

BELGISCHE SENAAT

ZITTING 1973-1974.

23 NOVEMBER 1973.

Voorstel van wet tot wijziging van de artikelen 30 en 31 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen.

TOELICHTING

Artikel 30 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen luidt als volgt :

« De baten van vrije beroepen, van ambten, posten of andere winstgevende bezigheden, als bedoeld in artikel 20, 3°, worden vastgesteld door van het totale bedrag der ontvangsten de uitgaven af te trekken die aan het uitoefenen van het bedrijf eigen zijn.

» Zij omvatten bovendien :

» 1° alle vermeerderingen die voortvloeien uit meerwaarden verwezenlijkt op activa aangewend tot het uitoefenen van het bedrijf;

» 2° de vergoedingen van alle aard die gedurende het uitoefenen van het bedrijf verkregen zijn, hetzij als compensatie of ter gelegenheid van enigerlei handeling waaruit een vermindering van de activiteit of van de eraan verbonden baten zou voortvloeien, hetzij als volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke baatderving. »

Artikel 30, eerste lid is overgenomen uit het oude artikel 30 van de gecoördineerde wetten betreffende de inkomstenbelastingen, maar het tweede lid is een nieuwe bepaling ingevoegd door de wet van 1962.

Artikel 30, tweede lid, 1°, rekent — afgezien van sommige vrijstellingen — tot de belastbare baten, de vermeerderingen die voortvloeien uit meerwaarden die gedurende de uitoefening van een vrij beroep, een ambt, post of winstgevende bezigheid zijn verwezenlijkt op activa aangewend voor de uitoefening van die bedrijvigheid.

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1973-1974.

23 NOVEMBRE 1973.

Proposition de loi portant modification des articles 30 et 31 du Code des impôts sur les revenus.

DEVELOPPEMENTS

L'article 30 du Code des impôts sur les revenus est ainsi conçu :

« Les profits de professions libérales, charges, offices ou autres occupations lucratives, visés à l'article 20, 3°, sont constitués par la différence entre les recettes totales et les dépenses inhérentes à l'exercice de la profession.

» Il comprennent, en outre :

» 1° tous les accroissements qui résultent des plus-values réalisées sur des avoirs affectés à l'exercice de la profession;

» 2° les indemnités de toute nature obtenues, au cours de l'exercice de la profession, soit en compensation ou à l'occasion d'un acte susceptible d'entraîner une réduction de l'activité ou des profits de celle-ci, soit en réparation totale ou partielle d'une perte temporaire des profits. »

Tandis que le premier alinéa de l'article 30 reproduit le texte de l'ancien article 30 des lois coordonnées relatives aux impôts sur les revenus, l'alinéa 2 constitue une innovation due à la loi de 1962.

L'article 30, alinéa 2, 1°, range parmi les profits imposables — sous réserve de certaines immunisations — les accroissements qui résultent de plus-values réalisées, en cours d'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative, d'avoirs affectés à cet exercice.

De administratieve commentaar (Commentaar 30/8) luidt in dit verband als volgt :

« 2° Vaststelling van het bedrag van de meerwaarde.

» Het bedrag van de meerwaarden verwezenlijkt op activa aangewend tot het uitoefenen van een vrij beroep, enz., wordt bepaald volgens dezelfde regelen als die van de meerwaarden behaald op activa aangewend tot de exploitatie van een nijverheid, handel, enz. (over het algemeen : verschil tussen de realisatieprijs en de kostprijs, verminderd met de vroeger op fiscaal gebied aangenomen afschrijvingen of waardeverminderingen of verhoogd met de vroeger belaste meerwaarden). »

Deze commentaar is evenwel onvolledig want men dient ook artikel 31, 1°, in aanmerking te nemen.

Dat artikel luidt als volgt :

« Artikel 31. — Winsten en baten als bedoeld in artikel 20, 4°, zijn :

» 1° die welke worden behaald of vastgesteld uit hoofde of ter gelegenheid van de volledige en definitieve stopzetting, door de belastingplichtige, van de exploitatie van zijn bedrijf of van de uitoefening van een vrij beroep, een ambt, post of winstgevende bezigheid en die voortkomen van meerwaarden op lichamelijke activa, met inbegrip van grondstoffen, produkten en koopwaren, die voor die exploitatie, dat beroep of die bezigheid werden aangewend. »

Hieruit volgt dat de meerwaarden die worden « vastgesteld » bij stopzetting van een vrij beroep eveneens belastbaar zijn.

Het wettelijk stelsel heeft als gevolg dat de vrije beroepen, ambten, posten of andere winstgevende bezigheden worden gelijkgesteld met de handelaars, ofschoon de wijze waarop de belastbare grondslag voor die twee categorieën belastingplichtigen wordt vastgesteld, volkomen verschilt. De handelaars moeten een inventaris bijhouden waarin met name de activa voorkomen die aangewend worden voor de uitoefening van het bedrijf, maar de vrije beroepen worden belast op het verschil tussen de ontvangsten en de uitgaven en niet op de winst die blijkt na vergelijking van twee opeenvolgende activa (zie o.m. administratieve commentaar 30/9.1).

Nu is het wel gebeurd dat belastingplichtigen bij de aftrek-baren beroepsuitgaven de afschrijving optelden van goederen die aangewend werden voor de uitoefening van hun beroep, met name autovoertuigen : de opbrengst van de verkoop van die goederen voor een hogere prijs dan hun residuaire waarde gaf dan een meerwaarde te zien die evenwel niet belastbaar was omdat die verkoop geen beroepsverrichting was.

Het was dus ongetwijfeld billijk de vroegere wetgeving in dit opzicht aan te vullen. Maar feitelijk diende men alleen de gevolgen te ondervangen van toegestane overdreven afschrijvingen.

