

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 2003-2004

29 MARS 2004

Proposition de loi modifiant le Code de la taxe sur la valeur ajoutée

(Déposée par M. René Thissen et consorts)

DÉVELOPPEMENTS

La présente proposition de loi reprend, en l'adaptant, le texte d'une proposition qui a déjà été déposée à la Chambre des représentants sous la législature précédente (DOC 50 0829/001).

L'article 19, § 2, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée s'applique exclusivement aux assujettis. Les personnes morales de droit public non assujetties n'entrent pas dans son champ d'application. Dès lors, une distorsion de concurrence importante se produit entre les personnes morales de droit privé assujetties et les personnes morales de droit public non assujetties, lorsque ces dernières effectuent des opérations exemptées de la taxe par l'article 44 du code, identiques à celles qu'effectuent les premières.

En outre, dans sa rédaction actuelle, le Code de la taxe sur la valeur ajoutée ne contient aucun dispositif obligeant les assujettis, dont les activités sont exemptées en application de l'article 44, à déclarer d'initiative les travaux immobiliers imposables visées à l'article 19, § 2. *A fortiori*, les personnes morales de droit public non assujetties, qui n'entrent pas dans le champ d'application de cet article 19, § 2, ne doivent pas déclarer les travaux immobiliers effectués par

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 2003-2004

29 MAART 2004

Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

(Ingediend door de heer René Thissen c.s.)

TOELICHTING

Dit wetsvoorstel neemt, met enkele aanpassingen, de tekst over van een wetsvoorstel dat tijdens de vorige zittingsperiode bij de Kamer van volksvertegenwoordigers is ingediend (DOC 50 0829/001).

Artikel 19, § 2, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, is uitsluitend van toepassing op belastingplichtigen. Niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen vallen buiten de toepassingsfeer van voormeld artikel. Op die manier ontstaat dus een belangrijke verstoring van de concurrentie tussen belastingplichtige privaatrechtelijke rechtspersonen en niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen, wanneer laatstgenoemden handelingen verrichten waarop conform artikel 44 van het Wetboek geen BTW hoeft te worden betaald, ook al zijn die identiek aan de handelingen die door eerstgenoemden worden verricht.

Bovendien bevat het vigerende BTW-Wetboek geen enkele bepaling die belastingplichtigen, wier activiteiten vrijgesteld zijn op grond van artikel 44 van dat Wetboek, ertoe verplicht uit eigen beweging de in artikel 19, § 2, bedoelde belastbare werken in onroerende staat aan te geven. *A fortiori* hoeven niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen, die buiten de toepassingsfeer vallen van artikel 19, § 2, de werken in onroerende staat niet aan te geven

moyens propres et pour compte propre dont il prévoit l'imposition.

Les principaux secteurs non-marchands atteints par des distorsions de l'espèce sont les secteurs des soins de santé, de l'enseignement et de l'aide sociale, secteurs dans lesquels interviennent activement tant les personnes morales de droit privé que les personnes morales de droit public.

L'extension de l'application de l'article 19, § 2, aux personnes morales de droit public non assujetties, afin de remédier aux importantes distorsions de concurrence qu'il engendre, ne peut être envisagée que pour autant que le Code mette en place un dispositif qui oblige ces personnes à déclarer les opérations imposables en cause et qui permette leur contrôle par l'administration. La mise en place de l'obligation de déclaration suppose la modification de plusieurs articles du Code, dont la liste figure dans la présente proposition. Il s'agit notamment de l'obligation de déposer une déclaration préalable à l'exécution des travaux immobiliers taxables auprès de l'office de contrôle territorialement compétent, de l'identification des déclarants par un numéro de TVA, de leur obligation de déposer une déclaration périodique énonçant les bases imposables et les montants de taxe due, de leur obligation d'acquitter le montant de taxe dont ils sont redevables à l'État en raison desdites opérations, etc.

Il convient de relever, *in limine*, que la mise en place de l'ensemble des dispositions légales nécessaires ne revêtirait aucun caractère novateur.

Le Code de la taxe sur la valeur ajoutée et ses arrêtés d'exécution contiennent déjà des dispositions semblables pour les acquisitions intracommunautaires imposables qu'effectuent les assujettis exemptés par l'article 44 et les personnes morales non assujetties. L'identification à la TVA de ces personnes et l'obligation qui leur est faite de déposer des déclarations spéciales trimestrielles relatives à leurs acquisitions intracommunautaires ont été introduites dans le Code en date du 1^{er} janvier 1993. L'ensemble des modifications du Code rendues nécessaires par la mise en place du régime des acquisitions intracommunautaires constitue le support tout indiqué pour l'application uniforme du régime d'imposition des travaux immobiliers instaurés par l'article 19, § 2. En effet, ce régime trouve déjà à s'appliquer tant aux assujettis exemptés qu'aux personnes morales non assujetties. Il bénéficie, en outre, d'une antériorité qui lui a permis de faire ses preuves.

La sixième directive européenne

L'article 4.5 de la sixième directive européenne relative à l'application de la taxe sur la valeur ajoutée

die ze voor eigen rekening en met eigen middelen hebben uitgevoerd, en waarop voormeld artikel de belastingheffing regelt.

De voornaamste social-profitsectoren die door voormelde concurrentievervalsing worden getroffen zijn de gezondheidszorg, het onderwijs en de maatschappelijke hulpverlening: allemaal sectoren waarin zowel privaatrechtelijke als publiekrechtelijke rechtspersonen actief zijn.

Uitbreiding van de toepassingsfeer van artikel 19, § 2, tot niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen teneinde de aanzienlijke concurrentievervalsingen weg te werken die de toepassing van het artikel met zich brengt, valt alleen te overwegen als het Wetboek die personen wettelijk verplicht de belastbare handelingen in kwestie aan te geven, zodat de fiscus er controle kan op uitoefenen. Om die aangifte verplicht te maken, moeten verscheidene artikelen van het Wetboek worden gewijzigd, waarvan de lijst als bijlage in dit voorstel werd opgenomen. Die wijzigingen betreffen onder meer de verplichting om bij het plaatselijk bevoegde controlekantoor een aangifte in te dienen vóór de belastbare werken in onroerende staat worden uitgevoerd, de toekenning van een BTW-nummer ter identificatie van de declaranten, de verplichting die op hen rust om op geregelde tijdstippen een aangifte in te dienen met opgave van de belastinggrondslag en van de verschuldigde belastingbedragen, de voor de declaranten geldende verplichting om het belastingbedrag te vereffenen dat zij, gelet op de kwestieuze handelingen, aan de Staat verschuldigd zijn enz.

Vooraf zij aangestipt dat de vereiste wetsbepalingen die terzake zouden worden vastgesteld, op generlei wijze innoverend zouden zijn.

Het BTW-Wetboek en de bijbehorende uitvoeringsbesluiten bevatten reeds een aantal soortgelijke bepalingen die van toepassing zijn op belastbare intracommunautaire verwervingen die conform artikel 44 vrijgestelde belastingplichtigen en niet belastingplichtigen doen. De voor die personen geldende verplichting om over een BTW-nummer te beschikken en om bijzondere kwartaalopgaven met betrekking tot hun intracommunautaire verwervingen in te dienen, werd op 1 januari 1993 in het Wetboek ingesteld. Het geheel van de wijzigingen die in het Wetboek moesten worden aangebracht om de regeling voor de intracommunautaire verwervingen in te voeren, is de ideale leidraad om tot een eenvormige toepassing te komen van de door artikel 19, § 2, ingevoerde belastingregeling voor werken in onroerende staat. Die regeling wordt immers nu reeds zowel op belastingplichtigen die een vrijstelling genieten als op niet-BTW-plichtigen toegepast. Bovendien werd ze al eerder toegepast, waardoor gebleken is dat ze werkt.

Zesde Europese Richtlijn

Artikel 4.5 van de zesde Europese Richtlijn over de toepassing van de belasting over de toegevoegde

tée(1) établit le cadre général du non assujettissement et de l'éventuel assujettissement des personnes morales de droit public.

«Les États, les régions, les départements, les communes et les autres organismes de droit public ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsque, à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, lorsqu'ils effectuent de telles activités ou opérations, ils doivent être considérés comme des assujettis pour ces activités ou opérations dans la mesure où leur non assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En tout état de cause, les organismes précités ont la qualité d'assujettis notamment pour les opérations énumérées à l'annexe D et dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables.

Les États membres peuvent considérer comme activités de l'autorité publique les activités des organismes précités exonérées en vertu des articles 13 ou 28.»

L'article 6 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée

En droit belge, l'article 6 du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, modifié par l'article 7 de la loi du 28 décembre 1992, reprend les principes de la sixième directive CEE sous la forme suivante :

«L'État, les communautés et les régions de l'État belge, les provinces, les agglomérations, les communes et les établissements publics ne sont pas considérés comme des assujettis pour les activités ou opérations qu'ils accomplissent en tant qu'autorités publiques, même lorsqu'à l'occasion de ces activités ou opérations, ils perçoivent des droits, redevances, cotisations ou rétributions.

