

BELGISCHE SENAAAT

ZITTING 1971-1972.

13 DECEMBER 1971.

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.»

Het eerste lid van artikel 30 is overgenomen uit het vroegere artikel 30 van de gecoördineerde wetten betreffende de inkomstenbelastingen; het tweede lid is ingevoerd door de wet van 1962.

Artikel 30, tweede lid, 1°, rekent tot de belastbare baten — onder voorbehoud van bepaalde vrijstellingen — de vermeerderingen die voortvloeien uit meerwaarden van activa aangewend voor de uitoefening van een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid, indien zij gedurende de uitoefening ervan worden verwezenlijkt.

SÉNAT DE BELGIQUE

SESSION DE 1971-1972.

13 DECEMBRE 1971.

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, visées à l'article 20, 3°, sont constitués par la différence entre les recettes totales et les dépenses inhérentes à l'exercice de la profession :

» Ils 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 de 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 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 echter onvolledig, aangezien ook artikel 31, 1^o, in aanmerking genomen moet worden.

Deze bepaling 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, ambt, post of winstgevende bezigheid en die voortkomen van meerwaarden op lichamelijke of onlichamelijke activa, met inbegrip van grondstoffen, produkten en koopwaren die voor die exploitatie, dat beroep of die bezigheid werden aangewend. »

Hieruit volgt dat ingeval de uitoefening van een zelfstandig beroep wordt stopgezet, de meerwaarden die bij de stopzetting van deze activiteit worden « vastgesteld », eveneens belastbaar zijn.

De wettelijke regeling heeft tot gevolg dat de vrije beroepen, ambten, posten of winstgevende bezigheden worden gelijkgesteld met de handelaars, hoewel de belastinggrondslag voor deze categorieën van belastingplichtigen geheel anders wordt vastgesteld. De handelaars moeten onder andere een inventaris bijhouden van de activa die voor de uitoefening van hun beroep worden aangewend, maar de vrije beroepen worden belast op het verschil tussen de ontvangsten en de uitgaven en niet op de winst die blijkt uit de vergelijking van twee achtereenvolgende activastaten.

Het gebeurde evenwel dat de belastingplichtigen bij de aftrekbare bedrijfsuitgaven de afschrijving in rekening brachten van goederen die zij voor de uitoefening van hun beroep gebruikten, met name automobielen : de verkoop van deze goederen voor een groter bedrag dan de restwaarde, leverde een meerwaarde op die echter niet belastbaar was aangezien die verkoop niet als een beroepsbezigheid mocht worden beschouwd.

Het was natuurlijk billijk de vroegere wetgeving op dit punt aan te vullen. Maar men had alleen de gevolgen moeten corrigeren van het feit dat te hoge afschrijvingen werden toegestaan.

De wetgever heeft zich in 1962 daartoe niet beperkt. Hij heeft een volstrekt algemene regeling aangenomen waarvan hij wellicht de gevolgen niet heeft kunnen overzien.

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

« 2^o Détermination du montant de la plus-value :

» Le montant des plus-values réalisées sur des avoirs 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^o, doit également être pris en considération.

Il est ainsi conçu :

« Article 31. — Les bénéfices ou profits visés à l'article 20, 4^o, 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 étant imposés sur la différence entre les recettes et les dépenses et non sur le bénéfice résultant de la comparaison de deux avoirs successifs.

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 entièrement générale dont les conséquences ont pu lui échapper.

Nu kan de tekst zonder bezwaar worden toegepast in geval van afstand van roerende goederen die kort voordien zijn verkregen en specifiek dienen voor de uitoefening van het beroep — zoals geneeskundige benodigdheden of kantoormaterieel — maar wanneer men die tekst wil toepassen op gebouwen waarin de beoefenaars van die beroepen hun activiteit uitoefenen, rijzen er heel wat moeilijkheden (zie Baltus, « La taxation des plus-values des avoirs affectés à l'exercice de la profession », Journal pratique de droit fiscal, 1969, p. 1).