De wetgever van 1962 heeft zich hiermede echter niet tevreden gesteld. Hij heeft een algemene formule aangenomen waarvan hij de mogelijke gevolgen niet helemaal heeft overzien.

Le commentaire administratif (Commentaire 30/8) s'exprime à cet égard ainsi qu'il suit :

« 2° Détermination du montant de la plus-value :

» Le montant des plus-values réalisées sur des avoir affectés à l'exercice d'une profession libérale, etc. est déterminé suivant les mêmes règles que celles applicables aux plus-values réalisées sur des avoirs affectés à une exploitation industrielle, commerciale, etc. (en général, différence entre le prix de réalisation et le prix de revient, diminuée des amortissements ou moins-values antérieurement admis au point de vue fiscal ou augmentée des plus-values antérieurement taxées). »

Ce commentaire est toutefois incomplet, car l'article 31, 1°, doit également être pris en considération.

Il est ainsi conçu :

« Article 31. — Les bénéfices ou profits visés à l'article 20, 4°, sont :

» 1° ceux qui sont obtenus ou constatés en raison ou à l'occasion de la cessation complète et définitive par le contribuable de l'exploitation de son entreprise ou de l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative et qui proviennent d'accroissements des avoirs corporels ou incorporels, y compris les matières premières, produits et marchandises ayant été affectés à cette exploitation, profession ou occupation. »

Il s'ensuit que, dans le cas de la cessation de l'exercice d'une profession indépendante, les plus-values qui seraient « constatées » à l'occasion de la cessation de cette occupation seront également imposables.

Le système légal a pour effet d'assimiler les professions libérales, charges ou offices ou occupations lucratives aux commerçants, bien que le mode de détermination de la base imposable pour ces deux catégories de redevables soit complètement différent. Tandis que les commerçants doivent tenir un inventaire, dans lequel figurent notamment les avoirs affectés à l'exercice de leur profession, les titulaires de professions libérales sont imposés sur la différence entre les recettes et les dépenses et non sur le bénéfice résultant de la comparaison de deux avoirs successifs (voir notamment commentaire administratif, Commentaire 30/9.1).

Toutefois, il s'est fait que, parmi les dépenses professionnelles déductibles, les redevables ont compris l'amortissement de certains biens utilisés pour l'exercice de la profession, en particulier les véhicules automobiles : le produit de la réalisation de ces biens, pour un prix excédant sa valeur résiduaire, faisait apparaître une plus-value qui, toutefois, n'était pas taxable, cette réalisation n'étant pas une opération professionnelle.

Il était assurément équitable de compléter à cet égard la législation antérieure. En réalité, l'on devait simplement corriger les conséquences de ce que des amortissements excessifs avaient été admis.

Le législateur ne s'est point contenté, en 1962, de remédier à cette situation. Il a adopté une formule générale dont les conséquences ont pu lui échapper.

De tekst levert weliswaar geen moeilijkheden op wanneer roerende goederen zijn verkocht die kort te voren werden verkregen en die specifiek voor de uitoefening van het beroep waren bestemd — zoals geneeskundige of kantoorbenodigdheden — maar de zaken liggen anders wanneer die tekst moet worden toegepast op vaste goederen waarin het vrij beroep wordt uitgeoefend. (Zie Baltus, « La taxation des plus-values des avoirs affectés à l'exercice de la profession », *Journal pratique de droit fiscal*, 1969, blz. 1).

In dat geval rijzen voor de administratie zowel als voor de belastingplichtigen de volgende moeilijkheden op :

1. Wat is de norm van de aanwending ?

Mag men het gebruik van een deel van een geërfd vast goed beschouwen als een aanwending, waardoor de meerwaarde in geval van vervreemding kan worden belast ? Het gaat hier niet om een « risicodragend » goed in de zin van de rechtspraak met betrekking tot de uitsluitende nijverheids- en handelsgoederen. Het werd niet verkregen met beroepswinsten. Het is een bestanddeel van het privé-vermogen van de belastingplichtige die geen « kapitaal », in de ruime zin van het woord, in een onderneming investeert.

2. Wat dient te worden verstaan onder tegeldemaking ?

Indien alleen moest worden gelet op artikel 30, zou het probleem vrij eenvoudig zijn : er zou een belastbare meerwaarde ontstaan telkens als er een vervreemding in welke vorm ook zou plaatshebben.

Maar er is ook artikel 31 dat, wanneer de uitoefening van een beroep wordt stopgezet, de meerwaarden belast die dan worden « vastgesteld ».

Die « vaststelling » geschiedt, volgens de administratieve commentaar, op grond van « enigerlei akte opgemaakt bij of na de stopzetting van de activiteit waarin die activa waren aangewend » (Commentaar 31/15).

Als voorbeeld van een « vaststelling » noemt dezelfde commentaar de aangifte van een nalatenschap. Bijgevolg zouden de erfgenamen van een belastingplichtige die een vrij beroep heeft uitgeoefend, niet alleen gehouden zijn tot betaling van de successierechten op een onroerend goed dat aan hun rechtsvoorganger heeft toebehoord, maar eveneens tot betaling van inkomstenbelasting op de meerwaarde vastgesteld bij de aangifte van nalatenschap : moet die belasting worden gevoegd bij de inkomsten van de overledene die nog niet zijn belast, hoewel die overledene die meerwaarde vanzelfsprekend nooit heeft verworven en evenmin partij is geweest in een akte waarbij die meerwaarde werd vastgesteld, of moet die belasting worden betaald door de erfgenamen zelf, hoewel zij het vrije beroep van hun rechtsvoorganger niet uitoefenen ? Het besluit is dat deze belasting aan niemand ten laste kan worden gebracht, waaruit dan blijkt dat de wettekst heel wat voorbehoud vergt.