Toutefois, le Roi leur reconnaît la qualité d'assujetti pour ces activités ou opérations, dans la mesure où leur non assujettissement conduirait à des distorsions de concurrence d'une certaine importance.

En outre, Il énumère les opérations pour lesquelles, dans la mesure où celles-ci ne sont pas négligeables, les organismes précités ont, en tout état de cause, la qualité d'assujetti.»

Pris en exécution des alinéas 2 et 3 de l'article précité, l'arrêté royal n° 26 du 2 décembre 1970,

(1) 6^e directive n° 77/388 CEE du Conseil du 17 mai 1977 en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires — Système commun de la taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme.

waarde(1) legt het algemene raam vast voor de belastingheffing op en de eventuele belastingvrijstelling van publiekrechtelijke rechtspersonen :

«De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een handeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtige met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid.»

Artikel 6 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde

In het Belgisch recht neemt het door artikel 7 van de wet van 28 december 1992 gewijzigde artikel 6 van het BTW-Wetboek de in de zesde EEG-Richtlijn vervatte beginselen als volgt over :

«De Staat, de gemeenschappen en de gewesten van de Belgische Staat, de provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen worden niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

De Koning merkt evenwel als belastingplichtige aan voor deze werkzaamheden of handelingen voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou leiden.

Bovendien bepaalt Hij de handelingen waarvoor, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn, de bovengenoemde lichamen steeds als belastingplichtige worden aangemerkt.»

In uitvoering van het tweede en derde lid van voormeld artikel, omschrijft het door de koninklijke

(1) 6^e Europese richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde : uniforme grondslag.

modifié par les arrêtés royaux des 5 et 15 avril 1995, définit les opérations imposables des personnes morales de droit public(1) et établit la liste de certaines personnes morales de droit public qu'il désigne nominativement comme étant assujetties à la TVA.

Ni les articles 6 et 44 du Code, ni l'arrêté royal n° 26 ne précisent que les personnes morales de droit public, dont les activités sont identiques à celles dont l'article 44 organise l'exemption, ont la qualité d'assujetti. Le gouvernement n'a jusqu'à présent soumis au Roi aucun arrêté d'exécution des alinéas 2 et 3 de l'article 6 du Code tendant à reconnaître la qualité d'assujetti aux personnes morales de droit public non assujetties, lorsque l'absence d'imposition de leurs activités ou opérations conduit à des distorsions de concurrence d'une certaine importance dans le domaine des activités exemptées par l'article 44.

Dans le même ordre d'idées, on observera qu'aucune disposition d'exécution du Code n'a été prise sous la forme d'un arrêté royal particulier ou de l'adaptation de l'arrêté royal n° 26 quant à l'obligation faite depuis le 1^{er} janvier 1993 aux personnes morales de droit public non assujetties de déclarer leurs acquisitions intracommunautaires dès que le montant annuel hors taxe de celles-ci vient à dépasser le seuil de 11 200 euros. La loi du 28 décembre 1992 a modifié le Code de la taxe sur la valeur ajoutée en y introduisant cette obligation sans qu'il ait été nécessaire qu'un arrêté royal stipule, de manière superfétatoire, l'assujettissement des personnes morales de droit public en vue de les incorporer dans le régime d'imposition des acquisitions intracommunautaires. Cette modification du Code peut servir d'enseignement pour les adaptations suggérées par la présente proposition de loi.

En application de l'assimilation à une prestation de services taxable, les assujettis qui effectuent un travail immobilier pour les besoins de leur activité économique, sont redevables de la taxe sur la base imposable de ce travail.

Lorsque les travaux immobiliers en cause constituent des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage, ils ne sont imposables que si ces travaux n'ouvrent pas droit à déduction complète de la taxe

(1) L'annexe D de la 6^e directive établit la liste des activités imposables qui confèrent, de plein droit, la qualité d'assujetti aux personnes morales de droit public. L'arrêté royal n° 26 donne la liste des personnes morales de droit public belges qui sont considérées comme assujetties en raison de la nature des activités déployées parce qu'elles répondent aux critères de l'annexe D.

besluiten van 5 en 15 april 1995 gewijzigde koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970 de belastbare handelingen van publiekrechtelijke rechtspersonen(1) en stelt het de lijst op van een aantal publiekrechtelijke rechtspersonen die het *nominatim* als BTW-plichtig aanwijst.

De artikelen 4 en 66 van het Wetboek noch koninklijk besluit nr. 26 preciseren dat de publiekrechtelijke rechtspersonen, wier werkzaamheden identiek zijn aan die waarvoor artikel 44 de vrijstelling regelt, de hoedanigheid van belastingplichtige hebben. Tot dusver heeft de regering geen enkel besluit voorgelegd tot uitvoering van het tweede en derde lid van artikel 6 van het Wetboek, dat ertoe strekt de hoedanigheid van belastingplichtige te verlenen aan niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen wanneer de belastingvrijstelling op hun werkzaamheden of handelingen in het door artikel 44 vrijgestelde activiteitendomein tot een vertekende concurrentie leidt.

In dat verband zij voorts ook opgemerkt dat tot dusver nog geen werk is gemaakt van bepalingen die de tenuitvoerlegging van dit Wetboek regelen en die tegelijk de vorm aannemen van een bijzonder koninklijk besluit of van wijzigingen aan koninklijk besluit nr. 26, meer bepaald inzake de sinds 1 januari 1993 voor de niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen geldende verplichting om hun intracommunautaire verwervingen aan te geven zodra het jaarlijkse van BTW vrijgestelde bedrag de drempel van 11 200 euro overschrijdt. Die verplichting werd via de wet van 28 december 1992 in het BTW-Wetboek opgenomen, zonder dat daartoe destijds een — overbodig — koninklijk besluit moest worden vastgesteld publiekrechtelijke rechtspersonen voortaan ook onder de belastingregeling inzake de intracommunautaire verwervingen zouden vallen. Uit die methode tot wijziging van het BTW-Wetboek kan lering worden getrokken met het oog op de in dit wetsvoorstel gesuggereerde wijzigingen.

Een gelijkstelling met de aan de BTW onderworpen diensten impliceert dat alle BTW-plichtigen die voor hun economische activiteit zogenaamde werken in onroerende staat verrichten, BTW verschuldigd zijn ten belope van een bedrag dat afhangt van de voor die activiteit geldende BTW-grondslag.

Wanneer het gaat om herstellings-, onderhouds- of reinigingswerken aan een onroerend goed, is daarop alleen BTW verschuldigd indien die werkzaamheden geen recht geven op volledige BTW-af trek in de ver-

(1) Bijlage D van de 6e richtlijn bevat de lijst van de belastbare werkzaamheden die van rechtswege de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen aan publiekrechtelijke rechtspersonen. Koninklijk besluit nr. 26 bevat een lijst van de Belgische publiekrechtelijke rechtspersonen die, aangezien zij werkzaamheden uitvoeren die met de criteria van bijlage D overeenstemmen, als belastingplichtig worden aangemerkt.

dans l'hypothèse où ils auraient été effectués, avec application de la taxe, par un autre assujetti.

Les effets concrets des règles énoncées ci-dessus peuvent se résumer comme suit :

1° Les assujettis ordinaires, qui peuvent déduire la totalité de leurs taxes en amont, ne doivent pas soumettre à la TVA les travaux immobiliers de réparation, d'entretien ou de nettoyage qu'ils effectuent par leurs propres moyens et pour leur propre compte. Ils doivent déclarer parmi leurs opérations imposables les autres travaux immobiliers, notamment de construction, qu'ils effectuent de la sorte, sans préjudice de leur droit à déduction.

2° Les assujettis mixtes et les assujettis partiels sont redevables de la taxe sur tous les travaux immobiliers qu'ils effectuent par leurs propres moyens et pour leur propre compte. Ils ne peuvent déduire la taxe due sur ces travaux que dans la mesure où ils ont droit à la récupérer, en application de leur prorata de déduction ou en raison des particularités de leur droit à déduction basé sur les critères de l'affectation réelle.

3° Les assujettis exemptés, qui n'effectuent que des opérations exemptées par l'article 44 du code, doivent soumettre à la taxe tous les travaux immobiliers qu'ils effectuent par leurs propres moyens et pour leur propre compte. Ils ne peuvent déduire aucune taxe due de la sorte.

La circulaire administrative TVA n° 23 du 31 juillet 1978 commente l'article 19, § 2, du Code. En son paragraphe 6, la circulaire commente la dérogation légale qui dispense l'assujetti de soumettre à la taxe les travaux immobiliers de réparation, d'entretien ou de nettoyage pour autant qu'il bénéficie du droit à la déduction entière de ses taxes en amont.

