

Chambre des Représentants

SESSION 1966-1967

21 DÉCEMBRE 1966

PROPOSITION DE LOI

complétant l'article 15, 2°,
du Code des impôts sur les revenus.

DEVELOPPEMENTS

MESDAMES, MÉSSEURS,

L'article 15, 2° du code des impôts sur les revenus, issu de l'article 5 § 2, 3° de la loi du 20 février 1962 portant réforme des impôts sur les revenus, dispose que les revenus visés à l'article 11, 3° comprennent au titre de revenus de capitaux investis: «les intérêts des avances faites aux sociétés de personnes par les associés ou leur conjoint, ainsi que par leurs enfants, lorsque les associés ou leur conjoint ont la jouissance des revenus de ceux-ci ».

Ce texte assimile ainsi, par une présomption irréfutable, les intérêts des avances des associés et de leurs proches à des revenus de parts sociales.'

Il en résulte que l'intérêt payé à l'associé, loin de constituer pour la société une charge professionnelle déductible comme le serait l'intérêt payé à tout autre prêteur, constitue un élément du bénéfice imposable de la société et est en outre passible d'un précompte mobilier calculé sur la base élargie des 85/70^{me} du montant alloué, conformément aux dispositions de l'article 173 du code des impôts sur les revenus.

En pratique, de nombreuses sociétés de personnes qui, en raison de leur importance, du nombre de leurs associés ou d'un accord entre eux, ne peuvent opter pour l'assujettissement de leurs bénéfices à l'impôt des personnes physiques dans le chef des associés, se trouvent contraintes par l'effet de cette disposition de recourir pour financer leurs opérations à court ou à long terme, aux banques et aux institutions de crédit spécialisées, alors qu'elles pourraient aisément se procurer ces moyens financiers auprès de certains de leurs associés à des conditions plus avantageuses.

En vain soutiendrait-on que l'imputation du crédit d'impôt dans le chef de l'associé prêteur compense l'accroissement d'imposition dans le chef de la société.

Kamer van Volksvertegenwoordigers

ZITTING 1966-1967

21 DECEMBER 1966

WETSVOORSTEL

tot aanvulling van artikel 15, 2°,
van het Wetboek van de inkomstenbelastingen,

TOELICHTING

DAMES EN HEREN,

Artikel 15, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen, dat voortgesproken is uit artikel 5, § 2, 3°, van de wet van 20 november 1962 houdende hervorming van de inkomstenbelastingen bepaalt, dat de in artikel 11, 3°, bedoelde inkomsten « als inkomsten uit belegde kapitalen omvatten de interesten uit voorschotten aan personenvennootschappen toegestaan door de vennoten of hun echtgenoot, alsook door hun kinderen wanneer de vennoten of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben ».

Die tekst stelt dus door een wraakbaar vermoeden de interesten van de voorschotten der vennoten en dezer naaste verwanten gelijk met inkomsten uit maatschappelijke aandelen,

Daaruit volgt dat de aan de vennoot uitgekeerde rente door de vennootschap volstrekt niet mag worden afgetrokken als bedrijfskosten, zoals dat wel mag met een aan enig ander lener uitgekeerde rente; die rente geldt als een bestanddeel van de belastbare winst van de vennootschappen: bovendien wordt daarop een roerende voorheffing geheven, berekend op de verruimde grondslag van 85/70^o van het tehekkende bedrag, overeenkomstig het bepaalde in artikel 173 van het wetboek van de inkomstenbelastingen.

In de praktijk is het zo, dat talrijke personenvennootschappen die wegens hun omvang, wegens het aantal van hun vennoten of om een onderlinge onenigheid niet de belastingregeling mogen kiezen volgens welke hun winst als winst van hun vennoten wordt belast met de personenbelasting, zich ingevolge die bepaling genoodzaakt zien hun toevlucht te nemen tot de banken en de gespecialiseerde kredietinstellingen om hun transacties op korte of lange termijn te financieren. ofschoon zij die middelen gemakkelijk en tegen voordeliger voorwaarden van sommigen van hun vennoten zouden kunnen lenen.

Het gaat niet op hierbij aan te voeren dat het toerekenen van het belastingkrediet aan de lenende vennoot de aangroei van de op de vennootschap geheven belasting compenseert.