Bovendien kan men in de administratieve onderrichtingen eveneens lezen (Commentaar 31/18) :

« De vastgestelde meerwaarden op de in 31/9, b, bedoelde lichamelijke activa worden niet als winsten of baten aangereken, wanneer die activa tussen de datum van de stopzetting

En effet, si le texte s'applique sans difficulté en cas de cession d'objets mobiliers acquis à une date récente et qui sont spécifiquement adaptés à l'exercice de la profession — tel le matériel médical ou le matériel de bureau —, il n'en va pas de même lorsqu'on entend appliquer ce texte à des immeubles dans lesquels les titulaires de ces professions exercent leur activité. (Voir Baltus — « La taxation des plus-values des avoirs affectés à l'exercice de la profession », *Journal pratique de droit fiscal*, 1969, p. 1).

Les difficultés qui se présentent aussi bien pour l'administration que pour les redevables, sont les suivantes :

1. Quel est le critère de l'affectation ?

Peut-on considérer comme une affectation, qui permettrait d'imposer la plus-value en cas de cession, l'utilisation partielle d'un immeuble recueilli par voie de succession ? Cet immeuble n'est pas « mis en risque » au sens de la jurisprudence applicable aux seules matières industrielles et commerciales. Il n'a pas été acquis à l'aide des profits professionnels. Il fait partie du patrimoine privé du redevable, lequel n'investit pas un « capital » au sens large dans une entreprise.

2. Que faut-il entendre par réalisation ?

S'il n'était question que de l'article 30, le problème serait relativement simple : la plus-value taxable résulterait d'une aliénation sous une forme quelconque.

Mais l'article 31 frappe également, en cas de cessation de l'exercice de la profession, les plus-values qui résultent d'une « constatation ».

Cette constatation, selon le commentaire administratif, résultera « d'un acte quelconque dressé lors de la cessation de l'activité à laquelle ces éléments étaient affectés ou ultérieurement » (Commentaire, 31/15).

Comme exemple de « constatation », le même Commentaire (31/16) cite la déclaration de succession. Par conséquent, les héritiers d'un redevable ayant exercé une profession libérale seraient tenus non seulement du paiement des droits de succession sur un immeuble ayant appartenu à leur auteur, mais il y aurait lieu au paiement d'un impôt sur les revenus sur la plus-value constatée à l'occasion de la déclaration de succession : cet impôt devrait-il s'ajouter aux revenus encaissés par le défunt et non encore imposés, alors que le défunt n'a jamais — c'est l'évidence même — réalisé cette plus-value ni été partie à un acte qui l'a constatée ou bien cet impôt va-t-il être supporté par les héritiers eux-mêmes bien qu'ils n'exercent pas la profession libérale de leur auteur ? On doit en conclure que cet impôt ne peut être mis à charge de personne, ce qui fait ressortir combien le texte légal appelle de réserves.

D'autre part, nous lisons plus loin dans les Instructions administratives (Commentaire 31/18) :

« Les plus-values constatées sur les éléments d'actif corporels visés au 31/9, b), ne sont pas considérées comme des bénéfices ou profits lorsque ces éléments ont été employés

en die van de akte waarbij de meerwaarde wordt vastgesteld, op een duurzame wijze uitsluitend tot niet-bedrijfsdoeleinden (door de eigenaar of door een derde) werden gebruikt of aangewend.

» Deze uitzondering geldt evenwel niet voor activa (zoals b.v. industriële gebouwen en machines, vrachtwagens en -schepen, tot specifieke handels- of ambachtelijke doeleinden ingerichte ruimten, enz.) die uiteraard slechts voor professionele doeleinden bruikbaar zijn en waaraan na de stopzetting van de bedrijfsactiviteit geen aanpassingswerken werden gedaan, die ze tot uitsluitend privé-gebruik geschikt maken (zie ook 31/11, lid 3). »

Hieruit blijkt dus dat de gelijkstelling van de « vaststelling » met de werkelijke tegeldemaking het vraagstuk van de onttrekking van het goed aan zijn bestemming doet rijzen. Maar hier vervalt men dan in volslagen onzekerheid.

Na de stopzetting van de activiteit is de meerwaarde niet meer belastbaar als het goed aan zijn bestemming wordt onttrokken en wel « op een duurzame wijze ». Wat betekent dit ?

En kan de onttrekking van een goed aan zijn bestemming gedurende de uitoefening van die activiteit kort van duur zijn ?

3. Hoe wordt de meerwaarde berekend ?

Dit is in de regel geen probleem voor industriëlen en handelaars, die de geraamde waarde van hun onroerende goederen in hun inventaris en hun balans opgeven. De meerwaarde en haar omvang kan derhalve gemakkelijk worden vastgesteld door vergelijking van de verkoopprijs met de inventariswaarde.

Maar het uitgangspunt, nl. de oorspronkelijke investeringswaarde, komt nergens voor in de schrifturen van een belastingplichtige die geen industrieel of handelaar is.

Wat is b.v. de investeringswaarde van een goed dat iemand eens heeft geërfd en op zekere dag gaat aanwenden voor de uitoefening van zijn beroep ?

Bovendien wordt algemeen aangenomen dat de investeringswaarde niet kan teruggaan tot vóór de inwerkingtreding van de wet van 1962, aangezien de meerwaarde van onroerende goederen vóór die datum niet belastbaar was en zij bijgevolg, als reeds verkregen hoewel niet uitgedrukt, niet belast kan worden zonder het beginsel van de niet-terugwerkende kracht van de wetten te schenden.