« 6. Toutefois, par souci de simplification, l'administration n'exige pas l'application de l'article 19, § 2 [1, b)] du Code lorsqu'un assujetti exécute ou fait exécuter par des membres de son personnel, des travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage et que les deux conditions suivantes sont réunies :

a) l'assujetti dépose des déclarations périodiques à la TVA;

b) cet assujetti aurait pu, si ces travaux avait été facturés par un tiers, déduire la totalité de la taxe portée en compte à cette occasion. »

Ainsi qu'on peut l'observer, la dérogation ne bénéficie qu'aux assujettis ordinaires, seuls susceptibles de pouvoir déduire la totalité de la taxe portée en compte

onderstelling dat zij, met toepassing van de BTW, werden uitgevoerd door een andere BTW-plichtige.

De concrete gevolgen van de hierboven aangehaalde regels, kunnen worden samengevat als volgt :

1° De gewone BTW-plichtigen, die vooraf reeds het volledige BTW-bedrag mogen aftrekken, hoeven geen BTW aan te rekenen op de met eigen middelen en voor eigen rekening uitgevoerde herstellings-, onderhouds- of reinigingswerken aan een onroerend goed. Onverminderd hun recht op aftrek moeten zij, bij de aangifte van hun belastbare handelingen, eveneens melding maken van de aldus door hen uitgevoerde werken in onroerende staat, met name van bouwwerkzaamheden.

2° De gemengd en gedeeltelijk belastingplichtigen zijn BTW verschuldigd op alle werken in onroerende staat die zij met eigen middelen en voor eigen rekening uitvoeren. Zij kunnen de op die werkzaamheden verschuldigde BTW slechts aftrekken indien zij het recht hebben ze terug te vorderen, met toepassing van hun voor aftrek in aanmerking komende prorata of wegens specifieke kenmerken van hun recht op aftrek, die worden bepaald door de criteria inzake de werkelijke bestemming.

3° De vrijgestelden, die uitsluitend werken uitvoeren als opgesomd in artikel 44 van het Wetboek, zijn BTW verschuldigd op alle met eigen middelen en voor eigen rekening uitgevoerde werken in onroerende staat. Zij kunnen geen enkele aldus verschuldigde belasting aftrekken.

De administratieve BTW-circulaire nr. 23 van 31 juli 1978 geeft commentaar bij artikel 19, § 2, van het BTW-Wetboek. In punt 6 van die circulaire komt de bij wet ingevoerde afwijking aan bod die de BTW-plichtigen vrijstelt van de verplichting BTW te betalen voor herstellings-, onderhouds- of reinigingswerken aan een onroerend goed, op voorwaarde dat hij het volledige BTW-bedrag vooraf mag aftrekken.

In essentie komt punt 6 van die circulaire erop neer dat de administratie streeft naar vereenvoudiging en bijgevolg niet de toepassing eist van artikel 19, § 2 [1, b)], van het Wetboek, indien de belastingplichtige herstellings-, onderhouds- of reinigingswerken uitvoert of door zijn personeelsleden laat uitvoeren en indien aan de twee volgende voorwaarden wordt voldaan :

a) de BTW-plichtige doet op gezette tijden BTW-aangiften;

b) de BTW-plichtige zou het volledige bedrag van de voor die werkzaamheden in rekening gebrachte BTW kunnen aftrekken, zo de werken door een derde werden uitgevoerd. »

Uit wat voorafgaat blijkt dat de afwijking alleen geldt voor gewone BTW-plichtigen, die als enigen het volledige bedrag mogen aftrekken van de voor die

à cette occasion. Elle ne s'étend pas aux assujettis mixtes, aux assujettis partiels et aux assujettis exemptés par l'article 44 du Code, puisque ces assujettis ne peuvent jamais récupérer l'entièreté de leurs taxes en amont.

Dans son édition de janvier 1996 du *Manuel de la TVA*, au paragraphe 63, E, dernier alinéa, l'administration étend, *contra legem*, la dérogation aux assujettis exemptés.

«Enfin, il est admis, à titre d'essai, que l'article 19, § 2, du Code ne doit pas être appliqué en ce qui concerne les travaux de réparation, d'entretien ou de nettoyage qui sont effectués par un assujetti totalement exempté de la taxe en vertu de l'article 44 du Code.»

Le paragraphe précité du *Manuel de la TVA* précise que la dérogation administrative est consentie à titre d'essai. À ce jour, l'administration n'a pas dénoncé l'essai. On peut donc tenir pour acquis, sauf dénonciation à intervenir, que les assujettis exemptés sont actuellement dispensés de soumettre à la taxe les travaux immobiliers de réparation, d'entretien ou de nettoyage qu'ils effectuent par leurs propres moyens et pour leur propre compte(1). Il serait toutefois préférable sur le plan de la sécurité juridique des assujettis que la dérogation administrative soit coulée en forme de loi.

A contrario, les assujettis exemptés sont tenus de soumettre à la taxe les autres travaux immobiliers, notamment de construction, qu'ils effectuent par leurs propres moyens et pour leur propre compte.

Ainsi que l'exprime clairement son premier alinéa, seul l'assujetti est visé à l'article 19, § 2, du Code. Le non assujetti, qu'il soit personne physique, personne morale de droit privé ou de droit public échappe donc à l'imposition des travaux immobiliers qu'il effectue par moyens propres et pour son propre compte.

En application des alinéas 2 et 3 de l'article 6 du Code, aucun arrêté d'exécution n'a étendu l'assujettissement des personnes morales de droit public à l'exercice d'une des activités exemptées par l'article 44. L'arrêté royal n° 26 précité doit être interprété de manière stricte et limitative dans la mesure où il déroge au principe général du non assujettissement des personnes morales de droit public qu'exprime l'article 6, alinéa 1^{er}, du Code.

(1) Cf. Question parlementaire n° 1 de M. Marcel Hendrickx du 28 juillet 1999, *Questions et Réponses*, Chambre, pp. 86-88, suite à laquelle le ministre a confirmé la force obligatoire des circulaires de l'administration à l'égard de ses propres fonctionnaires.

werkzaamheden in rekening gebrachte BTW. Ze is daarentegen niet van toepassing op de gemengd en de gedeeltelijk BTW-plichtigen, die op grond van artikel 44 van het Wetboek zijn vrijgesteld. Die BTW-plichtigen kunnen immers nooit vooraf hun volledige BTW-bedragen aftrekken.

In de uitgave van januari 1996 (paragraaf 63, E, laatste lid) meldde het *BTW-Handboek* dat de administratie de afwijking *contra legem* uitbreidt tot de vrijgestelde BTW-plichtigen.

Volgens het Handboek wordt bij wijze van proef aanvaard dat artikel 19, § 2, van het Wetboek niet hoeft te worden toegepast op herstellings-, onderhouds- of reinigingswerken die worden uitgevoerd door iemand die op grond van artikel 44 van het Wetboek volledig van BTW is vrijgesteld.

In die paragraaf uit het *BTW-Handboek* wordt dus duidelijk gepreciseerd dat de administratieve afwijking eigenlijk maar op proef wordt toegekend. Tot dusver is de administratie daar nog niet op teruggekomen. Zolang zij dat niet doet, kunnen we er dus van uitgaan dat wie van BTW is vrijgesteld, momenteel geen BTW verschuldigd is op met eigen middelen en voor eigen rekening uitgevoerde herstellings-, onderhouds- of reinigingswerken aan onroerende goederen(1). Met het oog op de rechtszekerheid van de BTW-plichtigen ware het echter aangewezen die administratieve afwijking in een wettekst te gieten.

A contrario moeten de BTW-plichtigen wel aangifte doen van andere, met eigen middelen en voor eigen rekening uitgevoerde werken in onroerende staat, met name van bouwwerkzaamheden.

Artikel 19, § 2, eerste lid, van het Wetboek heeft duidelijk alleen maar betrekking op de BTW-plichtigen. Wie niet BTW-plichtig is — ongeacht of het een natuurlijke persoon betreft, dan wel een privaats- of publiekrechtelijke rechtspersoon — is dus geen BTW verschuldigd op met eigen middelen en voor eigen rekening uitgevoerde werken aan onroerende goederen.

De publiekrechtelijke rechtspersonen zijn nooit via een overeenkomstig artikel 6, tweede en derde lid, van het Wetboek uitgevaardigd uitvoeringsbesluit opgenomen in de toepassings sfeer van artikel 44 van datzelfde Wetboek, waarin de van BTW vrijgestelde activiteiten en uitoefenaars staan opgesomd. Voornoemd koninklijk besluit nr. 26 moet beperkend worden gelezen, aangezien het afwijkt van het in artikel 6, eerste lid, van het Wetboek verankerde beginsel dat publiekrechtelijke rechtspersonen niet belastingplichtig zijn.

