

## I. Introduction

Le droit fiscal belge ne comportant que relativement peu de dispositions spécifiques applicables aux entreprises bancaires et financières et aux compagnies d'assurance, nous avons opté de présenter ce rapport de la manière suivante: pour chaque point du rapport, nous donnerons tout d'abord un exposé du régime de droit commun applicable aux succursales, ensuite nous préciserons les éventuelles dispositions spécifiques applicables aux banques et aux compagnies d'assurance.

La première partie du rapport sera consacrée au régime fiscal des succursales belges d'entreprises étrangères. Dans la seconde partie, nous étudierons les conséquences fiscales en Belgique des résultats réalisés à l'étranger par les succursales étrangères d'entreprises belges.

### A. Première partie: régime fiscal des succursales belges d'entreprises étrangères

#### A.1. Notion d'établissement stable

##### A.1.1. Droit fiscal belge

En droit belge, l'expression „établissement belge“ désigne toute installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une entreprise étrangère exerce tout ou partie de son activité professionnelle en Belgique. En l'occurrence, la présence en Belgique d'une direction, d'un personnel ou d'une représentation capable d'engager l'entreprise étrangère n'est pas requise.<sup>2</sup>

\* Conseiller fiscal, Banque Bruxelles Lambert

\*\* Conseiller fiscal, Groupe Royale Belge

<sup>1</sup> Article 229, § 1er du CIR/1992. Cette disposition précise que constitue notamment une installation fixe: 1° un siège de direction; 2° une succursale; 3° un bureau; 4° une usine; 5° un atelier; 6° une agence; 7° une mine, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles; 8° un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse une période non interrompue de 30 jours; 9° un entrepôt; 10° un stock de marchandises.

<sup>2</sup> Article 229 §2 du CIR/1992, Com I.R. n° 140/13.

Chaque associé ou membre dans une société civile ou une association sans personnalité juridique qui a son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration en Belgique ou dont les revenus sont produits ou recueillis en Belgique est censé, selon le cas, disposer d'un établissement belge, ou exercer personnellement des activités en Belgique.

En ce qui concerne les agents, il y a lieu de distinguer selon qu'il s'agit d'agents „dépendants“ (c'est-à-dire des préposés de l'entreprise étrangère) ou d'agents „indépendants“.

L'agent dépendant d'une entreprise étrangère sera susceptible de constituer un établissement belge, même en l'absence d'installation fixe, dans la mesure où il traite des opérations au nom et pour le compte de l'entreprise étrangère, même si ce préposé ne possède pas le pouvoir d'engager l'entreprise étrangère vis-à-vis des tiers.<sup>3</sup> Les préposés d'un bureau de représentation belge d'une banque étrangère veilleront donc à ne pas conclure en Belgique des opérations au nom et pour le compte du siège central s'ils veulent éviter que ce bureau de représentation ne soit assimilé par l'administration à un établissement belge.<sup>4,5</sup>

L'agent indépendant ou agent autonome ne constitue, en principe, pas un établissement belge tout au moins dans la mesure où il agit dans le cadre normal de son activité.<sup>6</sup> Il en sortirait par exemple en concluant directement des contrats au nom de l'entreprise.<sup>7</sup>

La loi belge exonère toutefois, sous condition de réciprocité, les bénéficiaires qu'une entreprise étrangère retire en Belgique d'opérations traitées à l'intervention d'un représentant (dépendant ou indépendant) qui se borne à y recueillir les ordres de la clientèle et à les lui transmettre sans l'engager.<sup>8</sup>

#### A.1.2. Droit conventionnel

L'article 5 de la convention modèle OCDE précise que l'expression „établissement stable“ désigne une installation fixe d'affaires où l'entreprise exerce tout ou partie de son activité. Les auteurs de la convention n'ont retenu ni le critère de productivité ni celui de profitabilité. En ce qui concerne les agents dépendants de l'entreprise étrangère, employés ou non, on considérera, en droit conventionnel, qu'il y a établissement stable lorsque ces agents possèdent dans l'Etat où ils exercent leur activité le pouvoir – qu'ils exercent habituellement – de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère qu'ils représentent sauf si leur activité est limitée à l'achat de marchandises pour l'entreprise.<sup>9</sup>

<sup>3</sup> Com. I.R. n° 140/20.

<sup>4</sup> Remarquons que l'article 86 de la loi du 22 mars 1993 précise que „un bureau de représentation ne peut exercer l'activité bancaire et notamment intervenir, à quelque titre que ce soit, dans la conclusion ou le déroulement courant d'opérations financières ou de services financiers, autres que ceux inhérents à la gestion administrative du bureau“.

<sup>5</sup> Voir également *infra* point 1.5.

<sup>6</sup> Com. I.R. n° 140/18.

<sup>7</sup> Malherbe J., *Droit fiscal international*, Bruxelles, Larcier, 1994, p. 316.

<sup>8</sup> Article 231 §1er, 3° du CIR/92.

<sup>9</sup> Malherbe J., *o.c.*, p. 307.

### A.1.3. Droit commercial et droit comptable

Le droit belge des sociétés ne donne pas une définition de la notion d'établissement mais contient des dispositions gouvernant les actes d'un établissement en Belgique au niveau des publications, des responsabilités des gérants et des obligations à respecter dans le cadre de l'appel public à l'épargne.

Pour déterminer si une société étrangère a en Belgique une succursale, la Cour de Cassation belge a décidé que trois éléments doivent être réunis:<sup>10</sup>

- la société dispose sur le territoire belge d'une partie d'un immeuble où s'exercent les activités de la succursale;
- la société a un représentant présent en Belgique et capable de l'engager envers des tiers; il ne s'agit donc pas d'un simple intermédiaire à l'aide duquel le tiers traite à l'étranger avec la société elle-même, mais d'un représentant avec lequel le tiers traite directement. Le mandat devra d'ailleurs être suffisamment large pour permettre de traiter les affaires relevant de la gestion journalière de la société et dont l'accomplissement rentre dans la réalisation de son objet social;
- l'établissement doit avoir un caractère stable et durable.

En ce qui concerne les établissements de crédit, la notion de succursale a été définie par la loi comme un siège d'exploitation qui constitue une partie dépourvue de personnalité juridique d'un établissement de crédit et qui effectue directement, en tout ou en partie, les opérations inhérentes à l'activité d'établissement de crédit. Plusieurs sièges d'exploitation créés dans le même Etat pour un établissement de crédit ayant son siège social dans un autre Etat sont considérés comme une seule succursale.<sup>11</sup>

En ce qui concerne les entreprises d'assurance, la loi du 9 juillet 1975 relative au contrôle des entreprises d'assurances définit la succursale comme „toute agence ou succursale d'une entreprise d'assurance compte tenu de l'article 2 §1 alinéa 2 de la présente loi“. Cet article 2 §1 alinéa 2 prévoit: „Pour l'application de la présente loi, est assimilée à un établissement toute présence permanente sur le territoire de la Belgique, même si cette présence n'a pas pris la forme d'une succursale ou d'une agence, mais s'exerce par le moyen d'un simple bureau géré par le propre personnel de l'entreprise, ou d'une personne indépendante mais mandatée pour agir en permanence pour l'entreprise comme le ferait une agence“.

Le critère principal semble être la présence permanente d'une entreprise sur le territoire belge à l'intervention de son propre personnel ou d'autres personnes mandatées.

L'Office de contrôle des assurances interprète ce texte de façon extensive. Ainsi, dans une lettre adressée aux compagnies d'assurance, l'office a désigné quelques éléments de fait qui, pris ensemble ou séparément, démontreraient l'existence d'un établissement. Il s'agit des éléments suivants: (a) l'apposition d'un sceau aux documents d'assurance pour ou au lieu de l'entreprise d'assurance; (b) la rédaction

<sup>10</sup> Cass. 18.12.1941, Pas. 1941, 1, 467; Van Ryn and Heenen, T. II (1957), n° 1134; Ph. De Muelenaere, Les bureaux de représentation de banques étrangères, banque 1990/5; p. 217 et les références.

<sup>11</sup> Article 3 § 1er, 6° de la loi du 22 mars 1993.

des documents d'assurance pour ou au lieu de l'entreprise d'assurance; (c) la gestion des dommages; (d) l'encaissement des primes.

On ne retrouve pas de définition de la notion d'établissement en droit comptable. Celui-ci renvoie au droit des sociétés et à la jurisprudence y afférente. La législation comptable du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises est applicable aux sociétés étrangères en ce qui concerne les succursales et sièges d'opérations qu'elles ont établis en Belgique. L'ensemble de leur succursales et sièges d'opérations dans le pays est considéré comme une entreprise. Les livres, comptes et pièces justificatives relatifs à ces sièges et succursales sont conservés en Belgique.<sup>12</sup>

#### A.1.4. Comparaison des notions

Bien que ces notions soient fort proches, on constatera tout d'abord que la notion fiscale de droit interne d'établissement belge est plus large que celle d'établissement stable retenue en droit conventionnel.

En droit conventionnel, l'agent non autonome doit posséder le pouvoir de conclure des contrats au nom de l'entreprise pour constituer un établissement stable alors qu'en droit interne cette condition relative au pouvoir de conclure des contrats n'est pas requise. C'est sur ce point que se situe la différence essentielle des conventions par rapport à la législation interne belge.

On remarquera ensuite que les notions fiscales (de droit interne ou de droit conventionnel) sont plus larges que celles retenues au niveau du droit des sociétés ou du droit comptable. Ainsi pourrait-on conclure qu'il est possible qu'il y ait établissement stable fiscal alors qu'il n'y a pas encore de succursale mais qu'il y aura toujours établissement stable quand il y a une succursale.

#### A.1.5. Application de la notion d'établissement stable aux banques et aux compagnies d'assurance

Les notions de succursale et d'établissement stable qui ont été développées ci-dessus s'appliquent aux banques et aux compagnies d'assurance.

Il nous semble toutefois opportun d'attirer l'attention sur l'importance de ces notions en matière de libre prestation de services.