Ten slotte — maar deze opmerking geldt voor alle meerwaarden — is de belasting van de meerdere waarde van goederen die in hun oorspronkelijke staat bewaard zijn gebleven en geen specifieke aanpassingen hebben ondergaan waardoor zij bijzonder geschikt geworden zijn voor de uitoefening van een bedrijf, niets anders dan een belasting geheven naar aanleiding van de vermindering van de koopkracht van het geld (zie « Bulletin de l'Union des Avocats », « Omnia Fraterne », 1968-1969, nr. 4, blz. 9 en 3).

ou affectés d'une manière durable, exclusivement à des fins non professionnelles (par le propriétaire ou par un tiers) entre la date de la cessation et celle de l'acte dans lequel la plus-value a été constatée.

» Cette exception ne vaut toutefois pas pour des éléments d'actif (comme par exemple bâtiments et machines industrielles, camions, bateaux servant au transport de marchandises, terrains aménagés dans des buts spécifiquement commerciaux ou artisanaux, etc) qui, par essence, ne sont utilisables qu'à des fins professionnelles et auxquels il n'est pas effectué, après la cessation de l'activité professionnelle, des travaux d'aménagement les rendant exclusivement propres à un usage privé (voir aussi 31/11, alinéa 3). »

On voit donc que l'assimilation de la « constatation » à la réalisation effective fait surgir le problème de la désaffectation. Ici tout est obscurité et incertitude.

Après la cessation de l'activité considérée, la désaffectation mettra un terme à l'impossibilité de plus-value, pour autant qu'elle soit « durable ». Qu'est-ce à dire ?

Et quant à la désaffectation d'un bien pendant le cours de l'exercice de l'activité considérée, pourra-t-elle être instantanée ?

3. Comment se calculera la plus-value ?

Ce problème, en règle générale, ne se pose pas pour les industriels et commerçants, lesquels évaluent leurs biens immobiliers dans leur inventaire et leur bilan. Il est dès lors aisé de déterminer l'existence et l'importance de la plus-value par comparaison entre le prix de réalisation et la valeur d'inventaire.

Par contre, la base de départ — la valeur originarie d'investissement — ne figure pas dans les écritures du redevable, lorsqu'il ne s'agit pas d'un industriel ou d'un commerçant.

Voici le cas d'une personne ayant autrefois recueilli un immeuble dans une succession et qui, un jour, l'affecte à l'exercice de sa profession. Quelle sera la valeur d'investissement ?

D'autre part, il est généralement soutenu que la valeur d'investissement ne peut remonter au-delà de l'époque de la mise en vigueur de la loi de 1962, puisqu'avant cette date la plus-value immobilière n'était pas une matière imposable et que, dès lors, la plus-value, déjà acquise bien que non exprimée, ne saurait être désormais frappée de l'impôt sans que soit violé le principe de la non-rétroactivité des lois.

Enfin — mais cette remarque concerne la taxation de toutes les plus-values — la taxation de plus-values de biens qui demeurent dans leur état primitif sans recevoir d'aménagements spécifiques les rendant particulièrement aptes à l'exercice d'une profession, n'est autre chose qu'une imposition perçue à l'occasion de la dépréciation du pouvoir d'achat de la monnaie (voir Bulletin de l'Union des Avocats « Omnia Fraterne », 1968-1969, n° 4, p. 9 et 3).

Commentaar bij de artikelen.

ARTIKEL 1.

De opneming in de huidige wetgeving van het bepaalde in artikel 1 van het voorstel beantwoordt aan een praktische noodwendigheid en aan de billijkheid die de wetgever dient na te streven.

Immers, zoals het thans luidt, belast artikel 30, tweede lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen « alle vermeerderingen die voortvloeien uit meerwaarden verwezenlijkt op activa aangewend tot het uitoefenen van het bedrijf » van vrije beroepen, ambten, posten of andere winstgevende bezigheden bedoeld in artikel 20, 3°, waardoor de beoefenaars van vrije beroepen op dit punt worden gelijkgesteld met industriëlen en handelaars.

Het begrip aanwending van een roerend of onroerend goed door een industrieel of handelaar voor de uitoefening van zijn bedrijf levert geen grote moeilijkheden op. De administratie is van oordeel dat een goed aangewend is zodra het niet alleen is opgenomen in de inventaris voor zijn boekhoudkundige waarde, maar vooral als het mede de risico's van het bedrijf draagt. (E. Bours, « La notion du revenu taxable ... », Gembloux, 1952, blz. 293).

Dit geldt niet voor de beoefenaars van vrije beroepen, ambten, posten of andere winstgevende bezigheden, waar bezwaarlijk kan worden gesproken van een risicodragend goed.

Men kan het namelijk niet zo stellen dat die belastingplichtigen er in de uitoefening van hun beroep naar streven materiële goederen winst te doen afwerpen. Hun activiteit is hoofdzakelijk van intellectuele aard en meestal gebruiken zij voor hun bedrijf alleen gewone vaste goederen die niet grondig zijn veranderd om die beroepsbedrijvigheid uit te oefenen en bovendien heeft die bedrijvigheid doorgaans geen enkele invloed op de waarde van het goed.

Maar toch moeten zij dikwijls bepaalde roerende en onroerende goederen voor de uitoefening van hun bedrijf aanwenden : kantoomaterieel, bibliotheek, enz., en vooral de lokalen waarin zij hun beroep uitoefenen.

Zo dienen als aangewend tot de uitoefening van een vrij beroep te worden beschouwd de roerende en onroerende goederen die de beoefenaar ervan uitsluitend voor beroepsdoeleinden gebruikt zoals, bij voorbeeld, de onroerende goederen of de gedeelten van onroerende goederen, die niet tot gezinswoning dienen, evenals het kantoommeubilair of -materieel, waarvan de onderhoudskosten en afschrijvingen integraal als aftrekbare bedrijfslasten zijn aanvaard.