(1) Zie parlementaire vraag nr. 1 van de heer Marcel Hendrickx van 28 juli 1999, *Vragen en Antwoorden*, Kamer, blz. 86-88. Als antwoord op die vraag heeft de minister bevestigd dat de circulaires van de administratie door de eigen ambtenaren moeten worden nageleefd.

Par ailleurs, les diverses dispositions du Code, qui organisent l'imposition des acquisitions intracommunautaires, énoncent de manière systématique les deux catégories de personnes soumises à l'imposition en les désignant par les expressions suivantes(1):

— «les acquisitions intracommunautaires de biens effectuées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel, ou par une personne morale non assujettie» (article 25ter, § 1^{er}, alinéa 1^{er});

— «par un assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction, ou par une personne morale non assujettie» [article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o, a)];

— «Les assujettis et les personnes morales non assujetties, susceptibles de bénéficier des dispositions» (article 25ter, § 1^{er}, alinéa 3);

— «Toutefois, un tel numéro est également attribué aux personnes morales non assujetties, [...] et aux assujettis qui ne réalisent que des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant aucun droit à déduction» (article 50, § 1^{er}, alinéa 2);

— «les assujettis qui ne réalisent que des livraisons de biens ou de prestations de services ne leur ouvrant aucun droit à déduction, ainsi que les personnes morales non assujetties, sont tenus de déclarer chaque année le dépassement du seuil [de 11 200 euros]» (article 53bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}).

Des expressions similaires se rencontrent dans l'arrêté royal n° 1 du 29 décembre 1992 relatif aux mesures tendant à assurer le paiement de la taxe sur la valeur ajoutée.

— «L'assujetti et la personne morale non assujettie qui sont redevables de la taxe» (article 9, § 1^{er});

— «le document est inscrit au facturier d'entrée ou au registre que l'assujetti et la personne morale non assujettie doivent tenir» (article 9, § 2, 6^o);

— «les assujettis qui effectuent des opérations exemptées de la taxe conformément à l'article 44, §§ 1^{er}, 2 et 3, 1^o à 3^o et 11^o à 13^o [...]» (article 14, § 5);

(1) Exemples cités sous réserve des autres dispositions du Code et de l'arrêté royal n° 1 utilisant des expressions identiques ou similaires.

Voor het overige geven de diverse bepalingen van het Wetboek waarin de belastbaarstelling van intracommunautaire verwervingen aan bod komt, systematisch de twee categorieën aan van BTW-plichtige personen (in het BTW-Wetboek «belastingplichtigen» genaamd). Die personen worden in de volgende bewoordingen aangeduid(1):

— «de intracommunautaire verwervingen van goederen onder bezwarende titel door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon» (artikel 25ter, § 1, eerste lid);

— «door een belastingplichtige [...] die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verricht waarvoor hij geen recht op aftrek heeft of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon» [artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2^o, a)];

— «De belastingplichtige en de niet-belastingplichtige rechtspersonen die voor de toepassing van het 2^o in aanmerking komen» (artikel 25ter, § 1, derde lid);

— «Zulk nummer wordt evenwel ook toegekend aan de niet-belastingplichtige rechtspersonen [...] en aan de belastingplichtigen die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verrichten waarvoor zij geen recht op aftrek hebben» (artikel 50, § 1, tweede lid);

— «de belastingplichtigen die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verrichten waarvoor zij geen recht op aftrek hebben, alsmede de niet-belastingplichtige rechtspersonen moeten jaarlijks [...] een verklaring van het overschrijden van [de] drempel [van 11 200 euro] indienen» (artikel 53bis, § 1, eerste lid).

Een gelijkaardige terminologie wordt gehanteerd in koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde.

— «De belastingplichtige en de niet-belastingplichtige die [...] schuldenaar zijn van de belasting» (artikel 9, § 1);

— «het nummer waaronder het stuk is ingeschreven in het boek voor inkomende facturen of in het boek dat de belastingplichtige en de niet-belastingplichtige rechtspersoon moeten houden» (artikel 9, § 2, 6^o);

— «de belastingplichtigen die handelingen verrichten vrijgesteld van de belasting overeenkomstig artikel 44, §§ 1, 2, 3, 1^o tot 3^o en 11^o tot 13^o» (artikel 14, § 5);

(1) De hier vermelde voorbeelden worden gegeven onder voorbehoud van andere bepalingen van het Wetboek, alsook van koninklijk besluit nr. 1, waarin identieke of gelijkaardige termen worden gehanteerd.

— «Les personnes morales non assujetties doivent tenir le registre visé au § 5» (article 14, § 6).

Des diverses références extraites des textes légaux actuellement en vigueur, il ressort que le législateur a voulu distinguer les assujettis exemptés et les personnes morales non assujetties, même lorsqu'il s'agit de règles ou d'obligations identiques pour chacune des deux catégories de personnes redevables de la taxe en raison de leurs acquisitions intracommunautaires.

Il est donc inexact d'affirmer qu'en omettant de nommer les personnes morales non assujetties dans l'article 19, § 2, le Code sous-entend de manière implicite que ces personnes entrent dans la catégorie des assujettis exemptés lorsqu'elles effectuent des opérations exemptées par l'article 44.

En conclusion, l'article 19, § 2, ne s'applique pas aux personnes morales de droit public non assujetties même lorsqu'elles mènent des activités exemptées par l'article 44.

En soumettant à la taxe les travaux immobiliers effectués par moyens propres et pour compte propre par les assujettis exemptés, alors qu'il n'y soumet pas les personnes morales non assujetties, l'article 19, § 2, engendre des distorsions de concurrence d'une certaine importance pour lesquelles l'article 6, alinéa 2, du Code autorise le Roi à reconnaître la qualité d'assujetti aux personnes morales de droit public.

L'importance suffisante de la distorsion de concurrence trouve sa source tant dans le taux de la taxe que dans les bases imposables effectivement constatées lors des travaux immobiliers de construction.

D'une part, le taux de 21 % s'applique d'une manière quasi générale, le nombre des assujettis exemptés susceptibles de bénéficier du taux réduit de 6 % étant strictement contingenté par l'article 1^{er} bis, § 2, de l'arrêté royal du 18 janvier 2000 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.

D'autre part, la valeur normale des travaux immobiliers effectués par moyens propres et pour compte propre, qui sert de base d'imposition conformément à l'article 33, 3^o, du Code de la TVA doit répondre à la définition qu'en donne l'article 32, alinéa 2: «La valeur normale est représentée par le prix pouvant être obtenu à l'intérieur du pays pour chacune des prestations, au moment où la taxe devient exigible, dans des conditions de pleine concurrence entre un fournisseur et un preneur indépendants, se trouvant au même stade de commercialisation.»

— «De niet-belastingplichtige rechtspersonen moeten het boek bedoeld in § 5 houden» (artikel 14, § 6).

Uit de verschillende citaten uit de thans geldende wetteksten blijkt dat de wetgever een onderscheid heeft gewild tussen de vrijgestelde belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen, zelfs als het gaat om identieke regels of verplichtingen voor elk van beide categorieën van personen die op grond van hun intracommunautaire verwervingen BTW-plichtig zijn.

Het is dus onjuist te stellen dat door de niet-belastingplichtige rechtspersonen niet in artikel 19, § 2, te vermelden, het Wetboek er impliciet van uitgaat dat die personen behoren tot de categorie van de vrijgestelde belastingplichtigen wanneer zij werkzaamheden verrichten die bij artikel 44 zijn vrijgesteld.

Tot slot is artikel 19, § 2, niet van toepassing op niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen, zelfs al verrichten die werkzaamheden die bij artikel 44 zijn vrijgesteld.

Door werk in onroerende staat dat door van de belasting vrijgestelde personen met eigen middelen en voor eigen rekening wordt verricht aan de belasting te onderwerpen, terwijl de niet-belastingplichtige rechtspersonen er niet aan onderworpen worden, brengt artikel 19, § 2, concurrentievervalsing van enige betekenis tot stand, waarvoor artikel 6, tweede lid, van het Wetboek de Koning machtigt de publiekrechtelijke rechtspersonen als belastingplichtig aan te merken.

De beduidende omvang van de concurrentievervalsing vindt haar oorsprong zowel in de belastingvoet als in de heffingsmaatstaf die bij bouwwerkzaamheden in onroerende staat wordt vastgesteld.

Enerzijds geldt het tarief van 21 % bijna algemeen, aangezien het aantal vrijgestelde belastingplichtigen die het verminderde tarief van 6 % kunnen genieten strikt beperkt wordt bij artikel 1 bis, § 2, van het koninklijk besluit van 18 januari 2000 tot wijziging van 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.