Deze moeilijkheden, voor de administratie zowel als voor de belastingplichtigen, zijn de volgende :

1. *Wat is de norm voor de aanwending ?*

Kan men het gedeeltelijk gebruik van een gebouw dat door erfenis werd verkregen, beschouwen als een aanwending op grond waarvan de meerwaarde bij verkoop kan worden belast? Dat gebouw is niet blootgesteld aan risico in de zin van de rechtspraak voor uitsluitend industriële en commerciële aangelegenheden. Het is niet verkregen uit de bedrijfswinst. Het is een bestanddeel van het particulier vermogen van de belastingplichtige die niet een « kapitaal » in de ruime zin in een onderneming belegt.

2. *Wat moet worden verstaan onder verwezenlijking ?*

Indien alleen artikel 30 moest worden toegepast, zou het probleem vrij eenvoudig zijn : de belastbare meerwaarde zou voortkomen van een of andere vervreemding.

Maar in geval van stopzetting van de uitoefening van het beroep, belast artikel 31 eveneens de meerwaarden die worden « vastgesteld ».

Deze vaststelling blijkt, volgens de administratieve commentaar uit « *enigerlei akte* opgemaakt bij of na de stopzetting van de activiteit waarin die activa waren aangewend ». (Commentaar, 31/15).

Maar verder lezen wij (Commentaar 31/18) :

« De *vastgestelde* meerwaarden op de in 31/9, b, bedoelde lichamelijke activa worden niet als winsten of baten aangezien, wanneer die activa tussen de datum van de stopzetting 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 bij voorbeeld 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). »

Als « vaststelling » en werkelijke tegeldemaking dus samenvallen rijst het probleem van de buitengebruikstelling. Hier is alles duister en onzeker.

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).

Cependant, nous lisons plus loin (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 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'aménagements 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.

Na de stopzetting van de activiteit maakt de buitengebruikstelling een einde aan de belastbaarheid van de meerwaarde, voor zover zij « duurzaam » is. Wat wil dat zeggen?

En kan de buitengebruikstelling van een goed tijdens de uitoefening van de activiteit ineens gebeuren?

3. Hoe wordt de meerwaarde berekend?

Dit probleem rijst normaal niet voor nijveraars en handelaars, die hun onroerende goederen in hun inventarissen en hun balans ramen. Het bestaan zelf en de grootte van de meerwaarde kan derhalve makkelijk worden vastgesteld door de prijs van de tegeldemaking en de inventariswaarde te vergelijken.

Maar in het andere geval ontbreekt het uitgangspunt, de oorspronkelijke investeringswaarde — aangezien deze niet voorkomt in de boeken van belastingplichtigen die geen industrieel of handelaar zijn.

Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer iemand een onroerend goed dat hij geërfd heeft, op zekere dag gaat gebruiken voor de uitoefening van zijn beroep. Wat is dan de investeringswaarde?

Aan de andere kant wordt doorgaans aanvaard dat geen investeringswaarde mag worden genomen van vóór de inwerkingtreding van de wet van 1962, omdat de onroerende meerwaarde vóór die datum niet belastbaar was en de meerwaarde die reeds verkregen doch niet uitgedrukt was, ook nadien niet aan de belasting mag worden onderworpen zonder het beginsel te schenden dat de wetten niet terugwerken.

Ten slotte — maar deze opmerking geldt voor de belasting van alle meerwaarden — is de belasting van de meerwaarde van goederen die in hun oorspronkelijke staat behouden blijven zonder specifieke aanpassingen waardoor zij bijzonder geschikt worden gemaakt voor de uitoefening van een beroep, niets anders dan een belasting op de vermindering van de koopkracht van de munt (« Bulletin de l'Union des Avocats, Omnia Fraterne », 1968-1969, nr 4, blz. 9 en 3).

Toelichting bij artikel 1.

De invoering in de huidige wetgeving, van de bepaling vervat in artikel 1 van het voorstel berust op praktische overwegingen en beantwoordt aan het billijkheidstreven dat de wetgever moet bezielen.