Hetzelfde geldt voor de roerende goederen (autovoertuigen) of voor de onroerende goederen (allerhande installaties met inbegrip van de onroerende goederen door bestemming) die niet uitsluitend voor beroepsdoeleinden worden gebruikt, maar waarvan de onderhoudskosten, met uitsluiting van de eenvoudige kosten van schoonmaak, verwarming en verlichting, alsmede de herstellingskosten, de verbouwkosten, de afschrijvingen ... als aftrekbare bedrijfslasten werden aanvaard mits met een verhoudingsgewijze

Commentaire des articles.

ARTICLE 1^{er}.

L'introduction dans la législation actuelle de la disposition reprise à l'article 1^{er} de la proposition répond à des préoccupations pratiques et rencontre le souci d'équité qui doit animer le législateur.

En effet, dans sa forme actuelle, l'article 30, alinéa 2, 1°, du Code des impôts sur les revenus taxe « tous les accroissements qui résultent des plus-values réalisées sur des avoirs affectés à l'exercice » des professions libérales, charges, offices ou autres occupations lucratives visées à l'article 20, 3°, tendant ainsi à assimiler sur ce point les titulaires des professions libérales aux industriels et commerçants.

La notion d'affectation d'un bien, mobilier ou immobilier, par un industriel ou par un commerçant à l'exercice de son activité ne présente aucune difficulté majeure. L'administration considère que l'affectation d'un bien est réalisée dès que ce dernier est non seulement repris à l'inventaire pour sa valeur comptable, mais surtout s'il est soumis aux risques de l'entreprise. (E. Bours, « La notion de revenu taxable ... », Gembloux, 1952, p. 293.)

Il n'en va pas de même pour les titulaires de professions libérales, charges ou offices, ou occupations lucratives pour lesquels l'on peut difficilement parler de « soumission d'un bien aux risques de l'entreprise ».

L'on ne peut en effet considérer que l'activité de ces redevables a pour objectif de faire fructifier une masse de biens matériels. L'activité de ces redevables est essentiellement d'ordre intellectuel et, dans la plupart des cas, ils se bornent à utiliser, dans l'exercice de leur activité, des immeubles ordinaires qui ne subissent pas d'aménagements fondamentaux pour les adapter à l'activité professionnelle et cette activité n'a, en général, aucune influence sur la valeur de l'immeuble.

Il n'en est pas moins vrai qu'en fait ces redevables doivent fréquemment affecter certains biens, mobiliers et immobiliers, à l'exercice de leur profession : matériel de bureau, bibliothèque, etc., et surtout les locaux dans lesquels ils exercent leur profession.

C'est ainsi qu'il faut considérer comme affectés à l'exercice d'une profession libérale les biens mobiliers et immobiliers que le titulaire de la profession libérale emploie ou utilise exclusivement à des fins professionnelles comme, par exemple, les immeubles ou parties d'immeubles distincts de l'habitation familiale ainsi que le mobilier ou le matériel de bureau dont les frais d'entretien et les amortissements ont été intégralement admis comme charges professionnelles déductibles.

Il en va de même pour les biens mobiliers (véhicules automobiles) ou immobiliers (installations diverses, y compris les immeubles par destination) qui ne sont pas employés ou utilisés à des fins exclusivement professionnelles mais pour lesquels des frais d'entretien, à l'exclusion des simples charges de nettoyage, de chauffage et d'éclairage, et des frais de réparations, de transformations, d'amortissement ... ont été admis comme charges professionnelles déductibles, sous réserve d'une ventilation proportionnelle lorsque l'élément

omslagregeling wanneer het goed zowel voor private als voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt. (Verslag Kamer nr. 264.42 (zitting 1961-1962), blz. 73, Hand. Kamer, 14 juni 1962; blz. 39. Verslag Senaat nr. 366 (zitting 1961-1962), blz. 90 v.v., Handelingen Senaat, 10 oktober 1962, blz. 1776 v.v., Bulletin der Belastingen, 1964, nr. 404, speciaal, nr. 195).

De Administratie der directe belastingen heeft er zich zeer lang tegen verzet dat de belastingplichtigen van hun ontvangsten de afschrijving zouden mogen aftrekken van de eigen gebouwde onroerende goederen die voor de uitoefening van hun bedrijf dienen.

Dat is nu zeker niet meer het geval, want het is natuurlijk onmogelijk de afschrijving te verbieden en tevens de meerwaarde te belasten.

Immers, indien de belastingplichtige zelf in zijn boeken aangeeft dat het goed deel uitmaakt van zijn bedrijf, indien hij van oordeel is dat de waardevermindering van dat goed een vermindering van zijn bedrijfsvermogen tot gevolg heeft en een aftrekbare bedrijfslast is, kan hij normalerwijs niet betwisten dat de meerwaarde een belastbare vermeerdering is. In dat geval is de belasting van de meerwaarde trouwens dikwijls slechts een billijke compensatie van overdreven of onverantwoorde afschrijvingen die eerder werden toegepast.

Men dient bijgevolg als beginsel voorop te stellen dat er slechts sprake kan zijn van aanwending indien afschrijvingen werden toegepast.

Maar om de eerder aangehaalde redenen en aangezien het probleem van de aanwending voor de vrije beroepen blijft bestaan, bestaat de praktische oplossing hierin dat de belastingplichtige persoonlijk aangeeft welke goederen hij voor de uitoefening van zijn beroepsbedrijvigheid wenst aan te wenden, dat hij de afschrijving ervan vraagt en verkrijgt. Vanaf dat ogenblik mag het goed onbetwistbaar worden beschouwd als aangewend voor de uitoefening van zijn beroep.

Hij zal eventueel ook verkrijgen dat de grote herstellingskosten mogen worden afgetrokken, zodat alleen de herstellingen tot onderhoud als normale bedrijfslasten gelden, ongeacht of de belastingplichtige eigenaar dan wel huurder is van het onroerend goed waar hij zijn beroep uitoefent.

