelle la facture doit mentionner que le bâtiment d'habitation est occupé depuis au moins dix ans n'est pas remplie, le Conseil d'État n'aperçoit pas sur le fondement de quelle disposition cette sanction ne devrait pas être appliquée lorsqu'il s'agit de la livraison et de l'installation d'une pompe à chaleur dans un bâtiment d'habitation qui, contrairement à ce que la facture mentionne, ne semble *pas* être occupé depuis moins de dix ans et relèverait ainsi du régime inscrit à la rubrique XXXI. Le taux de TVA applicable doit dès lors ressortir clairement du texte même du dispositif en projet.

À cet égard, il est recommandé de justifier plus en détail dans le rapport au Roi, en s'appuyant sur les explications fournies par le délégué, pourquoi il a été opté dans le dispositif en projet de ne plus sanctionner la mention erronée de la condition (1) sur la facture par le taux normal de TVA de 21 %, alors que cette sanction, pour une infraction identique sur la facture, reste effectivement d'application pour des travaux immobiliers en vertu de la rubrique XXXI du tableau A de l'annexe à l'arrêté royal n° 20.

DE GRIFFIER - LE GREFFIER

DE VOORZITTER - LE PRÉSIDENT

Annemie GOOSSENS

Jeroen VAN NIEUWENHOVE

⁴ Comme un logement privé ou un consommateur final.