En effet, d'une part, on ne peut mettre en balance les charges incombant à la société, et dès lors à tous les associés «*hi* prorata de leur mise, avec l'avantage dont bénéficiera éventuellement le seul associé prêteur.

D'autre part, la prétendue compensation sera souvent illusoire étant donnée l'impossibilité de remboursement.

L'exposé des motifs de la loi du 20 février 1962 justifie la disposition légale analysée par la considération que: «*ces avances représentent généralement de réels investissements de capitaux et il convient dès lors que les revenus de ces avances soient imposables au titre de capitaux investis*». (Doc. parl. Chambre Ses. 1961-1962, 264, n° 1 - page 56).

Il convient tout d'abord de remarquer que les abus que l'on entend réprimer dans les sociétés de personnes sont tout aussi possibles dans les sociétés de capitaux pour lesquels, étant donné l'anonymat des associés, aucune mesure analogue ne peut être prise.

Cette discrimination artificielle dans le régime applicable «*aux sociétés de personnes et aux sociétés de capitaux contredit un des objets essentiels de la réforme fiscale qui est de remplacer l'ancien régime de taxation des sociétés, qualifié de complexe hybride, « par un seul régime applicable à toutes les sociétés, qu'elles soient de personnes ou de capitaux, qu'il s'agisse de bénéfices distribués ou de bénéfices réservés*» (Doc. parl. Chambre des Représentants, Ses. 1961-1962, 264, n° 1, page 14).

Mais surtout, il faut relever qu'à l'usage, il s'avère illogique et inéquitable d'avoir créé une présomption irréfutable là où un simple renversement de la charge de la preuve suffisait.

Il est significatif à cet égard que dans ses instructions officielles, l'administration des contributions directes décide, au mépris du prescrit formel de la loi, de ne pas appliquer l'article 15, alinéa 2 du code des impôts sur les revenus aux intérêts des dépôts d'associés dans les banques, caisses d'épargne privées, associations de crédit et entreprises de financement constituées sous forme de sociétés de personnes (Commentaires impôts des pers. physiques n° 15/14 à 15/16).

La présente proposition de loi aura notamment pour effet de supprimer cette anomalie.

Elle met à charge de la société la preuve que les avances de ses associés constituent réellement des prêts ou des dépôts.

A cet égard, elle se réfère au critère unanimement admis en jurisprudence et en doctrine suivant lequel sont des capitaux investis ceux dont la rémunération est proportionnée aux bénéfices de l'entreprise et dont le remboursement est aléatoire, tandis que sont des capitaux prêtés, déposés ou consignés, ceux qui sont rémunérés d'une manière fixe et dont le remboursement est en principe garanti (Bours, la notion du revenu taxable p. 116; Instruction du 27 décembre 1937 § 167; Gand. 20 décembre 1927 Pas. 1928 II, 89, Bmx. 25 novembre 1952 Rev. F. 53 p. 320).

Il faudra, en outre, que le rapport entre les fonds propres de la société et le total de ses dettes apparaissent normal, c'est-à-dire en rapport avec la nature et l'importance de la société.

La présente proposition de loi donne ainsi au Trésor des armes très efficaces pour enrayer les abus auxquels la disposition contenue dans l'article 15, alinéa 2, C.I. R. a entendu mettre fin, tout en évitant que la sanction qu'elle a édictée n'atteigne des situations pour lesquelles elle n'a manifestement pas été voulue.

Eensdeels mag men immers de op de vennootschap - en dus ook op de vennoten, al naar hun inbreng - rustende lasten niet vergelijken met het voordeel dat de enige lenende vennoot eventueel zal genieten.

Anderdeels zal die zogezegde compensatie dikwijls denkbeeldig zijn daar geen terugbetaling kan geschieden.

De memorie van toelichting bij de wet van 20 november 1962 verantwoordt de desbetreffende wetsbepaling als volgt: «*Deze voorschotten vertegenwoordigen doorgaans echte kapitaalbeleggingen en het past dan ook dat de inkomsten ervan als inkomsten uit belegde kapitalen worden belast*». (Stuk Kamer, Zitting 1961-1962, 264, n° 1, blz. 56).