Zoals het thans luidt, belast artikel 30, 2° lid, 1°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen « alle vermeerderingen die voortvloeien uit meerwaarden verwezenlijkt op activa aangewend tot het uitoefenen » van vrije beroepen, ambten, posten of andere winstgevendende bezigheden bedoeld in artikel 20, 3°, dat aldus strekt om de vrije beroepen op dit punt gelijk te stellen met de nijveraars en handelaars.

Het begrip « aanwending » van een roerend of onroerend goed door een nijveraar of een handelaar voor de uitoefening van zijn bedrijf biedt niet veel moeilijkheden. De

Après la cessation de l'activité considérée, la désaffectation mettra un terme à l'imposabilité 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 leurs inventaires 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 originaire d'investissement — ne figure pas dans les écritures du redenable, 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 en 3).

Commentaire de l'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 visés 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.

administratie neemt aan dat de aanwending van een goed verwezenlijkt is zodra het voor zijn boekhoudkundige waarde is opgenomen in de inventaris, maar vooral zodra het blootgesteld is aan de risico's van de onderneming (E. Bours, « La notion de revenu taxable... », Gembloux, 1952, blz. 293).

Dit geldt niet voor hen die vrije beroepen, ambten, pos- ten of andere Winstgevende bezigheden uitoefenen, waar moeilijk kan worden gesproken van « de blootstelling van een goed aan de risico's van de onderneming ».

Men mag het immers niet zo zien dat de activiteit van die belastingplichtigen erop gericht is om een aantal stoffe- lijke goederen vrucht te doen dragen. Hun activiteit is hoofdzakelijk van intellectuele aard en in de meeste gevallen gebruiken zij bij de uitoefening ervan alleen gewone onroer- ende goederen, die geen grondige aanpassingen ondergaan om ze geschikt te maken voor hun beroepsactiviteit, welke activiteit trouwens over het algemeen geen invloed heeft op de waarde van het onroerend goed.

Maar toch moeten die belastingplichtigen in feite dikwijls bepaalde roerende en onroerende goederen aanwenden voo- de uitoefening van hun beroep : kantoomaterieel, biblio- theek, enz., en vooral de lokalen waarin zij hun beroep uitoefenen.

In die zien moeten worden beschouwd als aangewend voor de uitoefening van een vrij beroep, de roerende en onroerende goederen die de beoefenaar van het vrij beroep uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden gebruikt, zoals bij voor- beeld de andere gebouwen of gedeelten van gebouwen dan zijn gezinswoning en de meubelen of het kantoomaterieel waarvan de kosten van onderhoud en de afschrijvingen volledig als aftrekbare bedrijfslasten werden aangenomen.

Dit geldt ook voor de roerende (motorvoertuigen) of de onroerende goederen (allerhande installaties, met inbegrip van de onroerende goederen door bestemming) die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, maar waarvoor de kosten van onderhoud, met uitsluiting van de gewone kosten van schoonmaak, verwarming en verlichting, en de kosten van herstelling, verandering, afschrijving... als aftrekbare bedrijfslasten werden aangenomen, onder voorbe- houd van hun omslag naar evenredigheid, wanneer zij tege- lijk voor bedrijfs- en voor privé-doeleinden worden gebruikt. (Verslag Kamer nr 264-42, blz. 73; Handelingen Kamer, 14 juni 1962, blz. 39; Verslag Senaat nr 366, blz. 90 v.v.; Handelingen Senaat, 10 oktober 1962, blz. 1776 v.v.; Bulle- tin der Belastingen, 1964, n° 404 speciaal, 195).

Zeer lange tijd heeft het Bestuur der directe belastingen zich ertegen verzet dat de belastingplichtigen de afschrijving van de gebouwen waarvan zij eigenaar waren en die voor de uitoefening van hun activiteit dienden, van hun ontvangs- ten zouden aftrekken.