En effet, suite à la libéralisation des services en matière financière, les banques et les compagnies d'assurance de l'Union Européenne peuvent librement commercialiser à partir de leur pays d'origine leurs produits dans les autres pays membres. Cette commercialisation a lieu dans le cadre de la libre prestation de services sous le contrôle prudentiel des autorités compétentes de l'Etat d'origine. Ceci peut entraîner que des agents, autonomes ou non, démarchent de la clientèle dans le pays d'accueil. Etant donné que la notion fiscale d'établissement stable<sup>13</sup> est plus large que celle de succursale, ces pratiques de démarchage pourraient, dans cer-

<sup>12</sup> Article 1er, al. 2 loi du 17 juillet 1975 – article 1er, 3°, arrêté royal du 23 septembre 1992.

<sup>13</sup> Il s'agit nécessairement de la notion d'établissement stable de droit conventionnel car la Belgique a conclu des conventions de double imposition avec tous les pays membres de l'Union Européenne.

taines hypothèses, constituer un établissement stable imposable dans le pays d'accueil alors même qu'il ne pourrait être question d'une succursale au sens strict du terme. Ceci sera le cas si l'agent, autonome ou non, conclut dans le pays d'accueil des conventions au nom de l'entreprise étrangère qu'il représente.

Rappelons encore qu'en ce qui concerne les compagnies d'assurance, l'administration belge précise dans ses commentaires que doit „être considéré comme établissement stable, un courtier belge d'assurances – personne physique ou société – qui est désigné par une société d'assurances étrangère comme un représentant mandaté en Belgique et qui a compétence pour effectuer en son nom et pour son compte des opérations comprenant notamment l'acceptation, la signature et la délivrance de contrats d'assurance“.<sup>14</sup>

Certaines conventions préventives de la double imposition souscrites par la Belgique prévoient des plus amples précisions quant à la (non-) existence d'un établissement.<sup>15</sup>

## *A.2. Régime fiscal des succursales belges d'entreprises étrangères*

### *A.2.1. Détermination du résultat*

Une fois démontrée l'existence d'un établissement en Belgique, les résultats provenant de toutes les opérations traitées par cet établissement ou à son intermédiaire seront imposables en Belgique à l'impôt des non-résidents (INR/Soc). Ces résultats sont déterminés, en principe, d'après les règles de droit commun applicable en matière d'impôt des sociétés. Toutefois contrairement aux entreprises belges, qui sont, en principe, taxables sur leurs bénéfices mondiaux, seuls les revenus d'origine belge des établissements belges d'entreprises étrangères sont imposables à l'INR/Soc.<sup>16</sup>

Pour déterminer ce bénéfice, on se basera sur la comptabilité séparée tenue par cet établissement conformément aux prescriptions du code de commerce et de la loi comptable. En d'autres termes pour calculer la base imposable d'un établissement stable, le droit fiscal belge applique, en principe, une méthode

<sup>14</sup> Com. Conv. n° 5/505. NB: dans les commentaires du Code, l'administration assimile à la signature d'un contrat d'assurance le fait de „compléter, préalablement à leur délivrance, des polices signées en blanc“ (Com. I.R. n° 140/29.3).

<sup>15</sup> Ainsi, les conventions conclues avec l'Allemagne, la Corée, l'Espagne, les Etats-Unis, la Finlande, le Luxembourg, le Maroc, la Norvège, la Suisse et la Thaïlande, disposent que l'intermédiaire indépendant qui agit pour le compte d'une entreprise d'assurances et qui dispose de pouvoirs qu'il exerce habituellement, lui permettant de conclure des contrats au nom de cette entreprise, constitue un établissement stable. L'article 5 de la convention belgo-hollandaise considère comme établissement stable, l'agent qui agit exclusivement pour le compte d'une ou, au maximum, de deux entreprises d'assurances et qui dispose de pouvoirs, qu'il exerce habituellement, lui permettant de conclure des contrats au nom de cette ou de ces entreprises. Selon les dispositions des conventions conclues avec l'Autriche, le Brésil, la Corée, le Danemark, la Finlande, la France, le Royaume-Uni, la Suède et la Thaïlande, l'existence d'un établissement stable est déterminée par le fait que la compagnie d'assurances étrangère perçoit des primes dans l'autre Etat ou assure des risques situés dans l'autre Etat, par l'intermédiaire d'un représentant ou un agent localisé dans l'autre Etat et n'ayant pas un statut indépendant.

<sup>16</sup> Article 228 § 1er et §2, 3° et article 233 CIR/92.

directe<sup>17,18</sup> comparable à celle qui est utilisée pour toutes les sociétés,<sup>19</sup> à savoir une méthode fondée sur une comptabilité régulière.

La Belgique n'applique pas le principe de la force attractive de l'établissement stable selon laquelle, le non-résident qui dispose en Belgique d'un établissement stable serait également imposable à l'INR/Soc sur l'ensemble des revenus qu'il recueille dans le pays en dehors de l'intervention de cet établissement.<sup>20</sup> Dès lors, en matière de revenus mobiliers, si les actifs productifs des revenus sont repris dans la comptabilité de l'établissement belge, lesdits revenus feront partie des bénéfices de cet établissement. Si, par contre, ces actifs sont repris dans la comptabilité du siège social de la société étrangère, les revenus y afférents seront imposés selon les règles applicables aux investisseurs non résidents ne disposant pas d'un établissement stable en Belgique, c'est-à-dire pour ce qui concerne les intérêts et les dividendes, la retenue à la source du précompte mobilier.<sup>21</sup>

#### A.2.2. Barèmes minimums

La méthode d'imputation directe des résultats n'exclut toutefois pas le recours à d'autres méthodes quand le recours au bénéfice comptable s'avère impraticable ou insatisfaisant.

Ainsi, à défaut d'éléments probants, la base imposable peut être déterminée par l'administration par comparaison avec trois autres contribuables similaires.<sup>22,23</sup>

<sup>17</sup> „La méthode indirecte de détermination du revenu d'un établissement stable, qui consiste à ventiler le bénéfice global d'une entreprise et à en attribuer une part à chacune de ses succursales étrangères n'est pas appliquée en droit fiscal belge. Elle est cependant prévue comme méthode de secours dans certaines conventions pour éviter qu'un même bénéficiaire soit taxé dans deux pays“, Bailleux ..., „L'imposition des entreprises ayant des établissements stables à l'étranger“. *Cahiers de droit fiscal international*, Volume LVIII a, 1973, p. II/51.

<sup>18</sup> Les autorités belges estiment que la méthode indirecte ne se prête pas à un emploi généralisé parce qu'elle conduit, par essence, à des résultats moins précis que les méthodes directes; par ailleurs, elle ne peut entraîner l'attribution de bénéfices à certains établissements et de pertes à d'autres établissements d'une même entreprise. En fait, cette méthode peut principalement s'appliquer lorsque le siège central et les autres établissements de l'entreprise exercent des activités comparables et qu'aucune méthode directe ne peut être utilisée. La méthode de ventilation des bénéfices peut, dans certains cas, être indiquée pour les entreprises d'assurance (Com. Conv. 7/424).

<sup>19</sup> Article 235, al. 1,2° CIR/92.

<sup>20</sup> Com. Conv. 7/106, Malherbe J. Oc, p. 31 la.

<sup>21</sup> Dassel M. and Minne P., *Droit fiscal – Principes généraux et impôts sur les revenus*, Bruylant 1995, p.790.

<sup>22</sup> Article 342 § 1er CIR/92.

<sup>23</sup> A cet égard, la Cour de Cassation a décidé, sur base du fait que les écritures tenues par le représentant en Belgique de diverses compagnies d'assurances étrangères ne permettent pas de suivre au jour le jour les opérations qu'une compagnie déterminée fait en Belgique, que les frais sont répartis forfaitairement pour chacune des compagnies représentées au prorata du chiffre d'affaires et qu'aucun document ne justifie les dépenses du siège étranger d'une compagnie mis à charge de l'établissement belge, suffisent pour qu'on en déduise que les écritures du représentant responsable ne révèlent pas, d'une manière qui en permet le contrôle des bénéfices ou des pertes résultant de l'ensemble des opérations traitées par la compagnie dans le pays. Ces considérations suffisent pour justifier légalement la décision que la comptabilité de la compagnie n'est pas probante et partant l'application de la procédure de taxation par comparaison. (Cass., 30.1.1968, Rev. F., 1968, p. 277; confirme Bruxelles 6.4.1964).

Dans le cadre de la procédure de taxation par comparaison, l'administration est également autorisée à recourir aux barèmes reprenant les bénéfiques imposables minimums dans le chef des firmes étrangères opérant en Belgique.<sup>24</sup> Ces barèmes minimums sont fixés par l'article 182 §1er de l'arrêté royal d'exécution du code des impôts sur les revenus 1992.

En ce qui concerne les banques et les compagnies d'assurance, ces barèmes sont fixés comme suit :

- banques, établissements de crédit et de change: 1.000.000 F par membre du personnel (nombre moyen pour l'année envisagée);
- assurances: 100 F par 1.000 F de primes encaissées.

En aucun cas, le montant des bénéfiques imposables ainsi déterminé ne peut être inférieur à 400.000 F.

De plus, les revenus imposables fixés forfaitairement ne comprennent pas les plus-values réalisées sur des immeubles non bâtis sis en Belgique ou sur des droits réels afférents à de tels immeubles. Le résultat imposable déterminé forfaitairement selon les dispositions susmentionnées est censé comprendre toutes les charges déductibles et ne peut donc plus subir aucune déduction au titre de charges professionnelles.

Les établissements stables peuvent se soustraire à cette méthode particulière de comparaison en produisant une comptabilité ou d'autres éléments probants en ce compris les extraits d'une comptabilité tenue à l'étranger. L'administration ne préconise l'usage des minima de bénéfiques que s'il n'apparaît pas possible d'appliquer une méthode plus adéquate, notamment celle de la comptabilité séparée.<sup>25</sup>

L'administration refuse le bénéfice du régime forfaitaire à l'établissement stable qui a fourni antérieurement des documents comptables à l'appui de sa déclaration. En d'autres termes, l'établissement stable d'une entreprise étrangère dont la cotisation a été réglée une seule fois d'après le résultat de ses écritures comptables devra continuer à être imposé sur base de sa comptabilité. Il ne faut pas, en effet, que le contribuable puisse choisir, selon les circonstances, le système de taxation qui lui paraît le plus favorable.<sup>26</sup>

On peut s'interroger sur la question de savoir si l'imposition des entreprises sur la base des bénéfiques déterminés forfaitairement n'est pas contraire au principe de non discrimination repris dans les conventions de double imposition, le traité CEE et le traité Bénélux.<sup>27</sup>

### A.2.3. Dispositions administratives concernant les compagnies d'assurance

D'une façon schématique on peut dire que le bénéfice d'exploitation d'un établissement d'une société d'assurance résulte de la différence entre d'une part,

<sup>24</sup> Article 342 §2 CIR/92.