Ten slotte kan de vraag worden gesteld of de belastingplichtige, in geval van aanwending van een onroerend goed, niet het recht zou hebben te vragen dat de renten van de lening waarmee dat onroerend goed is aangekocht, in zijn bedrijfslasten worden begrepen. Over het algemeen eist de Administratie dat de belastingplichtige, wat betreft de renten van de lening die hij als bedrijfslasten wil doen aannemen, het bewijs levert dat de lening in het bedrijf werd geïnvesteerd. Het is ons niet bekend dat de Administratie dat ook aanvaardt voor de vrije beroepen. Theoretisch is dit niet onmogelijk, maar het spreekt vanzelf dat die mogelijkheid zou moeten worden onder ogen gezien in geval van aangifte.

Men merke op dat de voorgestelde nieuwe regeling slechts betrekking heeft op de meerwaarde van gebouwde onroerende goederen, door de belastingplichtigen aangewend voor de uitoefening van hun bedrijf, want voor de meer-

considéré est utilisé à la fois à des fins professionnelles et privées. (Rapport Chambre n° 264-42 (session de 1961-1962), p. 73. Ann. Chambre, 14 juin 1962, p. 39. Rapport Sénat n° 366 (session de 1961-1962), pp. 90 ss. Ann. Sénat 10 octobre 1962, pp. 1776 ss. Bulletin des Contributions, 1964, n° 404, spécial, n° 195).

Pendant très longtemps, l'administration des contributions directes s'est opposée à ce que les redevables déduisent de leurs recettes l'amortissement des immeubles bâtis dont ils étaient propriétaires et qui servaient à l'exercice de leur activité.

Il n'en est certes plus de même actuellement, car il est évidemment impossible de prétendre à la fois interdire l'amortissement et taxer la plus-value.

En effet, si le redevable indique lui-même dans ses écritures que le bien fait partie de son entreprise, s'il considère que sa dépréciation entraîne une diminution de son patrimoine professionnel et une charge déductible, il ne pourra normalement contester que la plus-value constitue un accroissement imposable. D'ailleurs, dans ce cas, la taxation de la plus-value ne sera souvent qu'une juste compensation d'amortissements antérieurs exagérés ou injustifiés.

Il convient donc de poser en principe que pour qu'il ait l'affectation, il faut nécessairement qu'il y ait un amortissement.

Mais pour les motifs indiqués précédemment, le problème de l'affectation restant posé pour ce qui concerne les professions libérales, la solution pratique consiste à ce que le redevable fasse personnellement la déclaration des biens qu'il désire affecter à l'exercice de son activité professionnelle, qu'il en sollicite l'amortissement et l'obtienne. Dès cet instant, l'on pourra considérer le bien envisagé comme incontestablement affecté à l'exercice de sa profession.

Il obtiendra éventuellement aussi la possibilité de déduire les frais de grosses réparations, tandis que, seules, les réparations d'entretien font partie des charges professionnelles normales, que le redevable soit propriétaire ou locataire de l'immeuble où il exerce sa profession.

On peut enfin se demander si, en cas d'affectation d'un immeuble, le redevable ne serait pas en droit de solliciter l'inclusion dans ses charges professionnelles des intérêts d'un emprunt ayant été utilisé pour l'acquisition de cet immeuble. L'administration exige d'une manière générale que, pour les intérêts d'un emprunt que le redevable veut faire admettre comme dépense professionnelle, ce redevable fasse la preuve de ce que le produit de l'emprunt a été investi dans l'exploitation. Nous n'avons pas connaissance de ce qu'en fait, l'administration l'ait admis en ce qui concerne les professions libérales. Théoriquement, la chose n'est pas impossible, mais il va de soi que cette faculté devrait être réservée en cas de déclaration.

Remarquons que l'innovation proposée ne concerne que les plus-values afférentes aux immeubles bâtis affectés par les redevables à l'exercice de leur activité, car pour les plus-values réalisées sur les meubles au cours de l'exercice de la

waarden die tijdens de uitoefening van het beroep zijn verwezenlijkt op roerende goederen, bestaat er geen praktische moeilijkheid. Deze roerende zaken worden doorgaans gekocht gedurende de uitoefening van de bedrijvigheid en de Administratie kent de aankoop prijs. De gebruiksduur is bovendien vrij kort.

Er mag dus niet op dezelfde wijze worden gehandeld voor de onroerende goederen, tenzij en in zo ver de afschrijving van die goederen aan de Administratie is gevraagd en deze ze heeft toegestaan.

De praktische oplossing die zich ter voorkoming van administratieve willekeur en onzekerheid bij de belastingplichtige opdringt, bestaat erin dat de belastingplichtige zelf verklaart voor welk onroerend goed of gedeelte van een onroerend goed, waarin hij zijn beroepsbedrijvigheid uitoefent, hij de afschrijving als bedrijfslast wenst af te trekken.

In die verklaring van aanwending moet bovendien de geschatte waarde van het aangewend goed worden vermeld want deze schatting is noodzakelijk als grondslag voor de berekening van de eventuele meerwaarde.

Bij die geschatte waarde moeten de eventuele verbouwings- of vergrotingskosten worden gevoegd. Hiervoor dient een aanvullende aangifte te worden gedaan.

Hoe zal de belastingplichtige, in het huidige stelsel, de kosten bepalen van de werken die een meerwaarde voor het gebouwde onroerend goed hebben opgeleverd? Geen enkele wet verplicht hem bepaalde stukken (bestekken, facturen, kwitanties, enz.) gedurende onbepaalde tijd te bewaren; hij zou trouwens praktisch gesproken niet in staat zijn het langer dan enkele jaren te doen. Maar toch is het zo dat hij de kosten moet bepalen op het ogenblik van de tegeldemaking, soms wel veertig jaar na de werken.

Naar onze opvatting moet die aangifte en de schatting uiteraard door de Administratie der directe belastingen worden gecontroleerd.