In de eerste plaats zij opgemerkt dat de misbruiken welke men in de personenvennootschappen wil bestrijden, even goed mogelijk zijn in de kapitaalvennootschappen, waarvoor geen analoge maatregel genomen kan worden, gelet op de anonimiteit van de vennoten.

Die kunstmatige discriminatie in de op de personenvennootschappen en de kapitaalvennootschappen toepasselijke regeling is in tegenspraak met een van de essentiële doeleinden van de belastinghervorming, die erin bestaat de vroegere regeling inzake belasting van de vennootschappen - welke een «*hybrisch geheel*» genoemd werd - te vervangen «*door één enkel regime, toepasselijk op alle vennootschappen, zo personen- als aandelenvennootschappen en op alle winsten, zo uitgekeerde als gereserveerde*» (Stuk Kamer van Volksvertegenwoordigers. Zitting 1961-1962, 264, n° 1, blz. 14).

Men moet echter vooral bedenken dat het mettertijd onlogisch en onbillijk blijkt te zijn een onwraakbaar vermoeden in het leven te hebben geroepen waar men met een gewone omkering van de bewijslast kon volstaan.

In dat opzicht is het veelbetekend dat het Bestuur der directe belastingen in zijn officiële instructies - in weerwil van de desbetreffende formele bepaling van de wet - beslist om lid 2 van artikel 15 van het Wetboek der inkomstenbelastingen niet toe te passen op de renten uit deposito's van vennoten in banken, particuliere spaarkassen, kredietverenigingen en financieringsondernemingen die in de vorm van personenvennootschappen zijn opgericht (commentaren op de personenbelasting n° 15/14 tot 15/16).

Het onderhavige wetsvoorstel zal met name tot gevolg hebben een einde aan die anomalie te maken.

Volgens dit wetsvoorstel moet de vennootschap het bewijs leveren dat de voorschotten van haar vennoten werkelijk leningen of deposito's vormen.

In dezen verwijst het wetsvoorstel naar het in rechtspraak en rechtsleer unaniem aangenomen criterium, volgens hetwelk als belegde kapitalen moeten worden beschouwd die kapitalen waarvan het rendement in verhouding staat tot de winsten van de onderneming en waarvan de terugbetaling onzeker is, terwijl als geleende, gedeponeerde of in bewaring gegeven kapitalen moeten worden aangezien die kapitalen die een vast rendement hebben en waarvan de terugbetaling in beginsel gewaarborgd is (BOLLI'S, La notion du revenu taxable, blz. 116; Onderrichting van 27 december 1937 § 167; Gent, 20 december 1927; Pas. 1928 II, 89. Brussel 25 november 1952 Rev. F. 53, blz. 320).

Bovendien zal de verhouding tussen de eigen fondsen van de vennootschap en het totaal van haar schulden normaal moeten zijn ten opzichte van de aard en de omvang van de vennootschap.

Het onderhavige wetsvoorstel doet de Schatkist aldus zeer doelmatige middelen aan de hand ter beteugeling van de misbruiken waaraan artikel 15, lid 2, W. 1, B., een einde heeft willen maken, terwijl het toch vermijdt dat de in die bepaling vervatte sanctie niet raakt aan toestanden waarvoor zij kennelijk niet bedoeld is.

PROPOSITION DE LOI**WETSVOORSTEL**

L'article IS, 2°, du code des impôts sur les revenus est complété comme suit:

« à moins qu'il ne soit établi que ces avances constituent des prêts ou des dépôts à intérêt fixe et à remboursement garanti et pourvu que le rapport entre les fonds propres de la société et le total de ses dettes apparaisse normal eu égard à la nature et à l'importance de l'entreprise »,

30 novembre 1966.

Artikel IS, 2°, van het Wetboek van de inkomstenbelasting wordt aangevuld als volgt:

« tenzij bewezen is dat die voorschotten leningen of deposito's met vaste rente zijn en waarvan de terugbetaling gewaarborgd is mits de verhouding tussen de eigen fondsen van de vennootschap en het totaal van haar schulden normaal voorkomt ten opzichte van de aard en de omvang van de onderneming »,

30 november 1966.

A. PARISIS,
F. LEFERE,
J. EVRARD.
A. SAINTRAINT.