<sup>25</sup> Com. Conv. n° 7/417.

<sup>26</sup> Com. IR nouveau n° 342/82.

<sup>27</sup> Voir en ce sens: Dillen and Vandenberg, „De belastbare forfaitaire minimumwinsten voor buitenlandse ondernemingen: een discriminatoire bepaling in de Belgische fiscale wetgeving“, R.W., 1981, 1753.

les primes de l'exercice et, d'autre part, les prestations et l'augmentation des réserves techniques de l'exercice. Sont exclues des bénéfices, les réserves mathématiques, lesquelles traduisent au bilan un passif exigible à plus ou moins longue échéance par les assurés et les bénéficiaires des contrats. Si les valeurs représentatives de ces réserves mathématiques continuent à faire partie du patrimoine de l'assureur, il n'en reste pas moins qu'elles sont la contre-valeur des créances (potentielles) des assurés et des bénéficiaires, qu'elles sont affectées au règlement de ces créances et qu'ainsi, elles ne font partie ni du capital social ni des avoirs investis de l'entreprise. Les participations bénéficiaires accordées aux assurés ne font pas davantage partie des bénéfices imposables.

Le contrôle fiscal des sociétés étrangères d'assurances opérant en Belgique serait relativement complexe, en ce qui concerne les firmes qui désirent être imposées non d'après des éléments forfaitaires, mais selon les résultats d'une comptabilité. Dès lors, bien qu'en principe la détermination du bénéfice des établissements stables en Belgique s'opère par application de la méthode directe, dans un but d'uniformité, l'administration fiscale a réglé forfaitairement certains problèmes qui soulèvent généralement des discussions. C'est ainsi qu'il a été décidé, en accord avec les délégués des assureurs, de se conformer aux directives ci-après.<sup>28</sup>

#### A.2.3.1. Branche incendie

Sauf justifications, le total de la réserve de primes pour risques en cours ne pourra dépasser 50 pour cent des primes nettes de l'exercice, soit le montant brut, à l'exclusion des accessoires ou chargement, diminué des primes cédées à des réassureurs.

#### A.2.3.2. Branche maritime

*Réassurances* Lorsque les primes cédées en réassurances dépassent les sommes remboursées par les réassureurs, les sociétés auront à fournir à ce sujet des explications justificatives.

*Réserve de primes pour risques en cours* Le pourcentage de 50 pour cent des primes (préalablement réduites des accessoires ou chargement et des primes cédées à des réassureurs) ne pourra non plus être dépassé en l'espèce, à moins de justification.

*Réserve pour sinistres connus et non réglés* En cas de doute quant à l'importance de cette réserve, le détail des évaluations devra être produit.

*Intérêts des réserves* A établir d'après le taux moyen du bilan général.

<sup>28</sup> Com. IR. nouveau n° 342/89.

### A.2.3.3. Branche vie

Comme pour la branche maritime en ce qui concerne les réassurances et l'intérêt des réserves.

*Réserve pour sinistres connus et non réglés* Le détail devra éventuellement être fourni.

*Réserve mathématique* Elle pourra être augmentée à concurrence d'une partie des primes encaissées et du montant des intérêts produits, et diminuée du montant des sinistres payés et des rachats de police.

*Remise de primes au siège social* Les agences ou succursales belges des sociétés étrangères font des remises de primes au siège social. Ces primes sont envoyées soit immédiatement, soit à l'expiration de l'année pendant laquelle elles ont été encaissées. Dans le premier cas, on doit considérer que ces sommes ont produit des intérêts qui sont à ajouter au solde favorable des opérations. Pour calculer ces intérêts, on établira à la fin de l'année, le total des sommes envoyées au siège social; on déduira les virements faits par ce siège en vue de régler les sinistres ou autres dépenses et le résultat ainsi obtenu sera divisé par deux pour tenir compte du fait que les remises et les rentrées se font à diverses époques de l'année. Le taux à envisager pour le calcul des intérêts sera le taux moyen tel qu'il résulte du bilan général. Si les primes sont transmises à la fin de l'année pendant laquelle elles sont encaissées, on ne comptera pas d'intérêts, parce que ces profits ont produit eux-mêmes en Belgique des intérêts dont le siège belge a bénéficié.

*Intérêts des réserves* Les sociétés placent leurs réserves en Belgique ou à l'étranger. Pour celles qui sont placées en Belgique, on aura égard à l'intérêt produit; pour celles qui sont placées à l'étranger, on envisagera le taux moyen des intérêts tel qu'il ressort des éléments du bilan général.

*Réassurances* Eventuellement, on devra enregistrer dans les écritures belges, toutes les opérations se rapportant à des réassurances : primes brutes encaissées, parties de primes cédées à des réassureurs et participation de ceux-ci dans le paiement des sinistres.

Enfin, il a été entendu que les compagnies annexeront à leur compte de résultats une déclaration signée par deux dirigeants du siège social et certifiant l'exactitude des chiffres déclarés en ce qui concerne les réassurances.

L'attention est appelée sur le fait qu'une firme étrangère d'assurances ne peut pas demander l'imposition d'après la base forfaitaire pour telle branche de son activité et être taxée d'après sa comptabilité pour ses autres opérations.

Remarquons que la jurisprudence belge a repoussé une théorie de l'administration belge qui considérait qu'en cas de remise immédiate des primes encaissées au siège social étranger, les sommes remises devaient être considérées comme productives d'un intérêt au profit du siège belge, cet intérêt étant calculé au taux moyen du bilan sur la moitié des sommes totales remises pendant l'année en

question. Les cours ont en effet décidé que les revenus de placements effectués au siège social sont à attribuer au siège social.<sup>29</sup>

#### A.2.4. Absence de dispositions administratives particulières pour le secteur bancaire

En ce qui concerne le secteur bancaire, l'administration n'a pas émis de directives spécifiques dans le but de déterminer forfaitairement les bénéfices des succursales. Ceux-ci sont dès lors exclusivement calculés sur base de la méthode directe.

Remarquons en particulier qu'aucune disposition administrative ne règle le problème des activités de marché et de crédit des banques. Les résultats de ces activités seront donc déterminés en application des règles comptables. Il s'agit des résultats qui proviennent des opérations traitées par l'établissement stable. En effet, les bénéfices sont normalement réalisés là où sont posés les actes de gestion ou les prises de décision qui leur donnent naissance.<sup>30</sup> Dès lors, en ce qui concernent les profits provenant des activités de marché ou de crédit, on considérera qu'ils sont imputables à une succursale belge dès l'instant où les opérations sont gérées en Belgique peu importe que ces opérations naissent de l'initiative de l'établissement belge ou qu'elles soient simplement gérées par son entremise.<sup>31</sup> Dans l'hypothèse où une succursale traite, dans le cadre des activités de marché, avec son siège central, on se référera utilement – en l'absence de dispositions spécifiques en droit belge – au commentaire OCDE des conventions selon lequel les bénéfices à imputer à un établissement stable sont ceux que cet établissement aurait réalisé si, au lieu de traiter avec son siège central, il avait traité avec une entreprise tierce aux conditions et au prix de marché ordinaire.<sup>32</sup>

#### A.2.5. Déduction des charges professionnelles

##### A.2.5.1. Principes

Les firmes étrangères qui opèrent en Belgique n'étant imposables qu'à raison des bénéfices résultant des affaires traitées par leurs établissements belges ou à leur entremise, seules sont admises en déduction au titre de charges professionnelles, les dépenses qui sont réellement exposées au profit de l'établissement stable.

Il s'agit, d'une part, des dépenses supportées par l'établissement lui-même pour ses besoins propres et, d'autre part, des dépenses qui ont été payées par la société étrangère pour les besoins de la succursale belge. Il s'agit en l'occurrence des dépenses qui sont en liaison directe avec les opérations en raison desquelles un bénéfice est attribué à cet établissement stable.

<sup>29</sup> Bruxelles, 14.6.1972, *Cahier de droit fiscal international*, Volume LVIII a.

<sup>30</sup> Com. Conv. n° 7/106.

<sup>31</sup> Com. I.R. n° 104/25.

<sup>32</sup> Com. Conv. OCDE Mars 1994 C7, n° 11.

Suivant la cour de cassation, pour déterminer les dépenses déductibles d'un établissement stable, il y a lieu de considérer celui-ci comme une entité économique distincte nonobstant le fait que cet établissement ne dispose pas d'une personnalité juridique distincte de l'entreprise étrangère.<sup>33</sup>

#### A.2.5.2. Frais d'administration du siège central

L'administration belge refuse, en principe, que l'établissement belge puisse prendre en charge une quote-part des frais d'administration du siège social étranger. La raison invoquée par le fisc est „que l'ensemble des opérations comptabilisées par l'établissement belge forme une entité économique et fiscale, c'est-à-dire une universalité de fait qui ne peut se confondre avec celle propre et distincte du siège étranger“.<sup>34</sup> L'administration admet toutefois la déductibilité de la part d'intervention effective de l'établissement belge dans les frais de publicité mondiale exposés par la firme étrangère.