Anderzijds moet de overeenkomstig artikel 33, 3^o, van het BTW-Wetboek als heffingsmaatstaf geldende normale waarde van de werkzaamheden in onroerende staat die met eigen middelen en voor eigen rekening worden uitgevoerd, beantwoorden aan de definitie van artikel 32, tweede lid: «Onder normale waarde wordt verstaan de prijs die hier te lande, op het tijdstip waarop de belasting opeisbaar wordt in dezelfde handelsfase voor iedere van de prestaties kan worden verkregen onder vrije mededinging tussen twee van elkaar onafhankelijke partijen.»

Dans la pratique, l'administration retient le plus souvent comme valeur normale imposable le seul coût de la main-d'œuvre à l'exclusion des achats de matériaux pour lesquels l'assujetti est en mesure de produire des factures d'achat régulières. Il est patent que dans la plupart des cas de travaux immobiliers effectués à leur propre usage par les assujettis exemptés, le coût de leur propre main-d'œuvre représente la part la plus importante de la valeur normale imposable. Encore que non défini par le Code de la TVA ou par ses arrêtés d'exécution et absent de la législation comptable, qui peut servir de référence le cas échéant, il est généralement admis que le coût de la main-d'œuvre comprend les rémunérations et toutes les charges sociales relatives aux membres du personnel qui ont prêté leur concours à l'exécution des travaux.

Il est dès lors particulièrement inéquitable que le régime d'imposition organisé par l'article 19, § 2, du Code de la TVA en arrive *de facto* à ne pas imposer la main-d'œuvre utilisée par les personnes morales de droit public pour l'exécution de travaux immobiliers qu'elles effectuent pour leur usage propre, alors que les rémunérations et charges sociales de leur main-d'œuvre sont supportées par la collectivité.

À titre d'exemples, on peut citer les situations suivantes.

Lorsqu'une clinique privée, constituée sous la forme d'une association sans but lucratif, entreprend des travaux de construction dans ses propres bâtiments professionnels en faisant appel à des membres de son personnel engagés dans les liens d'un contrat de travail, elle est imposable sur la valeur normale de ces travaux en application de l'article 19, § 2. En tant qu'assujetti exempté, la clinique privée est redevable de la taxe de 21 % sur une base imposable qui correspond aux salaires bruts horaires, cotisations patronales comprises, des travailleurs participant aux travaux, à multiplier par le nombre d'heures que ceux-ci ont passé à leur exécution.

Quand un hôpital public dépendant d'un centre public d'aide sociale entame des travaux immobiliers identiques à la clinique dont il est question ci-avant, il n'est redevable d'aucune TVA sur la valeur normale des travaux, en raison de sa qualité de personne morale de droit public non assujettie.

La même distorsion de concurrence peut être vérifiée, par exemple, au niveau d'un établissement privé d'enseignement et d'un établissement relevant du réseau public de l'enseignement. Idem pour une maison de repos pour personnes âgées et pour un home communal pour retraités.

In de praktijk neemt de administratie als normale belastbare waarde meestal alleen de loonkosten in aanmerking, met uitsluiting van de aankoop van materialen waarvoor de belastingplichtige regelmatige aankoopfacturen kan voorleggen. Het is duidelijk dat in de meeste gevallen werkzaamheden in onroerende staat die door van de belasting vrijgestelde personen voor eigen gebruik worden uitgevoerd, de eigen loonkosten het belangrijkste deel van de belastbare normale waarde vertegenwoordigen. Hoewel die door het BTW-Wetboek of door de uitvoeringsbesluiten niet zijn gedefinieerd en ontbreken in de wetgeving op de boekhouding, die in voorkomend geval als referentie kan dienen, wordt algemeen aanvaard dat de loonkosten bestaan uit de lonen en alle sociale lasten voor de personeelsleden die hun medewerking bij de uitvoering van de werkzaamheden hebben verleend.

Het is dus bijzonder onbillijk dat de bij artikel 19, § 2, van het BTW-Wetboek ingestelde belastingregeling er *de facto* toe komt de door de publiekrechtelijke rechtspersonen gebruikte arbeidskrachten niet te belasten voor de uitvoering van werk in onroerende staat dat zij voor eigen gebruik verrichten, terwijl de lonen en sociale lasten voor hun arbeidskrachten door de gemeenschap worden gedragen.

Bij wijze van voorbeeld kunnen de volgende situaties worden aangehaald.

Als een privé-ziekenhuis, dat in de vorm van een vereniging zonder winst oogmerk is opgericht, in zijn eigen gebouwen bouwwerkzaamheden voor beroepsdoeleinden onderneemt en daartoe een beroep doet op leden van zijn personeel die bij een arbeidsovereenkomst zijn aangeworven, is het ingevolge artikel 19, § 2, belastbaar op de normale waarde van die werkzaamheden. Doordat het privé-ziekenhuis van de BTW-plicht is vrijgesteld, is het een belasting van 21 % verschuldigd op een heffingsmaatstaf die overeenstemt met de bruto-uurlonen (de werkgeversbijdragen inbegrepen) van de aan de werkzaamheden deelnemende werknemers, vermenigvuldigd met het aantal uren dat die aan de uitvoering ervan hebben besteed.

Als een openbaar ziekenhuis dat afhangt van een openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn identieke werkzaamheden in het hierboven genoemde ziekenhuis aanvat, is het geen BTW op de normale waarde van de werkzaamheden verschuldigd, aangezien het als niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersoon wordt aangemerkt.

Dezelfde concurrentievervalsing kan bijvoorbeeld worden aangetroffen op het vlak van een privé-onderwijsinstelling en een instelling die afhangt van het overheidsonderwijsnet. Hetzelfde geldt voor een bejaardentehuis en voor een gemeentelijk bejaardenhome.

Le chapitre VIII du Code de la TVA ne contient aucune disposition tendant à assurer le paiement de la taxe due par les assujettis exemptés lorsqu'ils effectuent des travaux immobiliers visés à l'article 19, § 2.

L'arrêté royal TVA n° 1 précité se limite à prévoir :

«La comptabilité des assujettis, [...] comprend notamment les registres suivants :

1° un facturier d'entrée dans lequel ils inscrivent les factures et documents relatifs à leur activité économique et qui concernent les opérations suivantes :

[...]

— les opérations visées aux articles 12, § 1^{er}, 3^o et 4^o, 19, § 2, 1^o, et § 3, et 25^{quater} du Code» (article 14, § 2, 1^o, 4^e tiret).

Par ailleurs, l'article 3 du même arrêté royal prévoit l'établissement d'un document qui constate toute opération que l'article 19 du Code assimile à une prestation de services taxable.

Partant, la seule obligation actuelle de l'assujetti exempté en matière de travaux immobiliers imposables en application de l'article 19, § 2, consiste à établir un document comptable interne pour y constater les travaux et annoter ce document dans son facturier d'entrée.

Ni le chapitre VIII du Code, ni l'arrêté royal TVA n° 1 ne prévoient une quelconque obligation de déclaration dans le chef de l'assujetti exempté qui effectue des travaux immobiliers par moyens propres et pour compte propre.

En raison de l'absence de toute obligation de déclaration incombant à l'assujetti exempté en matière de travaux immobiliers imposables sur pied de l'article 19, § 2, le *Manuel de la TVA*, édité par l'administration en janvier 1996, précise : «Ainsi, dans les cas pour lesquels l'article 19, § 2, 1^o, du Code de la TVA est applicable dans le chef d'un assujetti sans droit à déduction, la TVA par application de la disposition précitée, déterminée en tenant compte de la TVA déductible perçue sur les achats de matériaux qui, le cas échéant, ont été utilisés pour l'exécution des travaux immobiliers concernés, doit, afin d'éviter des formalités supplémentaires aux intéressés, être recouvrée, de préférence au moyen d'un relevé de régularisation (voir question parlementaire, n° 315 du 29 février 1996 de M. le représentant Van den Eynde (*Questions et Réponses*, Chambre, 1995-1996, n° 31,

Hoofdstuk VIII van het BTW-Wetboek bevat geen enkele bepaling die de betaling beoogt van de belasting die door de vrijgestelden is verschuldigd wanneer die in artikel 19, § 2, bedoelde werkzaamheden in onroerende staat verrichten.

Het voornoemde koninklijk besluit nr. 1 over de BTW beperkt zich tot de volgende bepaling :

«De boekhouding van de belastingplichtigen [...] bevat inzonderheid de volgende boeken :

1° een boek voor inkomende facturen waarin zij aangaande de volgende verrichtingen de facturen en de stukken inschrijven met betrekking tot hun economische activiteit :

[...]

— de handelingen bedoeld in de artikelen 12, § 1, 3^o en 4^o, 19, § 2, 1^o en § 3, en 25^{quater} van het Wetboek» (artikel 14, § 2, 1^o, 4e streepje).