Dat is nu niet meer het geval, want men kan natuurlijk niet tegelijk de afschrijving verbieden en de meerwaarde belasten.

Indien de belastingplichtige immers zelf in zijn boeken aangeeft dat het goed deel uitmaakt van zijn onderneming,

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 rede- vables 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 bor- nent à utiliser, dans l'exercice de leur activité, des immeubles ordinaires qui ne subissent pas d'aménagements fondamen- taux 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 doi- vent fréquemment affecter certains biens, mobiliers et immo- biliers, 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'exer- cice d'une profession libérale les biens mobiliers et immo- biliers 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 com- pris 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'élé- ment considéré est utilisé à la fois à des fins professionnelles et privées. (Rapport Chambre n° 264-42, p. 73. Ann. Parl. Chambre. 14.6.1962, p. 39. Rapport Sénat n° 366, pp. 90 ss. Ann. Parl. Sénat 10.10.1962, pp. 1776 ss. Bulletin des Contri- butions, 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 écritu- res que le bien fait partie de son entreprise, s'il considère

indien hij van oordeel is dat de waardevermindering van het goed ook zijn bedrijfspatrimonium in waarde vermindert en een aftrekbare last is, kan hij normaal niet betwisten dat de waardevermeerdering belast wordt. Trouwens, in dit geval zal de belasting van de meerwaarde dikwijls slechts een billijke compensatie zijn voor vroegere overdreven of onverantwoorde afschrijvingen.

Wij moeten dus als beginsel stellen dat er eerst sprake kan zijn van aanwending, als er afschrijving is geweest.

Maar op grond van de vorenstaande overwegingen en aangezien het probleem van de aanwending voor de vrije beroepen gesteld blijft, bestaat de praktische oplossing hierin dat de belastingplichtige persoonlijk zou aangeven welke goederen hij voor de uitoefening van zijn beroepsactiviteit wil aanwenden, dat hij de afschrijving ervan aanvraagt en verkrijgt. Vanaf dat ogenblik zal het betrokken goed geacht mogen worden onbetwistbaar te zijn aangewend voor de uitoefening van zijn beroep.

Wij willen de aandacht erop vestigen dat de voorgestelde nieuwigheid slechts betrekking heeft op de waardevermeerdering van gebouwde onroerende goederen die de belastingplichtige voor de uitoefening van zijn activiteit heeft aangewend, want de waardevermeerdering van de roerende goederen verwezenlijkt tijdens de uitoefening van het beroep, wordt geglobaliseerd met de andere inkomsten en aan de belasting onderworpen tegen het progressief tarief. Dit is verantwoord, wij herhalen het. De beoefenaar van een vrij beroep mag immers zijn materieel en bedrijfsmeubilair afschrijven. Het is logisch dat hij wordt belast als hij het tegen een hogere prijs te gelde maakt dan de boekhoudkundige waarde die nog moet worden afgeschreven. Deze roerende zaken worden gewoonlijk gekocht gedurende de beroepsactiviteit en de administratie kent de aankooprij. Zij worden bovendien slechts korte tijd gebruikt.

De onroerende goederen mogen dus niet op dezelfde wijze worden behandeld, tenzij aan de administratie is gevraagd ze te mogen afschrijven en dit verzoek is ingewilligd.

En als men hierbij administratieve willekeur wenst te vermijden en onzekerheid bij de belastingplichtige wil voorkomen, is de beste praktische oplossing dat de belastingplichtige zelf aangeeft in welk onroerend goed of deel ervan hij zijn beroepsactiviteit uitoefent, van welk goed of deel hij dan de afschrijving als bedrijfsuitgave zal mogen aftrekken.

In deze *aangifte van aanwending* moet bovendien worden vermeld op hoeveel het aangewende goed wordt geschat, daar deze raming noodzakelijk is om de eventuele waardevermeerdering te kunnen berekenen.

De aangifte en de raming zullen natuurlijk door het Bestuur der directe belastingen worden gecontroleerd.