Le droit conventionnel tempère sensiblement cette interdiction de déduction d'une quote-part proportionnelle des frais du siège central. L'administration belge admet elle-même que, dans l'hypothèse où une convention s'applique, „les bénéficiaires d'un établissement belge peuvent aussi être diminués, en plus des dépenses effectuées pour des besoins propres, d'une quote-part appropriée des dépenses générales, y compris les frais de direction et d'administration générale qui ont été exposés par le siège central au profit de l'ensemble de l'entreprise. Il s'agit en l'espèce des dépenses du siège central qui sont afférentes aux services généraux qui s'occupent de l'ensemble de l'entreprise (par exemple amortissement, entretien et autres frais relatifs aux bureaux de la direction générale, rémunération du personnel des services généraux et charges sociales connexes, frais généraux de publicité qui profitent à l'ensemble de l'entreprise y compris à l'établissement stable belge, etc.). Doivent être exclues de ces dépenses, celles effectuées au profit de services d'exploitation bien déterminés établis au siège central ou dans d'autres établissements“.<sup>35</sup>

Parmi les frais généraux du siège central qui ne peuvent être déduits des résultats de l'établissement stable belge, l'administration mentionne, entre autres, la différence de change exprimée dans le bilan étranger sur les actifs et passifs de l'établissement stable.<sup>36</sup>

Le montant des dépenses générales à répartir doit être ventilé de manière telle que la fraction qui est imputée à l'établissement stable belge se rapporte logiquement aux bénéficiaires à attribuer à cet établissement. En l'absence de méthodes plus précises, l'administration admet, en cas d'application d'une convention, que la répartition puisse se faire suivant la règle proportionnelle, à l'aide d'une ou de plusieurs clefs de répartition établies de commun accord avec le contribuable.<sup>37</sup>

<sup>33</sup> Cassation, 22 octobre 1963, PAS. 1963, I, p. 189. Cet arrêt fait en quelque sorte application de la fiction de la personnification fiscale de l'établissement stable. Dans un avis récent, la commission des rulings a adopté une position sensiblement différente – voir *infra* 2ème partie, point 2.

<sup>34</sup> Com. IR n° 144/3.

<sup>35</sup> Com. Conv. n° 7/331.

<sup>36</sup> Com. Conv. n° 7/332.

<sup>37</sup> Com. Conv. n° 7/334.

### A.2.5.3. Capital, intérêts, résultats de change et commissions

*Notion de capital pour un établissement stable* Le droit fiscal belge ne connaît pas la notion de capital pour un établissement stable. En général, l'administration belge admet de traiter comme du capital, la dotation en capital dont la succursale dispose telle que celle-ci ressort des documents comptables. L'administration fiscale n'exige pas une dotation de capital minimum pour les succursales belges d'entreprises étrangères étant donné que la législation fiscale belge ne contient pas de dispositions particulières en matière de „thin capitalisation“.

Bien qu'il n'existe aucune exigence fiscale particulière de capitalisation minimum pour les banques et pour les compagnies d'assurance, il ne faut pas perdre de vue que la législation bancaire belge subordonne l'agrément des établissements de crédit à l'existence d'un capital de 250 millions de francs au moins.<sup>38</sup> Cette exigence de capitalisation minimum s'applique également à la dotation des succursales belges des banques étrangères relevant du droit d'un Etat qui n'est pas membre de l'Union Européenne.<sup>39</sup> En ce qui concerne les succursales belges de banques étrangères établies dans l'Union Européenne, la législation belge, conformément au prescrit de la II<sup>ème</sup> directive banque ne prévoit pas de dotation en capital minimum.

Les succursales belges de compagnies d'assurance étrangères établies dans l'Union Européenne ne doivent pas constituer une dotation en capital minimum mais doivent joindre à leur requête d'agrément la preuve qu'elles disposent d'un fonds de garantie dont le minimum absolu est fonction des branches d'activité pour lesquelles l'agrément est demandé. Ainsi, le minimum absolu du fonds de garantie est fixé à 34,5 millions de francs pour les branches d'activité Vie. Les succursales de compagnies d'assurance étrangères non situées dans l'Union Européenne ne doivent pas non plus constituer de dotation en capital minimum mais doivent joindre à la demande d'agrément la preuve qu'elles disposent en Belgique d'actifs pour un montant égal au minimum absolu du fonds de garantie susmentionné. Des actifs pour la valeur égale à la moitié de ce minimum absolu doivent être localisés en Belgique, l'autre moitié doit être localisée à l'intérieur de l'Union Européenne. De plus, les succursales visées doivent déposer en Belgique, à titre de cautionnement, le quart du minimum absolu du fonds de garantie susmentionné.<sup>40</sup>

*Déduction des intérêts* Eu égard au fait que l'établissement stable ne dispose pas d'une personnalité juridique distincte du siège central étranger, le droit belge n'admet, en principe, pas la déduction des intérêts afférents aux sommes qui lui sont „prêtées“ ou mises à disposition par son siège central étranger ou par une autre succursale étrangère.

<sup>38</sup> Articles 16 et 23 de la loi du 22 mars 1993 relative au statut et au contrôle des établissements de crédit.

<sup>39</sup> Articles 79 et 80 de la loi du 22 mars 1993. La Commission Bancaire et Financière a compétence pour apprécier les éléments constitutifs de la dotation.

<sup>40</sup> A. R. du 22 février 1991 portant règlement général relatif au contrôle des entreprises d'assurance (articles 16, 19, 22, 25 et 27).

Ce principe connaît une exception importante en ce qui concerne les banques. En effet, sont fiscalement déductibles les intérêts effectivement supportés par la succursale belge d'une banque étrangère du chef des fonds qui lui ont été prêtés – à des fins commerciales – par le siège social ou une succursale étrangère de cette banque. Cette charge ne peut toutefois excéder le coût de l'argent ou du crédit mis à la disposition de l'établissement belge, au taux pratiqué dans le pays d'où proviennent les fonds pour des opérations interbancaires et pour des comptes similaires ouverts à la même époque.<sup>41</sup>

Le régime dérogatoire applicable aux banques trouve son fondement dans le fait que l'octroi et la perception d'avances constituent des opérations étroitement liées à leur activité ordinaire.

Les intérêts versés par l'établissement stable belge au siège central étranger ne sont pas soumis à une retenue à la source en Belgique.

Les compagnies d'assurance ne bénéficient d'aucun régime particulier. La déduction des charges financières relatives aux fonds qui sont mis à leur disposition par leurs sièges centraux leur est donc, en principe, refusée.

Il ne faut toutefois pas confondre les intérêts payés par un établissement stable relativement à un crédit octroyé par le siège central avec la situation dans laquelle le siège central contracte un emprunt au profit de ses établissements étrangers. Dans cette hypothèse, les charges financières imputées à l'établissement stable belge seront déductibles pour autant qu'il soit prouvé que cet établissement a effectivement reçu une partie des fonds empruntés.<sup>42</sup>

*Résultats de change* La problématique des résultats de change en ce qui concernent les opérations intervenues entre un établissement stable belge et son siège central étranger est délicate. Les commentaires administratifs précisent que les pertes de change afférentes aux prétendues dettes desdits établissements stables vis-à-vis de leurs sièges étrangers ne sont pas fiscalement déductibles.<sup>43</sup> Ils sont par contre muets en ce qui concerne les bénéfices de change réalisés dans les mêmes conditions. Toutefois, à l'occasion d'une question parlementaire, le ministre des finances a précisé que le transfert par un établissement belge au siège central de fonds qui avaient été mis à la disposition de cet établissement belge par ledit siège central ne peut donner lieu en droit belge à aucun résultat de change.<sup>44</sup> Le fondement de cette position ministérielle est identique à celui sur lequel se base l'administration pour refuser la déduction des intérêts payés par une succursale (autre qu'une banque) au siège central étranger, à savoir que l'établissement stable disposant de la même personnalité juridique que son siège social ne peut, à la fois, être débiteur et créancier.

Ce point de vue ministériel a été critiqué par la doctrine. Il constitue en effet une dérogation non justifiée au principe selon lequel une succursale doit être assimilée à une entreprise indépendante traitant comme telle avec son siège étranger. En outre, il ne nous semble pas applicable pour les entreprises du secteur bancaire. En

<sup>41</sup> Com. IR n° 144/3.

<sup>42</sup> Com. Conv. 7/301.

<sup>43</sup> Com. I.R. n° 144/4.

<sup>44</sup> Q.P. Sénat, de Clippele, n° 20 du 17 juin 1988, Bul. Cont. n° 678, p. 2014.

effet, les commentaires administratifs qui admettent la déductibilité des intérêts pour les banques (voir supra) précisent à cet égard que la succursale devra fournir toutes les justifications requises quant au montant déduit et notamment les caractéristiques de chaque avance octroyée par le siège central (date d'octroi, taux, durée, devise). La succursale devra encore établir que les taux bonifiés ne sont pas supérieurs à ceux qui étaient pratiqués pour des opérations de même nature dans le pays d'où proviennent les fonds confiés à la succursale. On peut déduire de ces commentaires, non seulement, que l'administration accepte de traiter les avances entre une succursale bancaire et son siège central comme des opérations intervenues entre entreprises indépendantes mais encore que, pour apprécier si les conditions de marché ont été respectées, il y a lieu de prendre en considération les taux d'intérêts pratiqués pour la devise dans laquelle l'avance est libellée.

Sur cette base, l'administration doit accepter, en ce qui concerne les banques, de tenir compte des résultats de change (positifs ou négatifs) réalisés par les succursales dans leurs relations avec leurs sièges centraux ou avec d'autres succursales étrangères.

*Commissions* L'administration ne s'est jusqu'à présent, à notre connaissance, pas prononcée sur la déductibilité fiscale des commissions payées par un établissement stable au siège central en rémunération de garanties émises par ce dernier en faveur de l'établissement stable.<sup>45</sup> Parallèlement à ce qui est prévu en matière d'intérêts, la déductibilité fiscale de ces commissions nous semble défendable, dans le chef d'une banque, pour autant que la succursale belge traite avec son siège étranger dans le respect des conditions du marché.

En effet, nous n'apercevons pas pourquoi l'on devrait traiter fiscalement d'une manière différente la rémunération d'un crédit de signature par rapport à celle d'un crédit à décaissement.

Dès lors si une succursale belge d'une banque étrangère paye une commission à son siège central en rémunération d'une garantie émise par celui-ci pour un crédit accordé par la succursale, cette commission devient, à notre avis, être fiscalement déductible pour autant qu'elle soit calculée conformément aux conditions du marché. Bien évidemment si le crédit garanti devient douteux, les provisions ne pourront être prises par la succursale en raison même de l'existence de garantie du siège central.

#### A.2.5.4. Limites à la déduction des charges professionnelles

Outre le problème spécifique concernant les intérêts, les établissements stables ne peuvent déduire les charges et dépenses qu'ils ont effectivement supportées ou qui leur ont été imputées que pour autant que celles-ci soient fiscalement déductibles en Belgique. Ainsi, comme pour toutes les entreprises belges, la déduction des frais de restaurant et de réception sera limitée à 50 pour cent et celle des frais de voiture à 75 pour cent. Les frais de vêtements non spécifiques ne seront pas

<sup>45</sup> On vise ici l'hypothèse où un siège central garantit, contre rémunération, le risque lié à un crédit consenti par une succursale à un client de cette dernière.

déductibles. Il en ira de même des réductions de valeur et des moins-values sur actions.