Artikel 3 van hetzelfde koninklijk besluit bepaalt overigens dat een document moet worden opgemaakt dat elke handeling vaststelt die door artikel 19 van het Wetboek met een belastbare levering van diensten wordt gelijkgesteld.

Dientengevolge bestaat de enige verplichting voor de persoon die overeenkomstig artikel 19, § 2, inzake belastbare werkzaamheden in onroerende staat van de BTW-plicht is vrijgesteld, er momenteel in dat hij een intern boekhoudkundig document opmaakt waarin hij de werkzaamheden vaststelt en van dat document in zijn boek voor inkomende facturen aantekening maakt.

Hoofdstuk VIII van het Wetboek noch koninklijk besluit nr. 1 over de BTW voorzien in enige aangifteverplichting voor de vrijgestelde belastingplichtige die met eigen middelen en voor eigen rekening werkzaamheden in onroerende staat verricht.

Wegens het ontbreken van enige aangifteverplichting voor de belastingplichtige die is vrijgesteld inzake werkzaamheden in onroerende staat die op grond van artikel 19, § 2, belastbaar zijn, preciseert het *BTW-Handboek* van de administratie — uitgave januari 1996 — dat aldus voor de gevallen waarin artikel 19, § 2, 1^o, van het BTW-Wetboek in hoofde van een belastingplichtige zonder recht op aftrek van toepassing is, de bij toepassing van bovengenoemde bepaling verschuldigde BTW, die wordt bepaald rekening houdend met de aftrekbare BTW die is geïnd op de aankoop van materialen welke in voorkomend geval voor de uitvoering van de betrokken werkzaamheden in onroerende staat zijn gebruikt, bij voorkeur moet worden ingevorderd door middel van een onmiddellijke inregelstelling, teneinde bijkomende formaliteiten voor de betrokkenen te vermijden (zie Parlemen-

22 avril 1996, pp. 3866-3867, *Revue de la TVA* n° 122, p. 562, n° 24).»

Il ressort de ce texte que l'administration doit établir un relevé de régularisation pour percevoir la taxe due par les assujettis exemptés qui ne sont pas tenus au dépôt d'une déclaration TVA périodique. L'initiative de la déclaration n'incombe donc pas à l'assujetti exempté. Il appartient à l'administration d'établir un relevé de régularisation lorsqu'elle constate l'existence d'une opération taxable relevant de l'article 19, § 2(1).

Adaptation du régime de la déclaration spéciale trimestrielle

En application de l'article 25ter, § 1^{er}, alinéa 2, 2^o, b), du code, les assujettis exemptés et les personnes morales non assujetties doivent soumettre leurs acquisitions intracommunautaires à la TVA lorsqu'ils effectuent pour plus de 11 200 euros d'acquisitions intracommunautaires durant l'année civile en cours.

Les assujettis exemptés ainsi que les personnes morales non assujetties sont tenus de déclarer chaque année le dépassement du seuil de 11 200 euros, préalablement à la première acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle ce seuil est dépassé (article 53bis, § 1^{er}, du Code).

Lorsqu'ils déclarent, conformément à l'article 53bis, § 1^{er}, faire une acquisition intracommunautaire de biens à la suite de laquelle le seuil de 11 200 euros est dépassé, l'administration de la TVA leur attribue un numéro d'identification à la TVA (article 50, § 1^{er}, alinéas 1^{er} et 2, 1^o, du Code).

Quand ils sont identifiés par un numéro de TVA conformément aux dispositions précitées, les assujettis exemptés et les personnes morales non assujetties doivent déposer des déclarations spéciales trimestrielles dans lesquelles ils mentionnent leurs acquisitions intracommunautaires du trimestre en revue (article 53ter du Code et article 18 de l'arrêté royal TVA n° 1). Ils y déclarent également, le cas échéant, les

taire vraag nr. 315 van 29 februari 1996 van volksvertegenwoordiger Van den Eynde (*Vragen en Antwoorden*, Kamer, GZ 1995-1996, nr. 3, 22 april 1996, blz. 3866-3867, *Tijdschrift voor de BTW*, nr. 122, blz. 562, nr. 24).

Uit die tekst blijkt dat de administratie een regularisatiestaat moet opmaken voor de inning van de BTW die is verschuldigd door de vrijgestelde belastingplichtigen die niet verplicht zijn een periodieke BTW-aangifte in te dienen. De vrijgestelde belastingplichtige behoort dus geen initiatief tot aangifte te nemen. De administratie is ermee belast een regularisatiestaat op te maken, als zij het bestaan vaststelt van een onder artikel 19, § 2, vallende belastbare handeling (1).

Aanpassing van de regeling van de bijzondere kwartaalopgave

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, tweede lid, 2^o, b), van het Wetboek moeten de vrijgestelde belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen hun intracommunautaire verwervingen aan de BTW onderwerpen, als zij voor meer dan 11 200 euro intracommunautaire verwervingen in het lopende kalenderjaar verrichten.

De vrijgestelde belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen moeten jaarlijks, vooraleer de eerste intracommunautaire verwerving van goederen te verrichten ten gevolge waarvan de drempel van 11 200 euro wordt overschreden, een verklaring van het overschrijden van die drempel indienen (artikel 53bis, § 1, van het Wetboek).

Wanneer zij overeenkomstig artikel 53bis, § 1, verklaren een intracommunautaire verwerving van goederen te verrichten ten gevolge waarvan de drempel van 11 200 euro wordt overschreden, kent de Administratie van de BTW hen een BTW-identificatienummer toe (artikel 50, § 1, eerste en tweede lid, 1^o, van het Wetboek).

Als de vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige rechtspersonen overeenkomstig de voormelde bepalingen aan de hand van een BTW-nummer worden geïdentificeerd, moeten ze bijzondere kwartaalopgaven indienen waarin ze melding maken van hun intracommunautaire verwervingen tijdens het betrokken kwartaal (artikel 53ter van het BTW-Wetboek en artikel 18 van het BTW-koninklijk

(1) Non tenu légalement au dépôt d'une déclaration lorsqu'il effectue un travail immobilier imposable en application de l'article 19, § 2, l'assujetti exempté ne peut pas être sanctionné pour défaut de déclaration. Le relevé de régularisation établi par l'administration ne peut donc pas comprendre d'amende administrative comme ce serait le cas pour un défaut de déclaration constaté dans le chef d'un assujetti ordinaire, d'un assujetti mixte ou d'un assujetti partiel, en application de l'article 71 du code.

(1) Aangezien de vrijgestelde belastingplichtige er wettelijk niet toe gehouden is een aangifte in te dienen als hij een werk in onroerende staat verricht dat overeenkomstig artikel 19, § 2, belastbaar is, kan hij niet worden bestraft wegens verzuim van aangifte. Bij de door de administratie opgemaakte regularisatie mag dus geen administratieve geldboete behoren, zoals overeenkomstig artikel 71 van het Wetboek het geval zou zijn als verzuim van aangifte wordt vastgesteld voor een gewone belastingplichtige, een gemengde belastingplichtige of een gedeeltelijke belastingplichtige.

prestations de services pour lesquelles ils sont redevables de la TVA en application de l'article 51, § 2, 1^o et 2^o du Code, c'est-à-dire les prestations de services dont le lieu d'utilisation est réputé se situer en Belgique conformément à l'article 21, § 3, 2^o, b), et 7^o, 3^obis, 3^oter, 4^obis, 4^oter et 8^o du Code et pour les lesquelles les assujettis exemptés et personnes morales non assujetties identifiées à la TVA sont tenus au paiement de la taxe en tant que cocontractants de certains prestataires établis à l'étranger.

En évitant de créer une nouvelle catégorie de déclaration à la TVA, l'obligation de déposer une déclaration spéciale trimestrielle pourrait être étendue à tout assujetti exempté et à toute personne morale non assujettie redevable de la taxe en application de l'article 19, § 2, du Code.

L'ensemble des dispositifs légaux actuels devrait, dans ce cas, être amendé de manière à y prévoir leur extension aux travaux immobiliers imposables dans le chef des assujettis exemptés et des personnes morales non assujetties.

D'une part, les assujettis exemptés et les personnes morales non assujetties déjà immatriculés en raison de leurs acquisitions intracommunautaires n'auraient aucune obligation nouvelle à supporter, si ce n'est celle de déclarer les travaux immobiliers imposables sur pied de l'article 19, § 2, du Code.

D'autre part, les assujettis exemptés et les personnes morales non assujetties non identifiées à la TVA pourraient être soumis aux mêmes obligations de déclaration que celles qui existent déjà lorsqu'elles reçoivent des prestations de services qu'elles doivent soumettre à la taxe en Belgique en application de l'article 51, § 2, 1^o et 2^o, du Code. Ces personnes seraient identifiées par un numéro TVA sans le sigle «BE» de manière à ce qu'elles ne puissent pas effectuer des acquisitions intracommunautaires en échappant tant à la TVA de l'État-membre du fournisseur qu'à la TVA belge.