Afgezien van het feit dat de aangifte van de belastingplichtige, krachtens de wet van 20 november 1962 vermoed wordt juist te zijn (memorie van toelichting (Gedr. St. K. 264-1 (1961-1962), blz. 109; verslag Senaat nr. 366 (1961-1962), blz. 289) zodat de belastingplichtige door zijn aangifte gebonden is (Cass. 22 maart 1949, Pas. 1949, I, 221; Cass. 31 mei 1949, Pas. 1949, I, 407), beschikt de administratie over uiterst ruime bevoegdheden om de oprechtheid en de juistheid ervan te toetsen.

De controlemiddelen waarover de belastingadministratie beschikt, zijn die welke haar in de bestaande wetgeving zijn verleend, zodat het dus overbodig is ze in de voorgestelde tekst andermaal te vermelden.

Het spreekt vanzelf dat de Administratie, wanneer geen aangifte is gedaan, geen afschrijving zal aanvaarden, evenmin als enige aftrek van interesten van leningen die voor de aankoop van het onroerend goed hebben gediend en ook geen aftrek van grote herstelkosten.

profession, il n'y a pas de difficulté pratique. Ces éléments mobiliers ont normalement été acquis pendant la période d'activité professionnelle et leur prix d'achat est connu de l'administration. La durée d'emploi de ce matériel est de plus assez courte.

Dès lors, il ne peut en aller de même pour les biens immobiliers que dans la mesure où l'amortissement de ces biens a été demandé à l'administration et accordé par elle.

Et la solution pratique qui s'impose, afin d'éviter l'arbitraire de l'administration et toute incertitude dans le chef du redevable, est que ce dernier déclare lui-même quel est l'immeuble ou quelle est la partie d'immeuble dans lequel ou dans laquelle il exerce son activité professionnelle, dont il désire déduire l'amortissement à titre de dépense professionnelle.

Cette déclaration d'affectation devra, en outre, mentionner l'évaluation du bien affecté, cette évaluation étant indispensable pour servir de base de calcul de la plus-value éventuelle.

De même, il y aura lieu d'ajouter à cette évaluation le coût éventuel des transformations ou agrandissements. Ceci fera l'objet d'une déclaration complémentaire.

A cet égard, dans le système actuel, comment le redevable établira-t-il le coût de ces travaux dont il résulte une plus-value pour un immeuble bâti? Aucune loi ne l'oblige à conserver des archives (devis, factures, quittances, etc.) pendant une durée indéterminée et pareille conservation dépasse d'ailleurs les possibilités pratiques des redevables, au-delà de quelques années. Or, c'est au moment d'une réalisation, peut-être quarante ans après les travaux qu'il devrait en établir le coût.

Dans notre conception, cette déclaration et l'évaluation qu'elle comprend seront évidemment contrôlées par l'administration des contributions directes.

Outre que la loi du 20 novembre 1962 maintient la présomption d'exactitude de la déclaration souscrite par le redevable (Exposé des motifs, Doc. Ch., 264-1, (1961-1962), p. 109. Rapport Sénat, n° 366 (1961-1962), p. 289) de sorte que le redevable est lié par sa déclaration (Cass. 22 mars 1949, Pas. 1949, I, 221; Cass. 31 mai 1949, Pas. 1949, I, 407), l'administration dispose de pouvoirs extrêmement étendus pour en vérifier la sincérité et l'exactitude.

Les moyens de contrôle dont dispose l'administration fiscale sont ceux qui existent dans l'état actuel de la législation et il est par conséquent inutile de les rappeler dans le texte proposé.

Il va sans dire qu'à défaut de déclaration, l'administration n'admettra pas l'amortissement, ni la déduction des intérêts d'emprunts ayant servi à l'acquisition de l'immeuble, ni la déduction des grosses réparations.

ART. 2.

De wijziging die artikel 2 van dit voorstel van wet in artikel 31 van het W.I.B. voorstelt, strekt om de gelijkstelling op te heffen die de wetgever ten onrechte heeft ingevoerd tussen enerzijds degenen die nijverheids-, handels- of landbouwbedrijven exploiteren en anderzijds de beoefenaars van vrije beroepen, ambten of posten en alle andere winstgevende bezigheden die niet bedoeld zijn in artikel 20, 1° en 2°, van het W.I.B.

Op dit ogenblik is in beginsel belastbaar de meerwaarde vastgesteld bij de volledige definitieve stopzetting van een of meer takken van de beroepsbedrijvigheid, ongeacht of de belastingplichtige industrieel, handelaar, landbouwer of titularis van een vrij beroep is.

Het begrip « tegeldemaking » is duidelijk omschreven door de rechtsleer en de rechtspraak, maar niet het begrip « vaststelling », althans niet wat betreft de vrije beroepen. Voor de nijverheids-, handels- en landbouwbedrijven is het een eenvoudige zaak omdat de exploitanten verplicht zijn een inventaris en jaarbalansen op te maken. Deze verplichting rust evenwel niet op belastingplichtigen als bedoeld in artikel 20, 3°, van het W.I.B., die worden belast op het verschil tussen hun ontvangsten en uitgaven.

Inzake het verwarde en onzekere begrip « vaststelling » moet met betrekking tot de meerwaarde van gebouwde onroerende goederen die de titularissen van vrije beroepen voor de uitoefening van hun bedrijf aanwenden, klaarheid worden geschapen.

Ook dient nader te worden bepaald dat in geval van tegeldemaking, de prijs moet ontvangen zijn.

Dit is niet meer dan een eenvoudige herhaling van het beginsel, neergelegd in artikel 30, luidens hetwelk de belastbare baten van vrije en aanverwante beroepen worden vastgesteld door van het totale bedrag der ontvangsten de uitgaven af te trekken.