En ce qui concerne la déductibilité des dépenses exposées par le siège central pour les besoins propres de l'établissement stable belge, il faut également se référer à la législation interne. Dès lors, les dépenses qui en raison de leur nature ne sont pas déductibles suivant la législation interne seront rejetées même dans l'hypothèse où elles seraient déductibles dans l'Etat où est situé le siège central. Un raisonnement analogue doit être fait en ce qui concerne la quote-part dans les frais d'administration du siège central qui est proportionnellement attribuée à l'établissement stable belge.

Parmi les dépenses non admises, il y a lieu de mentionner, en particulier, le régime applicable aux réductions de valeur sur créances douteuses. Il s'agit d'un régime de droit commun et non d'un régime spécifique applicable au secteur bancaire ou financier. C'est toutefois pour les entreprises de ce secteur qu'il revêt le plus d'importance.

Tout d'abord, pour être déductibles les réductions de valeur relatives à des créances douteuses doivent être comptabilisées par les entreprises en vue de faire face à des pertes ou charges nettement précisées et que les événements en cours rendent probables.<sup>46</sup> Leur probabilité doit résulter, pour chaque créance, non d'un simple risque d'ordre général mais bien de circonstances particulières survenues au cours de la période imposable et subsistant à l'expiration de celle-ci.

Ceci implique que les provisions générales sur créances ne sont pas fiscalement déductibles. Il en va de même des provisions dites pour „risques souverains“.

Ensuite, l'immunisation fiscale des provisions et réductions de valeur sur créances individuelles n'est admise que pour autant que:<sup>47</sup>

- le montant immunisé des réductions de valeur au cours d'une période imposable n'excède pas, soit 5 pour cent des bénéfices bruts diminués des frais professionnels admissibles ainsi que des provisions ou plus-values exonérées mais avant toute déduction au titre des réductions de valeur et provisions sur créances, soit 2 pour cent du montant total des créances qui subsiste à l'expiration de la période imposable concernée;
- le montant total des réductions de valeur exonérées subsistant à l'expiration d'une période imposable quelconque n'excède pas, soit 7,5 pour cent du montant le plus élevé atteint par les bénéfices (tels que définis ci-dessus) au cours de l'une des cinq périodes imposables antérieures, soit 3 pour cent du montant total des créances qui subsiste à l'expiration de la période imposable concernée.

Ces limites sont applicables tant aux entreprises belges qu'aux succursales belges d'entreprises étrangères. Pour ces dernières, les bénéfices qui servent de base au calcul des limites (5 pour cent et 7,5 pour cent) sont ceux produits à l'intervention de l'établissement stable belge. Si le contribuable opte pour la seconde limite, le montant des créances à envisager pour le calcul des 2 pour cent et 3 pour cent est le montant des créances comptabilisées en Belgique dans les livres de l'établissement stable.

<sup>46</sup> Article 48 CIR/92. (Remarque: ces limites ont été abrogées par l'A.R. du 20 décembre 1995 applicable à partir de l'exercice fiscal 1996.)

<sup>47</sup> Article 22 AR.CIR/92.

Cette limitation à la déductibilité des provisions et réductions de valeur ne s'applique pas aux pertes probables comptabilisées sur des créances à charge d'entreprises déclarées en faillite. Elle ne s'applique pas aux pertes certaines sur créances comptabilisées comme telles.

Les pertes résultant de la cession à un tiers de créances douteuses ne sont pas soumises à l'application des limites dont question ci-dessus.

### A.2.6. Régime applicable aux dividendes perçus par une succursale

#### A.2.6.1. Application du régime des RDT

Les établissements stables bénéficient – comme toutes les sociétés belges – du régime des revenus définitivement taxés (RDT) sur les dividendes qu'ils recueillent relativement à une participation comptabilisée dans leurs livres.<sup>48</sup>

En application de ce régime, les dividendes reçus sont déduits à concurrence de 95 pour cent de leur montant pour autant qu'ils proviennent d'une société belge ou d'une société étrangère soumise à un impôt analogue à l'impôt belge des sociétés.<sup>49</sup> En principe, le bénéfice du régime des RDT est soumis à la condition qu'à la date d'attribution ou de mise en paiement des dividendes, la société bénéficiaire détienne dans le capital de la société distributrice une participation de 5 pour cent au moins ou dont la valeur d'investissement est de 50.000.000 francs au moins.<sup>50</sup> Cette condition de participation minimale n'est toutefois pas requise en ce qui concerne les établissements de crédit (qu'il s'agisse des banques belges ou des établissements belges de banques étrangères) et les entreprises d'assurance (qu'il s'agisse de sociétés résidentes et des établissements belges de société d'assurance étrangère).

#### A.2.6.2. Précompte mobilier sur dividendes

Outre le régime d'imposition des dividendes, il y a lieu d'examiner le problème de la retenue à la source (précompte mobilier) frappant les dividendes perçus par l'établissement belge.

En Belgique, les dividendes sont en principe soumis à un précompte mobilier de 25 pour cent. Ce taux est réduit à 15 pour cent pour les dividendes relatifs à certaines actions émises à partir du 1er janvier 1994.<sup>51</sup>

Dans l'hypothèse où une société étrangère recueille en Belgique des dividendes (provenant d'une société belge) via un établissement stable qui y est situé, les

<sup>48</sup> Article 235, al. 1, 2° CIR/92.

<sup>49</sup> Le bénéfice du régime des RDT est soumis à un certain nombre d'exceptions qui sont applicables tant aux sociétés belges qu'aux établissements étrangers.

<sup>50</sup> Article 203 CIR/92.

<sup>51</sup> Le taux réduit de 15 pour cent s'applique pour les actions émises à partir du 1er janvier 1994 soit par appel public à l'épargne, soit pour les actions qui font l'objet d'une inscription nominative chez l'émetteur, soit pour celles qui font l'objet d'un dépôt à découvert auprès d'un intermédiaire financier – Article 269 al. 2, 2° CIR/92.

dispositions des conventions de double imposition limitant les taux de retenue à la source concernant les dividendes ne sont pas d'application.<sup>52</sup>

Par conséquent, l'Etat de la source (en l'espèce la Belgique) peut retenir sans limitation conventionnelle le précompte mobilier par application des règles de droit interne. Or les règles de droit interne ne prévoient pas d'exonération possible de précompte mobilier sauf si la société bénéficiaire des dividendes est établie dans l'Union Européenne et détient dans le capital de la société distributrice des dividendes de manière ininterrompue depuis un an au moins une participation minimum de 25 pour cent.<sup>53</sup> L'établissement stable situé en Belgique subira donc, en principe, le précompte mobilier sur les dividendes belges qu'il recueille sauf si la condition de participation minimum de 25 pour cent est respectée.

S'il s'agit de dividendes étrangers, la situation est comparable. En effet, dans l'hypothèse où un non-résident encaisse en Belgique des dividendes d'une société étrangère via un intermédiaire financier belge, celui-ci doit retenir le précompte mobilier en Belgique conformément aux dispositions de droit interne.<sup>54</sup>

En outre, la loi rend les non-résidents eux-mêmes redevables du précompte mobilier dans l'hypothèse où ils auraient encaissé directement à l'étranger des dividendes étrangers relativement à une participation logée dans les livres de la succursale belge et qui sont susceptibles d'ouvrir droit au régime des RDT. en Belgique.<sup>55</sup>

Or, contrairement à ce qui est prévu pour les intérêts, l'article 283 CIR/92 stipule que les non-résidents ne peuvent imputer aucun précompte mobilier sur les dividendes (belges ou étrangers) qu'ils perçoivent dans la mesure où ces dividendes ouvrent droit au régime des RDT.

Dans ses commentaires, l'administration justifie cette situation sur base du fait que le précompte mobilier n'est pas retenu au moment du rapatriement des revenus auprès du siège central. L'administration précise encore que la non imputation du précompte mobilier n'empêche pas que le précompte mobilier doive être inclus dans la base imposable avant l'application de la déduction RDT.<sup>56</sup>

Ce traitement discriminatoire des établissements stables étrangers par rapport aux entreprises belges (pour lesquelles le PM sur dividendes est imputable et le cas échéant remboursable) a été condamné à plusieurs reprises par la doctrine. La jurisprudence récente estime que cette disposition est incompatible avec les

<sup>52</sup> Art. 10 §4 Convention modèle OCDE. Les mêmes principes s'appliquent en ce qui concerne la retenue à la source sur les intérêts (article 11 §4 convention modèle OCDE) et sur les royalties (article 12 §3 convention modèle OCDE).

<sup>53</sup> Article 106 §5 AR.CIR/92 – voir en ce sens Malherbe J., „Le nouveau régime fiscal belge des dividendes et plus-values...“, J.D.F., 1992, p. 163.

<sup>54</sup> Article 261, 2° CIR/92. L'exonération de précompte mobilier prévue par l'article 106 § 1er AR.CIR/92 n'est d'application que si le bénéficiaire des dividendes est identifié comme une société résidente.

<sup>55</sup> Article 262, al. 1,2° CIR/92.

<sup>56</sup> Com. IR n° 186/122.

Conventions de double imposition.<sup>57</sup> Suite à cette jurisprudence et en raison du fait que cette disposition constitue une infraction à l'article 52 du traité CEE, le gouvernement envisage de la supprimer avec effet au 1er janvier 1994.

#### A.2.7. Précompte mobilier et crédit d'impôt sur intérêt

A l'instar des banques et des compagnies d'assurance de droit belge, les succursales belges de banques ou de compagnies d'assurance étrangères bénéficient de nombreuses exonérations de précompte mobilier sur leurs intérêts d'origine belge qu'elles recueillent.<sup>58</sup>

Dans l'hypothèse où le précompte est retenu, celui-ci est, comme pour toute société belge, imputable et le cas échéant remboursable à l'INR/SOC.