Le régime de la franchise de la taxe instauré par l'article 56, § 2, du Code et organisé par l'arrêté royal TVA n° 19 du 29 décembre 1992 pour les assujettis dont le chiffre d'affaires taxable annuel ne dépasse pas 5 625 euros devrait être étendu ou adapté de manière à dispenser les assujettis exemptés et les personnes morales non assujetties d'obligations dont la portée s'avérerait être hors de proportion en comparaison avec l'éventuelle modicité des travaux immobiliers qu'ils effectuent par moyens propres et pour compte propre.

besluit nr. 1). In voorkomend geval geven ze daarin ook de dienstverleningen aan waarvoor ze BTW-plichtig zijn met toepassing van artikel 51, § 2, 1^o en 2^o, van het BTW-Wetboek, dat wil zeggen de dienstverleningen waarvan de plaats van gebruik geacht is zich in België te bevinden, overeenkomstig artikel 21, § 3, 2^o, b), en 7^o, 3^obis, 3^oter, 4^obis, 4^oter, en 8^o, van het BTW-Wetboek, en waarvoor de BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige rechtspersonen met een BTW-identificatienummer de belasting moeten betalen als medecontractanten van bepaalde in het buitenland gevestigde verleners van diensten.

Om te voorkomen dat een nieuwe categorie van BTW-aangiften in het leven wordt geroepen, zou de verplichting om een bijzondere kwartaalopgave in te dienen, kunnen worden uitgebreid tot elke vrijgestelde BTW-plichtige en niet-BTW-plichtige rechtspersoon die de belasting moet betalen met toepassing van artikel 19, § 2, van het BTW-Wetboek.

In dat geval zouden alle thans vigerende wetsbepalingen moeten worden gewijzigd teneinde te bepalen dat ze voor de vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige rechtspersonen worden uitgebreid tot de belastbare werken in onroerende staat.

Eensdeels zou aan de vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige rechtspersonen die reeds geregistreerd zijn wegens hun intracommunautaire verwervingen geen enkele nieuwe verplichting worden opgelegd, behalve dat ze de werken in onroerende staat die belastbaar zijn op grond van artikel 19, § 2, van het BTW-Wetboek moeten aangeven.

Anderdeels zouden voor de vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige rechtspersonen die geen BTW-identificatienummer hebben dezelfde aangiftevoorwaarden kunnen gelden als die welke nu reeds bestaan als hun diensten worden verleend die ze moeten onderwerpen aan de belasting in België met toepassing van artikel 51, § 2, 1^o en 2^o, van het BTW-Wetboek. Die personen zouden worden geïdentificeerd aan de hand van een BTW-nummer zonder het letterwoord «BE», zodat ze geen intracommunautaire verwervingen kunnen verwezenlijken en daarbij zowel aan de BTW van de lidstaat van de dienstverlener als aan de Belgische BTW ontsnappen.

De regeling inzake vrijstelling van de belasting die werd ingevoerd door artikel 56, § 2, van het BTW-Wetboek en wordt georganiseerd door het koninklijk besluit nr. 19 van 29 december 1992 voor de BTW-plichtigen wier belastbare jaarlijkse omzet niet meer bedraagt dan 5 625 euro, zou moeten worden uitgebreid of aangepast teneinde de vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige rechtspersonen te ontheffen van verplichtingen die buitensporig zouden lijken ten aanzien van de eventuele geringe omvang van de werkzaamheden in onroerende staat die ze met eigen middelen en voor eigen rekening uitvoeren.

Pour maintenir l'équité à égard des assujettis exemptés et des personnes morales non assujetties, dont le rôle socio-économique ne peut être sous-estimé(1) il s'indiquerait que le montant de la franchise annuelle instaurée par l'article 56, § 2, du Code soit majoré lorsqu'il s'agit de l'imposition de travaux immobiliers visés à l'article 19, § 2, que ces personnes effectuent dans le cadre d'une des activités exemptées par l'article 44.

Le montant de la franchise doit être adapté à l'évolution du coût salarial dans le secteur de la construction(2), de manière à ce que la référence légale à la valeur normale des travaux immobiliers imposables n'en arrive pas rapidement à vider la dérogation de sa substance.

Plutôt que de laisser subsister la dérogation administrative mentionnée au § 63, E, dernier alinéa, du *Manuel de la TVA*, selon laquelle les assujettis exemptés sont dispensés, à titre d'essai depuis 1978, d'appliquer la taxe sur les travaux immobiliers de réparation, d'entretien ou de nettoyage qu'ils effectuent à leur propre usage, il serait préférable que l'article 56, § 2, relatif au régime de la franchise détermine un montant annuel à partir duquel l'assujetti exempté ou la personne morale non assujettie devrait appliquer la taxe sur la valeur normale des travaux de l'espèce (similitude avec l'actuel régime en matière d'acquisitions intracommunautaires).

En raison de l'importance de leur rôle socio-économique évoquée ci-avant, il s'indiquerait que le seuil à partir duquel les assujettis exemptés et les personnes morales non assujetties devraient appliquer la taxe à leurs travaux immobiliers de réparation, d'entretien ou de nettoyage soit fixé à un niveau sensiblement plus élevé que le seuil applicable en matière de travaux immobiliers de construction. De la sorte, on éviterait que de très nombreux travaux immobiliers courants ayant pour effet de maintenir en état opérationnel les bâtiments, qu'utilisent les assujettis exemptés et les personnes morales de droit public non assujetties pour y développer leurs activités exemptées ou non imposables, subissent une augmentation très préjudiciable de leur coût de revient.

Les critères légaux auxquels pourrait être subordonné le bénéfice de la ou des franchises en matière de travaux immobiliers que les assujettis exemptés et les personnes morales de droit public non assujetties

Om de billijkheid te handhaven ten aanzien van de vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet BTW-plichtige rechtspersonen, wier sociaal-economische rol niet mag worden onderschat(1), zou het bedrag van de door artikel 56, § 2, van het BTW-Wetboek ingevoerde jaarlijkse vrijstelling moeten worden verhoogd als het gaat om de belasting van in artikel 19, § 2, bedoelde werken in onroerende staat welke die personen uitvoeren in het kader van een van de krachtens artikel 44 vrijgestelde werkzaamheden.

Het bedrag van de vrijstelling moet worden aangepast aan de ontwikkeling van de loonkosten in de bouwsector(2) opdat de afwijking niet snel zou worden uitgehold door de wettelijke verwijzing naar de normale waarde van de belastbare werkzaamheden in onroerende staat.

In plaats van de administratieve afwijking te behouden die is vermeld in § 63, E, laatste lid, van het *BTW-Handboek*, volgens welke de vrijgestelde BTW-plichtigen bij wijze van proef sinds 1978 zijn vrijgesteld van de toepassing van de belasting op de herstellings-, onderhouds- of reinigingswerkzaamheden in onroerende staat die ze uitvoeren voor eigen gebruik, zou het de voorkeur verdienen dat in artikel 56, § 2, met betrekking tot de vrijstellingsregeling een jaarlijks bedrag wordt bepaald waarboven de vrijgestelde BTW-plichtige of de niet-BTW-plichtige rechtspersoon de belasting zou moeten toepassen op de normale waarde van de bedoelde werken (overeenkomst met de huidige regeling inzake intracommunautaire verwervingen).

Gelet op het belang van hun hierboven vermelde sociaal-economische rol, zou de drempel waarboven de vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige rechtspersonen de belasting zouden moeten toepassen op hun herstellings-, onderhouds- of reinigingswerken in onroerende staat aanzienlijk hoger moeten liggen dan die welke geldt inzake bouwwerkzaamheden in onroerende staat. Zodoende zou een zeer schadelijke stijging worden voorkomen van de kostprijs van tal van gewone onroerende werkzaamheden om de gebouwen in goede staat te houden die door vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige publiekrechtelijke rechtspersonen worden gebruikt voor hun vrijgestelde of niet-belastbare werkzaamheden.

De in het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en in het koninklijk besluit tot uitvoering ervan vastgestelde criteria inzake vrijstelling van kadastraal inkomen en van onroerende voorheffing ten behoeve

(1) Cf. «Le secteur non-marchand privé en Belgique» résultat d'une enquête réalisée par le Centre d'Économie Sociale (ULg) et le Hoger Instituut voor de Arbeid (KUL) dans le cadre du Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, éditions de la Fondation Roi Baudouin, décembre 1999.

(2) Commission paritaire de la construction, n° 124.

(1) Zie De private non-profitsector in België: resultaten van een pilootonderzoek door het Centre d'Économie sociale (ULG) en het Hoger Instituut voor de Arbeid (KUL), in het kader van het John Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project, uitgaven van de Koning Boudewijn Stichting, december 1999.