De wet van 20 november 1962 handhaaft het vermoeden dat de aangifte van de belastingplichtige juist is (Memorie van Toelichting, blz 109, verslag Senaat, blz. 289) zodat

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.

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 les plus-values réalisées sur les meubles au cours de l'exercice de la profession sont globalisées avec les autres revenus et soumises à l'impôt au taux progressif. Et, répétons-le, cela est justifié. En effet, le titulaire d'une profession libérale est autorisé à amortir son matériel et son mobilier professionnel. Il est logique qu'il soit taxé s'il réalise certains de ces éléments pour un prix supérieur à la valeur comptable restant à amortir. 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.

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 p. 109. Rapport Sénat

hij door zijn aangifte is gebonden (Cass. 22 maart 1949, Pas. 1949, I, 221; Cass. 31 mei 1949, Pas. 1949, I, 407), maar het Bestuur beschikt over zeer ruime bevoegdheden om de oprechtheid en de nauwkeurigheid ervan na te gaan.

De controlemiddelen van het belastingbestuur zijn die welke de huidige wetgeving haar verleent en het is derhalve overbodig ze in de voorgestelde tekst opnieuw te vermelden.

Het spreekt vanzelf dat het Bestuur de afschrijving niet zal aannemen indien de belastingplichtige geen aangifte heeft gedaan.

Toelichting bij artikel 2.

De eventueel belastbare meerwaarde moet uiteraard worden bepaald door vergelijking van twee waarden : enerzijds, de waarde die aangegeven en aangenomen werd op het ogenblik van de aangifte van aanwending en, anderzijds, de verkoopwaarde van het onroerend goed op het ogenblik van de tegeldemaking.

De billijkheid eist echter dat de beoefenaar van een vrij beroep belast wordt op de « werkelijke » meerwaarde, d.w.z. die waarbij in aanmerking genomen wordt dat de aangegeven waarde op het ogenblik van de aanwending moet worden aangepast aan de waardevermindering van de munt, met dien verstande dat de waardevermeerdering van een goed die uitsluitend voortvloeit uit deze waardevermindering van de munt redelijkerwijze niet als een vermogensvermeerdering mag worden aangezien.

Nu verlenen de artikelen 34, § 2, en 36 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen wel onvoorwaardelijke belastingvrijdom voor de monetaire meerwaarden verkregen op de activa aangewend tot het uitoefenen van een vrij beroep, ambt, post of een andere winstgevende bezigheid.

Maar deze meerwaarden zijn slechts belastingvrij ten belope van het monetair gedeelte, d.w.z. voor zover de verkoopprijs niet meer bedraagt dan het produkt verkregen door vermenigvuldiging van de bedragen die tot aankoop of samenstelling van deze elementen zijn aangewend, met de herschattingscoëfficiënt van het jaar van belegging, onder aftrek van de afschrijvingen die reeds inzake belastingen zijn aanvaard.

Deze herschattingscoëfficiënten zijn vastgesteld in artikel 119 W.I.B.; maar voor de investeringen gedaan vanaf 1950, is de coëfficiënt gelijk aan 1, wat iedere aanpassing uitsluit, hoewel de koopkracht van de munt feitelijk voortdurend is verzwakt.

Het ware voorzeker billijker rekening te houden met de ontwikkeling van het indexcijfer van de consumptieprijzen, ten einde te voorkomen dat de fiscus een belasting zou heffen op meerwaarden die louter fictief zijn, aangezien zij slechts voortvloeien uit de vermindering van de koopkracht van de frank.

Deze opmerking geldt zowel voor de meerwaarden verkregen bij de stopzetting van het bedrijf als gedurende de uitoefening ervan.

p. 289) de sorte que le redevable est lié par sa déclaration (Cass. 22.3.1949, Pas. 1949, I, 221; Cass. 31.5.1949, 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.

Commentaire de l'article 2.