Les intérêts d'origine étrangère sont exempts de précompte mobilier belge.<sup>59</sup> Si une retenue à la source est perçue à l'étranger, la succursale belge bénéficiaire des intérêts peut revendiquer l'imputation d'un crédit d'impôt en Belgique appelé Quotité Forfaitaire d'Impôt Etranger (QFIE).

Depuis la loi du 22 juillet 1993, la méthode de calcul de la QFIE a été modifiée de manière telle que la base de calcul de celle-ci ne soit plus le revenu brut mais ce revenu amputé des charges financières censées s'y rapporter. Cette QFIE „limitée à la marge“ est déterminée par la formule suivante comportant deux fractions successives:

$$\text{Intérêt reçu} \times \frac{\text{Retenue à la source étrangère (max 15\%)}}{100 - \text{numérateur}} \times \frac{[A+(B-C)1-(D-E)]}{A+(B-C)}$$

A = le montant total des revenus des biens immobiliers, des capitaux et biens mobiliers;

B = le montant brut total des revenus professionnels;

C = les plus-values réalisées ou non;

D = le montant total des revenus et biens mobiliers que le contribuable a supporté à titre de charge;

E = le montant des dividendes distribués.

Dans une récente circulaire,<sup>60</sup> l'administration précise quelles rubriques du compte de résultats des entreprises d'assurance et des établissements de crédit doivent intervenir pour le calcul de la seconde fraction.

<sup>57</sup> Appel Bruxelles, 17 juin 1993, (en cause la convention entre la Belgique et les Pays-Bas) et analyse de B. Peeters – *Fiskoloog internationaal*, 15 juillet 1993 n° 116–93.07.750. Appel Bruxelles, 28 mai 1993 (en cause la convention entre la Belgique et la Suisse) F.J.F. n° 94/25 confirmé par la Cour de Cassation, 26.1.1995, non encore publié. Appel Gand, 17 novembre 1994 (en cause la convention entre la Belgique et le Royaume Uni) R.G.F. avril 1995 – p. 138 – note de G. Kleynen.

<sup>58</sup> Pour l'application des exonérations de précompte mobilier, les établissements belges de banques étrangères et les établissements belges d'entreprises étrangères d'assurance sont rangés parmi les „établissements financiers ou entreprises assimilées“, article 105, al. 1, 1° de l'A.R. d'exécution CIR/92.

<sup>59</sup> Article 108 AR.CIR/92.

<sup>60</sup> Circ. Ci.RH.421/457.115 du 5 mai 1995. Bull. Contr, juillet 1995 n° 751, p. 1741

Cette méthode de détermination de la QFIE est, à notre avis, contraire à de nombreuses conventions de double imposition conclues par la Belgique car elle ne limite pas l'imputation de la QFIE mais le montant même de celle-ci. Les succursales belges des sociétés ne peuvent toutefois pas bénéficier de la protection des traités conclus par la Belgique et ne peuvent donc imputer la QFIE que dans les limites de la formule reprise ci-dessus.

En outre, la QFIE est imputable prorata temporis, c'est-à-dire à concurrence de la quote-part qui se rapporte aux revenus qui sont imposables proportionnellement à la période au cours de laquelle le contribuable a eu la pleine propriété des capitaux et biens mobiliers.<sup>61</sup> L'imputation de la QFIE est refusée en cas de channeling, à savoir dans l'hypothèse où le créancier, bien qu'ayant effectué l'opération en son nom propre, a agi en réalité pour le compte de tiers qui lui ont fourni les fonds nécessaires au financement de l'opération et qui en assument les risques en tout ou en partie.<sup>62</sup> Remarquons finalement que la QFIE est imputable à l' INR/SOC mais en cas d'excédant n'est pas remboursable.

Si une succursale belge d'une banque ou d'une compagnie d'assurance étrangère est débitrice d'intérêts en Belgique, elle est soumise aux règles classiques de retenue du précompte mobilier applicables aux entreprises belges.

#### A.2.8. Déduction des pertes

Les pertes encourues par un établissement stable belge sont reportables dans le futur, de la même manière que pour les sociétés belges, sans limitation de délai.<sup>63</sup> En cas de dissolution d'un établissement stable, ces pertes peuvent, le cas échéant, être déduites des bénéfices d'un autre établissement stable belge créé par la même personne morale étrangère après la dissolution du premier établissement même si le nouvel établissement déploie une autre activité que celle de l'établissement déficitaire dissout.<sup>64</sup>

A l'inverse, les pertes subies à l'étranger par une entreprise étrangère disposant d'un établissement stable en Belgique ne sont pas déductibles du bénéfice de cet établissement stable. Ceci découle du fait que l'établissement belge est considéré comme formant une entité distincte du siège principal et n'est imposable que sur ses revenus de source belge, et non, comme pour les sociétés belges, sur son bénéfice mondial.

#### A.2.9. Taux applicable

Le taux normal de l'impôt des sociétés est de 40,17 pour cent.<sup>65</sup> Les établissements stables sont quant à eux soumis à un taux majoré de 44,29 pour cent.<sup>66</sup> Les

<sup>61</sup> Article 288 CIR/92.

<sup>62</sup> Article 289 CIR/92.

<sup>63</sup> Article 4 de la loi du 4 avril 1995, portant des dispositions fiscales et financières.

<sup>64</sup> Question parlementaire de Monsieur Dupré, 1er juin 1994, n° 1116 – Bulletin des Contributions 1994 n° 743, p.2710.

<sup>65</sup> Article 215 CIR/92 (39% + CCC).

<sup>66</sup> Article 246, al. 1, 1° CIR/92 (43% + CCC).

conventions préventives de la double imposition prévoient l'application d'un taux identique à celui qui est en vigueur pour les sociétés résidentes à l'exception des conventions avec la France, le Grand Duché de Luxembourg et les Pays-Bas pour lesquelles le taux de l' INR/Soc s'élève à 43,16 pour cent.<sup>67</sup>

Les établissements stables sont exclus du bénéfice des taux réduits qui est applicable aux seules sociétés résidentes.<sup>68</sup>

A l'instar de toutes les sociétés belges, les établissements stables sont soumis à la cotisation spéciale distincte sur les dépenses non justifiées qui s'élève à 309 pour cent.<sup>69</sup>

## **B. Deuxième partie: Intégration en Belgique des résultats d'un établissement stable étranger**

### *B.1. Méthode de prévention de la double imposition*

#### **B.1.1. Droit interne**

Le droit interne belge prévoit que la partie de l'impôt des sociétés qui correspond proportionnellement aux bénéfices réalisés et imposés à l'étranger est réduite au quart.<sup>70</sup> Selon la Cour de cassation, cette disposition n'assortit la condition d'imposition d'aucune modalité fondée sur la nature, la forme ou le montant de l'imposition à l'étranger. Il en ressort qu'un revenu doit être considéré comme imposé à l'étranger dès lors qu'il est assujéti à un régime fiscal dans son pays d'origine.<sup>71</sup> A l'occasion d'une question parlementaire, le Ministre des finances a précisé que pour remplir la condition d'imposition à l'étranger les revenus doivent avoir subi le régime fiscal qui leur est normalement applicable dans le pays d'origine sans avoir égard au fait que certains éléments de ces revenus ne sont pas imposables en vertu de la législation interne du pays d'origine ou sont expressément immunisés d'impôt. Bien qu'il ne faille pas davantage tenir compte de la forme que revêtent les charges fiscales frappant ces revenus à l'étranger, il doit malgré tout s'agir d'un véritable impôt sur le revenu établi par l'autorité du pays intéressé.<sup>72</sup> Le taux de cet impôt sur le revenu n'est pas déterminant.

Remarquons ensuite que l'impôt étranger est déductible des revenus imposables en Belgique au titre de charges professionnelles grevant les revenus d'origine

<sup>67</sup>  $40,17\% + [10\% \times (100 - 40,17)/2]$ .

<sup>68</sup> Un projet du gouvernement vise à supprimer le taux majoré et l'exclusion du bénéfice du taux réduit en ce qui concerne les établissements stables. (Cette loi a été votée par le parlement le 23 janvier 1996 et promulguée par le Roi le 30 janvier 1996. Elle n'était pas encore publiée au moment de la rédaction du présent rapport.)

<sup>69</sup> Article 246, al. 1, 2° CIR/92 (300% + C.C.C.). La cotisation spéciale s'applique aux dépenses qui ne répondent pas aux conditions de déduction prévues par la loi (établissement de fiches fiscales et de relevés). Ces dépenses peuvent consister en commissions, courtages, honoraires, rémunérations, allocations, etc. Cette cotisation spéciale constitue une charge professionnelle déductible.

<sup>70</sup> Article 217 CIR/92.

<sup>71</sup> Arrêt SIDRO, Cassation 15 septembre 1970, Bull. Contr. n° 489, p. 1618.

<sup>72</sup> Question parlementaire du Sénateur Cooreman, n° 70 du 21.12.1988, Bull. Contr. 1989 n° 687 p. 2057.

étrangère.<sup>73</sup> Par conséquent, c'est le revenu net étranger après déduction de l'impôt local qui est taxé au taux réduit.

Bien évidemment pour pouvoir bénéficier de cette réduction d'impôt, il est nécessaire d'individualiser la partie des bénéfices réalisée à l'étranger. La tenue d'une comptabilité distincte relativement à l'établissement stable étranger s'avère indispensable.<sup>74</sup>

Les charges financières, supportées par le siège central, liées à la dotation en capital de la succursale étrangère, sont fiscalement déductibles en Belgique.

### B.1.2. Droit conventionnel

Dans les conventions de double imposition qu'elle a conclues, la Belgique applique la méthode dite de l'exemption avec réserve de progressivité qui est reprise à l'article 23 A de la Convention modèle OCDE. La réserve de progressivité n'est pas d'application en ce qui concerne l'impôt des sociétés.<sup>75</sup> La Belgique applique par conséquent une réelle exemption des bénéfices réalisés dans un établissement stable situé à l'étranger<sup>76</sup> dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention de double imposition.

### B.2. Avantages anormaux ou bénévoles

Selon l'article 26 CIR/92, les avantages anormaux ou bénévoles consentis par une entreprise belge à un contribuable non-résident à l'égard duquel l'entreprise établie en Belgique se trouve directement ou indirectement dans des liens quelconques d'interdépendance<sup>77</sup> sont ajoutés aux bénéfices propres de l'entreprise belge.