De Administratie heeft aanvaard dat verschuldigde honoraria niet worden beschouwd als belastbare baten : de belastbare materie ontstaat slechts op het ogenblik van de incassering (Administratieve commentaar, 30/3 en 30/4). Het is dan ook moeilijk te begrijpen dat baten die voortvloeien uit een meerwaarde, anders worden behandeld en dat deze baten belastbaar zouden zijn zodra het goed bij een akte uit het vermogen van de belastingplichtige is losgemaakt, ook als de prijs nog niet betaald is. Daarom bepaalt artikel 2 van de voorgestelde tekst dat de prijs moet betaald zijn.

De voorgestelde tekst strekt eveneens om het probleem van de onttrekking van een goed aan zijn bestemming nauwkeurig te regelen, door de duur van de onttrekking op één jaar vast te stellen, zodat het begrip « op duurzame wijze », dat voorkomt in de Administratieve commentaar, door een vaste termijn wordt vervangen.

**

ART. 2.

La modification apportée à l'article 31 du Code des impôts sur les revenus par l'article 2 de la présente proposition de loi tend à rectifier l'assimilation abusive faite par le législateur entre, d'une part, les titulaires d'exploitations industrielles, commerciales ou agricoles et, d'autre part, les titulaires de professions libérales, charges ou offices et de toutes autres occupations lucratives non visés à l'article 20, 1° et 2°, du Code des impôts sur les revenus.

Actuellement, sont en principe imposables les plus-values constatées en cas de cessation complète et définitive d'une ou de plusieurs branches de l'activité professionnelle, que le redevable soit industriel, commerçant ou agriculteur ou encore titulaire d'une profession libérale.

Si la notion de « réalisation » a été clairement définie par la doctrine et par la jurisprudence, il n'en est pas de même pour la notion de « constatation », du moins pour ce qui concerne les professions libérales car, dans le cas des exploitations industrielles, commerciales et agricoles, c'est chose aisée compte tenu de l'obligation faite à ces exploitants d'établir un inventaire et de dresser un bilan annuels. Cette obligation n'incombe pas aux redevables visés à l'article 20, 3°, du Code des impôts sur les revenus, lesquels sont taxés sur la différence entre leurs recettes et leurs dépenses.

Pour ce qui concerne les plus-values afférentes aux immeubles bâtis affectés par le titulaire d'une profession libérale à l'exercice de son activité, il convient d'éliminer la notion confuse et incertaine de « constatation ».

Il convient aussi de préciser que dans le cas d'une réalisation, le prix devra avoir été perçu.

Ceci n'est sans doute qu'un simple rappel du principe énoncé à l'article 30, aux termes duquel les profits taxables des professions libérales et assimilées sont constitués par la différence entre les recettes totales et les dépenses.

L'administration a admis que les créances d'honoraires ne sont pas considérées comme des profits taxables : la matière imposable ne prend naissance qu'au moment de l'encaissement (Commentaire administratif, 30/3 et 30/4). On ne voit pas pourquoi un profit résultant d'une plus-value serait traité différemment et que ce profit serait imposable dès qu'un acte a fait sortir ce bien du patrimoine du redevable, même si le prix n'est pas payé. C'est pourquoi le texte proposé à l'article 2 précise que le prix doit avoir été payé.

Le texte proposé tend également à régler de façon précise le problème de la désaffectation, en fixant à un an la durée de la désaffectation, remplaçant ainsi par un terme fixe la notion de la désaffectation « durable » du commentaire administratif.

P. ANSIAUX.

**

VOORSTEL VAN WET**ARTIKEL 1.**

Artikel 30, tweede lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt aangevuld als volgt :

« Als aangewend voor beroepsuitoefening worden beschouwd het of de gebouwde onroerende goederen of gedeelten daarvan, waarvoor de belastingplichtige de afschrijving heeft gevraagd en verkregen na te hebben verklaard dat hij die gebruikt voor zijn bedrijf.

» Deze verklaring van aanwending moet de geschatte waarde van het betrokken onroerend goed of gedeelte ervan bevatten en wordt behoorlijk gecontroleerd door de Administratie der directe belastingen. »

ART. 2.

Artikel 31, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen wordt aangevuld als volgt :

« Wat betreft de gebouwde onroerende goederen die de belastingplichtigen aanwenden voor de uitoefening van een vrij beroep, ambt, post of een andere winstgevende bezigheid als bedoeld in artikel 20, 3°, worden slechts als winsten of baten beschouwd, de meerwaarden die tegeldegemaakt zijn en waarvan de prijs is geïnd. Meerwaarden tegeldegemaakt meer dan een jaar na de stopzetting van de aanwending, worden niet als winsten of baten beschouwd. »

PROPOSITION DE LOI**ARTICLE 1^{er}.**

L'article 30, alinéa 2, n° 1, du Code des impôts sur les revenus est complété par la disposition suivante :

« Seront considérés comme étant affectés à l'exercice de la profession le ou les immeubles ou parties d'immeubles bâtis pour lesquels le redevable aura sollicité et obtenu l'amortissement après avoir déclaré les affecter à l'exercice de son activité.

Cette déclaration d'affectation comprendra l'évaluation du bien ou de la partie du bien immobilier considéré et sera dûment contrôlée par l'administration des contributions directes. »

ART. 2.

L'article 31, 1°, du Code des impôts sur les revenus est complété par la disposition suivante :

« Cependant, pour ce qui concerne les immeubles bâtis affectés par les redevables à l'exercice d'une profession libérale, charge ou office ou une autre occupation lucrative visés à l'article 20, 3°, ne seront considérés comme bénéfices ou profits que les plus-values réalisées et dont le prix aura été perçu. N'est pas considérée comme bénéfice ou profit la plus-value réalisée plus d'un an après la cessation de l'affectation. »

P. ANSIAUX.

J. MAES.

R. VREVEN.