(2) Paritair comité voor het bouwbedrijf, nr. 124.

effectuent par leurs propres moyens et pour leur propre compte, pourraient s'inspirer de ceux que le Code des impôts sur les revenus 1992 et son arrêté royal d'exécution déterminent en matière d'exonération du revenu cadastral et du précompte immobilier en faveur de ce qu'il est convenu d'appeler «les secteurs privilégiés» pour l'application de l'impôt des personnes morales.

René THISSEN.
Clotilde NYSENS.
Christian BROTCORNE.

*
* *

PROPOSITION DE LOI

Article 1^{er}

La présente loi règle une matière visée à l'article 78 de la Constitution.

Art. 2

À l'article 19, § 2, alinéa 1^{er}, du Code de la taxe sur la valeur ajoutée, les mots «ou par une personne morale non assujettie» sont insérés entre le mot «assujetti» et les mots «d'un travail immobilier».

Art. 3

L'article 50, § 1^{er}, alinéa 2, du même Code est complété par un 4^o, rédigé comme suit :

«4^o lorsqu'ils déclarent conformément à l'article 53bis, § 3, effectuer un travail immobilier visé à l'article 19, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o.»

Art. 4

L'article 51, § 1^{er}, du même Code est complété par un 4^o, rédigé comme suit :

«4^o par l'assujetti qui ne réalise que des livraisons de biens ou des prestations de services ne lui ouvrant aucun droit à déduction ou par la personne morale de droit public non assujettie, lorsqu'il ou elle effectue un travail immobilier visé à l'article 19, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o.»

van wat de «bevoorrechte sectoren» wordt genoemd voor de toepassing van de rechtspersonenbelasting, kunnen model staan voor de wettelijke criteria voor de vrijstelling(en) op het stuk van de werken in onroerende staat die de vrijgestelde BTW-plichtigen en de niet-BTW-plichtige publiekrechtelijke rechtspersonen met eigen middelen en voor eigen rekening uitvoeren.

*
* *

WETSVOORSTEL

Artikel 1

Deze wet regelt een aangelegenheid als bedoeld in artikel 78 van de Grondwet.

Art. 2

In artikel 19, § 2, eerste lid, van het BTW-Wetboek, worden tussen het woord «belastingplichtige» en de woorden «van een werk in onroerende staat», de woorden «of een niet-belastingplichtige rechtspersoon» ingevoegd.

Art. 3

Artikel 50, § 1, tweede lid, van hetzelfde Wetboek, wordt aangevuld met een 4^o, luidende :

«4^o wanneer zij overeenkomstig artikel 53bis, § 3, verklaren een werk in onroerende staat uit te voeren als bedoeld in artikel 19, § 2, eerste lid, 1^o.»

Art. 4

Artikel 51, § 1, van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met een 4^o, luidende :

«4^o door de belastingplichtige die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verricht waarvoor hij geen recht op aftrek heeft of door de niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersoon, wanneer die een werk in onroerende staat uitvoert als bedoeld in artikel 19, § 2, eerste lid, 1^o.»

Art. 5

L'article 53*bis* du même Code est complété par un § 3, rédigé comme suit :

« § 3. Les assujettis qui ne réalisent que des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant aucun droit à déduction et les personnes morales de droit public non assujetties, qui ne sont pas identifiés à la taxe sur la valeur ajoutée, sont tenus, préalablement à l'exécution du premier travail immobilier pour lequel ils sont redevables de la taxe par application de l'article 19, § 2, alinéa 1^{er}, 1^o, de faire savoir qu'ils comptent exécuter un tel travail pour la première fois.

Toutefois, ces personnes sont dispensées de cette déclaration lorsqu'une telle déclaration a été faite au cours de l'année civile précédente ou lorsque, au cours de cette même année, elles étaient tenues au dépôt de la déclaration visée à l'article 53*ter* pour leurs acquisitions intracommunautaires de biens et que le montant ainsi déclaré était supérieur au seuil de 11 200 euros. »

Art. 6

À l'article 53*ter* du même Code, dans la première phrase, les mots « et 4^o » sont insérés entre les mots « à l'article 51, § 1^{er}, 2^o » et les mots «, et § 2 ».

Art. 7

Sous une section 1^{re}*bis*, intitulée « Petits travaux immobiliers visés à l'article 19, § 2 », un article 56*bis*, rédigé comme suit, est inséré dans le même Code :

« Art. 56*bis*. — Les assujettis qui ne réalisent que des livraisons de biens ou des prestations de services ne leur ouvrant aucun droit à déduction et les personnes morales de droit public non assujetties bénéficient de la franchise de la taxe pour les travaux immobiliers visés à l'article 19, § 2, lorsque la valeur normale totale des autres travaux immobiliers ne dépasse pas 8 750 euros par année civile.

La franchise est applicable à chacune des catégories de travaux immobiliers et compte tenu de la limite fixée pour chacune d'elles.

La franchise ne s'applique qu'aux travaux se rapportant aux biens immeubles que les assujettis utilisent exclusivement pour y mener les activités exemptées de la taxe par l'article 44. Elle ne s'applique qu'aux travaux se rapportant aux biens immeubles que les personnes morales de droit public

Art. 5

Artikel 53*bis* van hetzelfde Wetboek wordt aangevuld met een § 3, luidende :

« § 3. De belastingplichtigen die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verrichten waarvoor zij geen recht of aftrek hebben of de niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen die niet voor BTW-doeleinden zijn geïdentificeerd, moeten vooraleer zij een werk in onroerende staat uitvoeren waarvoor zij de eerste maal schuldenaar worden van de belasting bij toepassing van artikel 19, § 2, eerste lid, 1^o, mededelen dat ze voornemens zijn een dergelijk werk voor de eerste maal uit te voeren.

Zij zijn evenwel van die mededeling ontslagen wanneer zij een dergelijke mededeling in de loop van het voorafgaande kalenderjaar hebben gedaan of wanneer zij in de loop van datzelfde kalenderjaar voor hun intracommunautaire verwervingen van goederen gehouden waren tot het indienen van de in artikel 53*ter* bedoelde aangifte en het aldus aangegeven bedrag hoger was dan 11 200 euro. »

Art. 6

In artikel 53*ter* van hetzelfde Wetboek worden in de eerste volzin de woorden « en 4^o » ingevoegd tussen de woorden « in artikel 51, § 1, 2^o » en de woorden « en § 2 ».

Art. 7

Onder een afdeling 1*bis*, met als opschrift « Kleine werken in onroerende staat als bedoeld in artikel 19, § 2 », wordt in hetzelfde Wetboek een artikel 56*bis* ingevoegd, luidende :

« Art. 56*bis*. — De belastingplichtigen die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verrichten waarvoor zij geen recht op aftrek hebben of de niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen genieten vrijstelling van belasting voor de werken in onroerende staat bedoeld in artikel 19, § 2, wanneer de totale normale waarde van de overige werken in onroerende staat 8 750 euro per kalenderjaar niet overschrijdt.

De vrijstelling is van toepassing op elk van de categorieën werken in onroerende staat en rekening houdend met de limiet die voor elk daarvan is bepaald.

De vrijstelling is slechts van toepassing op de werken die betrekking hebben op de onroerende goederen die de belastingplichtigen uitsluitend gebruiken om er de door artikel 44 van belasting vrijgestelde werkzaamheden te verrichten. Ze is slechts van toepassing op de werken die betrekking hebben

non assujetties utilisent pou y mener des activités non imposables ou des activités exemptées par l'article 44.

Les limites fixées à l'alinéa 1^{er} sont adaptées chaque année en fonction de l'évolution du coût salarial brut dans le secteur de la construction immobilière, tel qu'il est déterminé par la commission paritaire compétente. Le Roi détermine les modalités de cette adaptation.»

Art. 8

À l'article 60, § 1^{er}, alinéa 2, les mots «et aux travaux immobiliers visés à l'article 19, § 2» sont insérés entre les mots «achats effectués à l'étranger» et les mots «les livres et documents comptables».

5 mars 2004.

René THISSEN.
Clotilde NYSENS.
Christian BROTCORNE.

op de onroerende goederen die de niet-belastingplichtige publiekrechtelijke rechtspersonen gebruiken om er niet-belastbare of door artikel 44 vrijgestelde werkzaamheden te verrichten.

De in het eerste lid bepaalde limieten worden jaarlijks aangepast op grond van de ontwikkeling van de bruto loonkosten in de betrokken sector van de woningbouw zoals die wordt bepaald door het bevoegd paritair comité. De Koning bepaalt op welke wijze die aanpassing geschiedt.»

Art. 8

In artikel 60, § 1, tweede lid, worden tussen de woorden «de in het buitenland verrichte aankopen,» en de woorden «van de handelsboeken», de woorden «en de werken in onroerende staat als bedoeld in artikel 19, § 2,» ingevoegd.

5 maart 2004.