Il est possible d'interroger la commission des rulings créée au sein de l'administration belge sur la question de savoir si un avantage au sens de l'article 26 CIR/92 est anormal ou bénévole.<sup>78</sup>

Un contribuable a interrogé cette commission sur la problématique d'avantages consentis par une société belge à sa succursale étrangère. La Commission a déclaré que l'article 26 CIR/92 vise exclusivement l'enrichissement sans contrepartie adéquate consenti par le contribuable à un tiers. Une société belge et ses établissements constituent cependant un même être juridique. L'objet de la requête ne relève dès lors pas de la Commission.<sup>79</sup>

<sup>73</sup> Les impôts étrangers ne sont pas repris parmi les impôts dont la déduction est refusée par l'article 198, 1<sup>o</sup> CIR/92.

<sup>74</sup> Pour ce qui concerne les règles qui président à la détermination du revenu réalisé à l'étranger, nous renvoyons à la première partie du rapport.

<sup>75</sup> L'article 155 CIR/92 n'a pas été rendu applicable à l'impôt des sociétés.

<sup>76</sup> Voir toutefois infra le régime de la réintégration des bénéfices en cas de déduction des pertes.

<sup>77</sup> La même règle s'applique aux avantages anormaux ou bénévoles consentis par une entreprise belge à un contribuable non-résident avec lequel il n'existe pas de liens d'interdépendance si ce dernier n'est pas soumis à un impôt sur les revenus ou est soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise établie en Belgique.

<sup>78</sup> Article 245 §1, 2<sup>o</sup> CIR/92.

<sup>79</sup> Décision n<sup>o</sup> Ci. COM/013 du 15.6.1993 – Bulletin des Contributions 1994 n<sup>o</sup> 734 p. 139.

Cette prise de position de la Commission des rulings doit être analysée avec prudence. Elle est en contradiction avec certains arrêts de jurisprudence<sup>80</sup> et a été critiquée par la doctrine.<sup>81</sup>

### B.3. Compensation des pertes

#### B.3.1. Etablissement stable en perte

Le droit interne admet l'imputation des pertes subies à l'étranger de la manière suivante.<sup>82</sup>

Les pertes éprouvées dans un établissement stable situé dans un pays ayant conclu une convention avec la Belgique sont déduites par priorité des bénéfices des autres établissements stables situés dans des pays avec convention. Le solde négatif éventuel subsistant après cette première imputation est déduit des bénéfices des établissements stables situés dans des pays sans convention. S'il subsiste encore un solde négatif après cette seconde imputation, il est déduit des bénéfices réalisés en Belgique par le siège central.<sup>83</sup>

Le même jeu de règles d'imputations successives s'applique en ce qui concerne les pertes subies dans un établissement stable situé dans un pays sans convention. Dans cette hypothèse, la première imputation se fait avec les bénéfices des établissements de la même catégorie (c'est-à-dire ceux situés dans un pays sans convention). S'il subsiste un solde, il est déduit des bénéfices réalisés dans des pays avec convention. Finalement, le solde négatif éventuel subsistant à ces deux premières imputations est déduit des bénéfices belges.<sup>84</sup>

Dans les deux cas, l'imputation des pertes subies à l'étranger sur les bénéfices belges du siège central s'effectue en dernier lieu.

#### B.3.2. Siège central en perte

Les pertes subies par le siège central belge sont déduites par priorité sur les bénéfices belges, puis, en cas d'insuffisance de ceux-ci sur les bénéfices imposables au taux réduit et enfin sur les bénéfices exonérés par convention.<sup>85</sup>

Cette méthode particulière d'imputation des pertes est choquante en droit conventionnel. La plupart des commentateurs estiment que la disposition précitée revient à taxer à nouveau en Belgique les revenus en provenance des pays avec lesquels la Belgique a conclu une convention de double imposition dans la mesure

<sup>80</sup> Cass. 22 octobre 1963, Pas. 1963,1, p. 189.

<sup>81</sup> Van Crombrugge S., „Avantages anormaux ou bénévoles consentis à une succursale étrangère: vraiment pas de problème ?“, *Fiscologue* n° 458 du 28 février 1994.

<sup>82</sup> Pour une analyse détaillée, consulter Joseph G. „Internationale verliesverrekening in België“ in *Het Belgische internationaal belastingrecht in ontwikkeling – Nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1993, p. 355.

<sup>83</sup> Article 75 al. 2, a A.R./CIR 92.

<sup>84</sup> Article 75 al. 2, b A.R./CIR 92.

<sup>85</sup> Article 75 al. 2, c A.R./CIR 92.

où cette méthode d'imputation diminue à due concurrence les pertes qui auraient normalement été récupérables au cours des exercices ultérieurs.<sup>86</sup>

La Cour de Cassation belge a toutefois décidé à diverses reprises que cette méthode d'imputation des pertes n'était pas contraire aux conventions conclues par la Belgique.<sup>87</sup>

Le point de départ du raisonnement de la Cour de Cassation est qu'une entreprise belge est, en principe, imposable sur son bénéfice mondial même dans l'hypothèse où elle recueille une partie de ses revenus dans un établissement stable situé dans un pays avec lequel la Belgique a conclu une convention de double imposition. En conséquence, les revenus provenant de cet établissement étranger sont en principe imposables en Belgique et les pertes belges peuvent être déduites de ces bénéfices étrangers. Selon la Cour de Cassation, les conventions ne règlent pas le montant de la base imposable mais déterminent uniquement quels sont les revenus immunisés. Cela a pour conséquence que les conventions n'empêchent pas l'Etat belge de tenir compte lors de la détermination de la base imposable en Belgique, des bénéfices réalisés à l'étranger et dès lors, de les inclure dans le montant dont seront déduites les pertes subies en Belgique et de n'admettre la déduction des pertes professionnelles éprouvées au cours des années antérieures des bénéfices ultérieurs que dans la mesure où elles n'ont pas été couvertes auparavant par des bénéfices exonérés par convention.<sup>88</sup>

### B.3.3. Réintégration des bénéficiaires en cas de déductions antérieures de pertes

La déduction en Belgique des pertes d'un établissement stable étranger n'interfère en rien sur le régime fiscal propre de cet établissement stable à l'étranger. Sur base de la plupart des systèmes fiscaux nationaux et sur base des conventions de double imposition, l'établissement stable étranger peut reporter les pertes qu'il a subies et les déduire des bénéfices d'autres périodes imposable. Afin d'éviter que les pertes d'un établissement stable puissent être déduites deux fois, les conventions conclues par la Belgique<sup>89</sup> contiennent une disposition qui précise que lorsque des pertes d'un établissement stable étranger ont été effectivement déduites des bénéfices belges, l'exemption conventionnelle dont jouissent les bénéfices des

<sup>86</sup> Depret, H.R., „*La compensation des pertes subies par une société belge avec les bénéfices, exonérés ou exemptés par convention, qu'elle retire d'un établissement stable à l'étranger, est-elle justifiable en droit conventionnel?*“ in *Réflexions offertes à P. Sibille*, Bruxelles, Bruylant 1981, p. 428. De Broe, L., „*Belgische vennootschappen met vaste inrichtingen in verdragslanden: vermijding van dubbele belasting; compensatie van buitenlandse winsten met Belgische verliezen; dubbele verliescompensatie*“, *Fiskofoon*, 1987, n° 72-73.

<sup>87</sup> Cassation 10.11.1970 – Dumont-Frère – *Journal Pratique de droit fiscal* 1971, p. 16 – Cassation 29.6.1984 – Velasquez, F.J.F. 1984, n° 84/164. Cet arrêt cassait l'Arrêt de la Cour d'appel d'Anvers du 6 juin 1983 (F.J.F. 1983 n° 83/25) qui estimait que le mécanisme de compensation des pertes prévu par la législation belge était en contradiction avec le droit conventionnel. Dans un arrêt récent (arrêt rendu le 30 janvier 1995, RGF, 1995, p. 224 et note Hinnekens L), la Cour d'appel d'Anvers maintient son point de vue antérieur. Voir dans le même sens Anvers 31 mars 1992, RGF 1993, p. 59 – Liège 2 novembre 1994, RGF 1995, p. 74.

<sup>88</sup> Appel, Mons, 15.5.1986 – F.J.F. 1986 n° 86/191.

<sup>89</sup> A l'exception de celle conclue avec l'ex-Yougoslavie.

établissements stables ne s'applique pas en Belgique aux bénéfices d'autres périodes imposables qui sont relatives à cet établissement dans la mesure où ces bénéfices ont aussi été exemptés d'impôt à l'étranger en raison de leur compensation avec lesdites pertes.<sup>90</sup>

Les commentaires administratifs précisent en outre que dans l'éventualité où les pertes de l'établissement stable étranger sont déduites à l'étranger des bénéfices se rattachant à une ou plusieurs périodes imposables antérieures à celle au cours de laquelle ces pertes ont été subies, les bénéfices d'origine étrangère ainsi compensés deviennent imposables en Belgique dans la mesure où ils cessent de l'être dans l'Etat partenaire par suite de l'application du système „carry back“. Ceci a pour conséquence que la situation fiscale doit être revue pour les exercices d'imposition antérieurs auxquels se rattachent ces pertes.

Selon la jurisprudence de la Cour de Cassation dans l'arrêt Sidro, il faut considérer que le bénéfice de l'établissement stable qui devient imposable en Belgique par la règle de la réintégration („recapture“) a subi un régime fiscal à l'étranger et que, dès lors, le taux de l' I.Soc. réduit au quart trouve à s'appliquer.<sup>91</sup>

### Summary

Taxation of Belgian branches of foreign establishments: notions of permanent establishment. In Belgian tax law, the expression “Belgian establishment” means any fixed facility through which a foreign company does all or part of its business in Belgium.

As far as banks are concerned, the law defines a branch as an operating office which constitutes part of a bank, has no legal status of its own and carries out directly all or some of the operations inherent to the activities of a bank.

As far as control of insurance companies is concerned, any permanent presence on the territory of Belgium, even if this presence has not taken the form of a branch or an agency but operates through a mere office run by the company's own staff or an independent person who is authorized to act on a permanent basis for the enterprise as an agency would do, is put in the same category as an establishment.

A comparison of different interpretations of “Belgian establishment” shows that the fiscal notion is broader than those admitted in company law or accounting law.