La détermination de la plus-value éventuellement taxable doit évidemment s'effectuer par comparaison entre deux valeurs : d'une part, la valeur déclarée et admise au moment de la déclaration d'affectation et, d'autre part, la valeur vénale de l'immeuble au moment de sa réalisation.

Mais l'équité exige que le titulaire de la profession libérale soit taxé sur la plus-value « réelle » c'est-à-dire celle établie en prenant en considération que la *valeur déclarée au moment de l'affectation doit être réajustée compte tenu de la dépréciation monétaire*, l'augmentation de la valeur d'un bien résultant de cette seule dépréciation monétaire ne pouvant être légitimement considérée comme un accroissement d'avoir.

Certes, les articles 34, § 2, et 36 du Code des impôts sur les revenus immunisent inconditionnellement les plus-values monétaires réalisées sur les avoirs affectés à l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative.

Ces plus-values ne sont immunisées qu'à concurrence de leur quotité monétaire, c'est-à-dire dans la mesure où le prix de réalisation ne dépasse pas le produit obtenu en multipliant les sommes consacrées à l'acquisition ou à la constitution de ces éléments par le coefficient de réévaluation correspondant à l'année d'investissement, déduction faite des amortissements déjà admis du point de vue fiscal.

Ces coefficients de réévaluation sont fixés par l'article 119 C.I.R. et l'on peut constater que, pour les investissements effectués depuis 1950 inclus, ce coefficient égale 1, ce qui exclut tout réajustement alors qu'en fait le pouvoir d'achat de la monnaie n'a cessé de s'amenuiser.

Il serait certainement plus équitable de tenir compte de l'évolution de l'index des prix à la consommation afin d'éviter que le fisc perçoive un impôt sur des plus-values qui sont purement fictives puisqu'elles ne correspondent qu'à la réduction du pouvoir d'achat du franc.

Cette remarque vaut aussi bien pour les plus-values réalisées à l'occasion de la cessation de l'activité que pour celles qui sont obtenues en cours d'exercice de celle-ci.

In de huidige stand van de wetgeving zijn in beginsel belastbaar de vermogensvermeerderingen die voortvloeien uit meerwaarden van activa aangewend voor de uitoefening van een vrij beroep, een ambt, post of andere winstgevende bezigheid en die belastbare meerwaarden bestaan in beginsel uit het verschil tussen de prijs bij de tegeldemaking en de prijs van de investering of de kostprijs, waarvan in voorkomend geval de afschrijvingen of de vroeger belaste waardeverminderingen worden afgetrokken (C. Linard de Guertechin, « L'Impôt des Personnes physiques », 2^e druk, z.d., blz. 118).

Aan dit beginsel wordt dus niets gewijzigd, behalve wat betreft de aanpassing van de investeringswaarde (of awendungswaarde) of de kostprijs.

Toelichting bij artikel 3.

De wijziging die artikel 3 van dit voorstel in artikel 31 W.I.B. aanbrengt, strekt om de gelijkstelling op te heffen die de wetgever verkeerdelijk heeft ingevoerd tussen enerzijds de exploitanten van nijverheids- handels- of landbouwendernemingen en anderzijds de beoefenaars van vrije beroepen, ambten, posten en andere winstgevende bezigheden niet bedoeld in artikel 20, 1^o en 2^o, W.I.B.

Thans zijn in beginsel belastbaar de meerwaarden *vastgesteld* bij volledige en definitieve stopzetting van een of meer takken van de bedrijfsactiviteit, onverschillig of de belastingplichtige nijveraar, handelaar of landbouwer is, dan wel beoefenaar van een vrij beroep.

Het begrip « tegeldemaking » is duidelijk bepaald door de rechtsleer en de rechtspraak maar niet het begrip « vaststelling », althans niet wat de vrije beroepen betreft. Voor de nijverheids-, handels- en landbouwexploitaties is het trouwens gemakkelijk, omdat die exploitanten verplicht zijn jaarlijks een inventaris en een balans op te maken. Deze verplichting rust niet op de belastingplichtigen bedoeld bij artikel 20, 3^o, W.I.B., die worden belast op het verschil tussen hun ontvangsten en hun uitgaven.