Taxation of Belgian branches of foreign enterprises: once the existence of an establishment in Belgium has been proven, income from any operations handled by or through this establishment is subject to the non-resident tax (INR/Soc). Unlike Belgian enterprises which are in principle liable to taxation on their worldwide profits, only profits arising in Belgium from domestic permanent establishments of foreign companies are subject to the INR/Soc.

The basis for determining these profits is the separate accounts which the permanent establishment keeps in accordance with the provisions of the Code of Commerce and accounting law. Determination of the tax base and taxes due is done more or less according to the same principles as those which apply to companies subject to the resident tax (I/Soc).

<sup>90</sup> Com. Conv. 23/119.

<sup>91</sup> En ce sens Com. Conv. 23/118.

Failing proper bookkeeping or other conclusive elements, Belgian tax authorities are authorized to use tax scales which give the minimum taxable income for foreign firms operating in Belgium.

In addition, as far as insurance companies are concerned, administrative commentaries contain a great many guidelines for helping determine the tax base.

There are no such guidelines for bank branches, which determine their income solely by means of the direct method.

In Belgian (tax) law, the notion of minimum capital does not exist for branches of banks and insurance companies.

### **Zusammenfassung**

Steuerregelungen für belgische Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen: Begriff der ständigen Betriebsstätte: Im belgischen Steuerrecht bezeichnet der Ausdruck „belgische Betriebsstätte“ (établissement belge) jede feste Betriebseinrichtung, über die ein ausländisches Unternehmen seine gewerbliche Tätigkeit in Belgien ganz oder teilweise ausübt.

Im Bereich der Kreditunternehmen wurde der Begriff Zweigniederlassung gesetzlich als eine Betriebsstätte definiert, die einen nicht mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Teil eines Kreditunternehmens darstellt und einem Kreditunternehmen eigene Geschäftstätigkeiten unmittelbar ganz oder teilweise ausübt.

Im Rahmen der Aufsicht über Versicherungsunternehmen gilt als Betriebsstätte jede dauerhafte Niederlassung auf belgischem Gebiet, selbst wenn diese Niederlassung nicht die Form einer Zweigniederlassung oder Agentur hat, sondern als einfaches Büro mit eigenem Personal des Unternehmens oder als unabhängige Person, die wie eine Agentur mit dauerhafter Handlungsvollmacht des Unternehmens ausgestattet ist, tätig ist.

Ein Vergleich der belgischen Niederlassungsbegriffe ergibt, dass der steuerliche Begriff weiter gefasst ist als die Begriffe des Handels- und Bilanzrechts.

Steuerregelungen für belgische Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen: Ist das Bestehen einer Betriebsstätte in Belgien nachgewiesen, ist das Betriebsergebnis aller von dieser Betriebsstätte oder durch ihre Vermittlung getätigten Geschäfte in Belgien der Steuer für Nichtgebietsansässige (INR/Soc) unterworfen. Im Gegensatz zu belgischen Unternehmen, die grundsätzlich ihre weltweiten Gewinne versteuern müssen, unterliegen nur die in Belgien entstandenen Einkommen belgischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen der INR/Soc.

Zur Feststellung dieses Gewinns dient die von der Betriebsstätte gemäss den handels- und bilanzgesetzlichen Vorschriften gesondert zu führende Rechnungslegung. Die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage und der Steuerschuld erfolgt mehr oder weniger in der gleichen Weise wie bei der Körperschaftssteueranlagung der Handelsgesellschaften.

Fehlen eine ordnungsgemässe Buchführung oder andere Nachweise, so ist die belgische Steuerverwaltung berechtigt, die Steuertarife aufgrund der steuerpflichtigen Mindesteinkommen für in Belgien tätige Auslandsfirmen anzuwenden.

Hinsichtlich der Versicherungsunternehmen enthalten die Verwaltungskommentare zahlreiche Richtlinien für die Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage.

Derartige Richtlinien existieren nicht für Bankfilialen, deren Gewinn ausschliesslich durch Anwendung der Direktmethode ermittelt wird.

Das belgische Steuerrecht kennt nicht den Begriff des Mindestkapitals für Zweigniederlassungen (von Banken und Versicherungsunternehmen).

Zinsen und Provisionen, die von der Betriebsstätte an den Hauptsitz im Ausland gezahlt werden, sind nur bei Banken steuerlich abzugsfähig.

Für Betriebsstätten gilt grundsätzlich ein Steuersatz von 44,29 Prozent.

Berücksichtigung der Geschäftsergebnisse einer ausländischen Betriebsstätte in Belgien: Das innerstaatliche Recht Belgiens sieht vor, dass der proportional auf den im Ausland erzielten und versteuerten Gewinn entfallende Teil der Körperschaftssteuer auf ein Viertel verringert wird.

Liegt jedoch die ausländische Betriebsstätte in einem Land, mit dem Belgien ein Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, so werden die im Ausland erzielten Gewinne in Belgien steuerlich nicht berücksichtigt.

Verluste einer Betriebsstätte in einem Land, mit dem Belgien ein DBA abgeschlossen hat, sind steuerlich abzugsfähig und haben dabei Vorrang vor der Berücksichtigung der Gewinne anderer Betriebsstätten in Ländern mit DBA. Ein nach dieser ersten Anrechnung etwa bestehender Negativsaldo wird auf den Gewinn der Betriebsstätten in Nicht-DBA-Ländern angerechnet. Besteht nach dieser zweiten Anrechnung weiterhin ein Negativsaldo, so wird er auf den vom Hauptsitz in Belgien erzielten Gewinn angerechnet.

Das gleiche System aufeinanderfolgender Verlustanrechnungsschritte findet Anwendung auf Verluste einer Betriebsstätte in einem Land ohne Doppelbesteuerungsabkommen mit Belgien. In diesem Fall werden die Verluste zunächst auf die Gewinne der Betriebsstätten der gleichen Kategorie (also in einem Nicht-DBA-Land befindlich) angerechnet. Ein allfällig verbleibender Saldo wird auf die Gewinne angerechnet, die in Ländern mit DBA erzielt wurden. Der nach diesen beiden Abzugsoperationen eventuell verbleibende Negativsaldo wird auf die Gewinne in Belgien angerechnet.

In beiden Fällen erfolgt die Anrechnung der Auslandsverluste auf den in Belgien erzielten Gewinn des Hauptsitzes an letzter Stelle.

## Resumen

Régimen fiscal de las sucursales belgas de empresas extranjeras: Conceptos de establecimiento permanente: la expresión “établissement belge” designa, en derecho tributario belga, cualquier instalación fija por cuyo intermedio una empresa extranjera ejerza toda o parte de su actividad profesional en Bélgica.

En lo que se refiere a instituciones de crédito, la noción de sucursal viene definida por la ley como la sede de explotación de una institución de crédito, carente de personalidad jurídica, que lleva a cabo directamente, en todo o en parte, operaciones inherentes a la actividad de tales instituciones.

En materia de control de Compañías de seguros, cualquier presencia permanente en el territorio belga, incluso aunque no tenga forma de sucursal o agencia, sino que se ejerza por medio de una simple oficina gestionada por el propio personal de la empresa, o por persona independiente apoderada para actuar como lo haría una agencia, se asimila a establecimiento.

Podemos deducir de la comparación de los conceptos de establecimiento belga que la noción tributaria es más amplia que las del derecho societario o el derecho contable.

Régimen tributario de las sucursales belgas de empresas extranjeras: una vez demostrada la existencia de un establecimiento en Bélgica, los resultados de todas las operaciones real-

izadas por el mismo o por su mediación serán gravados con el Impuesto de no residentes (INR/Soc). Contrariamente a las empresas belgas que son, en principio, gravadas por su beneficio mundial, únicamente estarán sujetos al INR/Soc los ingresos de origen belga de los establecimientos de empresas extranjeras.

Servirá de base, para determinar tal beneficio, la contabilidad separada del establecimiento llevada conforme a las disposiciones del Código de Comercio y la Ley contable. La determinación de la base imponible y del impuesto debido se realizan grosso modo con el mismo método aplicable a las sociedades sujetas al Impuesto de Sociedades.

A falta de contabilidad regular u otros elementos probatorios, la Administración tributaria belga puede recurrir a los baremos sobre beneficios mínimos imposables de las firmas extranjeras operantes en Bélgica.

Además y en lo que se refiere a las Compañías de seguros, los comentarios administrativos contienen numerosas directrices para determinar la base imponible.

No existen tales directrices para las sucursales bancarias, que determinan sus beneficios aplicando exclusivamente el método directo.

No existe en derecho (tributario) belga la noción de capital mínimo de sucursales (Bancos y compañías de seguros).

Salvo en el caso de los Bancos, no puede efectuarse deducción de los intereses y comisiones pagados por una sucursal a la sede central extranjera.

Los establecimientos permanentes están sujetos, en principio, al tipo del 44,29 por ciento.

Integración en Bélgica de los resultados de un establecimiento permanente extranjero: el derecho interno belga prevé que la parte del Impuesto de Sociedades que corresponde proporcionalmente a los beneficios realizados y gravados en el extranjero se reduzca al cuarto.

Sin embargo, en lo que se refiere a los establecimientos permanentes sitios en un país con el que Bélgica haya concluido un Convenio de doble imposición, este país aplica una exención de los beneficios realizados en el extranjero.

Las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente sitio en un país que haya concluido un Convenio con Bélgica se deducirán prioritariamente de los beneficios de los demás establecimientos permanentes sitios en países con Convenio. El posible saldo negativo que quedara tras esta primera imputación se deducirá de los beneficios de los establecimientos permanentes sitios en países sin Convenio. Si aún queda saldo negativo tras esta segunda imputación, se deducirá de los beneficios realizados en Bélgica por la sede central.

Este juego normativo de imputaciones sucesivas se aplica a las pérdidas de un establecimiento permanente sitio en un país sin Convenio. En esta hipótesis, la primera imputación se hace con los beneficios de los establecimientos de la misma categoría (es decir, los situados en un país sin Convenio). Si queda saldo, se deduce de los beneficios realizados en un país con Convenio. Por último, el posible saldo negativo que quedara tras estas dos primeras imputaciones se deducirá de los beneficios belgas.

En ambos casos se efectúa en último lugar la imputación de pérdidas sufridas en el extranjero a los beneficios belgas de la sede central.