Met betrekking tot de meerwaarden van gebouwde eigendommen die de beoefenaars van vrije beroepen aanwenden voor de uitoefening van hun activiteit, moet het verwarde en onzekere begrip « vaststelling » worden uitgeschakeld.

De voorgestelde tekst heeft ook ten doel het probleem van de buitengebruikstelling nauwkeurig te regelen, door de duur ervan te bepalen op een jaar en aldus een vaste termijn in de plaats te stellen van het begrip « duurzame » buitengebruikstelling van de administratieve commentaar.

*
**

Dans l'état actuel de la législation, sont en principe imposables les accroissements d'avoirs qui résultent des plus-values réalisées sur les avoirs affectés à l'exercice d'une profession libérale, charge ou office, ou d'une autre occupation lucrative et les plus-values imposables sont, en principe, constituées par la différence entre le prix de réalisation et la valeur d'investissement ou de revient, celle-ci étant, le cas échéant, diminuée des amortissements ou moins-values antérieurement taxées (C. Linard de Guertechin, « L'impôt des personnes physiques », 2^e éd. s.d. p. 118.)

Rien n'est donc modifié à ce principe, sauf en ce qui concerne les modalités de réajustement de la valeur d'investissement — ou, mieux, d'affectation — ou de revient.

Commentaire de l'article 3.

La modification apportée à l'article 31 C.I.R. par l'article 3 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 visées à l'article 20, 1^o et 2^o, C.I.R.

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^o, C.I.R., 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 ».

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, n° 1°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen wordt aangevuld als volgt : « Als aangewend tot het uitoefenen van het bedrijf worden beschouwd de gebouwde eigendom(men) of gedeelten ervan waarvoor de belastingplichtige de afschrijving heeft aangevraagd en verkregen, na te hebben aangegeven dat hij ze aanwendt voor de uitoefening van zijn activiteit. Deze aangifte van aanwending bevat de raming van het betrokken onroerend goed of gedeelte ervan en wordt behoorlijk gecontroleerd door het Bestuur der directe belastingen. »

ART. 2.

Artikel 30, tweede lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen wordt aangevuld als volgt : « 3° De meerwaarden bedoeld onder nr 1° worden bepaald op grond van het verschil tussen de verkoopwaarde van het onroerend goed op het tijdstip van de tegeldemaking en de aanwendingswaarde ervan aangepast met inachtneming van het verloop van het indexcijfer der consumptieprijzen, onder aftrek van de eventueel aangepaste afschrijvingen. »

ART. 3.

Artikel 31, 1°, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen wordt aangevuld als volgt : « Wat betreft de gebouwde eigendommen door de belastingplichtigen aangewend tot het uitoefenen van een vrij beroep, een ambt, post of andere winstgevende bezigheid bedoeld in artikel 20, 3°, worden evenwel slechts de verwezenlijkte meerwaarden beschouwd als winsten of baten. Als winsten of baten worden niet beschouwd de meerwaarden verwezenlijkt meer dan een jaar na de stopzetting van de aanwending. »

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 de bien immobilier considéré et sera dûment contrôlée par l'Administration des contributions directes. »

ART. 2.

L'article 30, alinéa 2, du Code des impôts sur les revenus est complété par la disposition suivante : « 3° Les plus-values visées sub 1° seront déterminées par la différence entre la valeur vénale de l'immeuble au moment de la réalisation et sa valeur d'affectation réajustée en tenant compte des fluctuations de l'index des prix à la consommation, amortissements déduits après avoir été éventuellement réajustés. »

ART. 3.

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 autre occupation lucrative visés à l'article 20, 3°, ne seront considérés comme bénéfiques ou profits que les plus-values réalisées. N'est pas considérée comme bénéfique ou profit la plus-value réalisée plus d'un an après la cessation de l'affectation. »

P. ANSIAUX.