

1. Introduction

Le présent rapport aborde plusieurs aspects liés au commerce électronique exercé par des entreprises étrangères en Belgique. Dans le présent rapport, par “non-résidents”, nous entendons généralement les entreprises étrangères.

Le rapport se limite à l’examen des conséquences en matière d’impôts directs.

2. Définition du commerce électronique

Par commerce électronique, nous visons les opérations commerciales des entreprises, dans le cadre desquelles des commandes sont passées par la voie électronique – par Internet, intranet ou extranet – auprès de ces entreprises, qui fournissent ensuite les biens ou services concernés sous forme tangible (commerce électronique *indirect*) ou électronique “numérisée”, commerce électronique *direct*). Ce qui exclut, par exemple, les activités de fournisseurs de services Internet, les activités de sociétés de télécommunication, les sociétés d’hébergement de sites web, etc.

Le présent rapport n’aborde en général que le commerce électronique entre entreprises, ce que l’on appelle le commerce *business-to-business* (B2B). Le cas échéant, nous aborderons le commerce électronique dans lequel le client est un consommateur, le commerce dit *business-to-customer* (B2C).

2.1. Situation du commerce électronique dans un monde de globalisation et de mobilisation

Dans le commerce électronique, la présence d’une société étrangère sur le marché belge (ou d’une entreprise belge sur le marché étranger) peut rester très limitée et il faut alors souvent examiner si la présence de cette entreprise sur

* Avocat, Tiberghien, Bruxelles

Internet conduit ou non à l'existence d'un établissement stable. Dans l'affirmative, il faut encore déterminer le revenu qui peut être imputé à cet établissement.

En effet, le commerce électronique change fondamentalement les conditions en termes de présence commerciale sur le marché local de nombreuses entreprises dans la chaîne de distribution classique "fabricant-distributeur-consommateur" (qu'il s'agisse d'un particulier ou d'une entreprise). La présence locale, dont le distributeur actif est l'exposant, n'est plus une nécessité. Elle est remplacée par le commissionnaire, le call center et même un poste téléphonique à transfert d'appel automatique ou, en termes de commerce électronique, une présence sur Internet.

En même temps, on peut constater qu'en raison du degré d'intégration transfrontalière accru des entreprises qui accompagne l'évolution des nouvelles technologies (accentué notamment par l'utilisation de l'intranet et de l'extranet), il devient souvent difficile de déterminer précisément la contribution individuelle (en cas de coopération de plusieurs entreprises ou établissements stables d'une même entreprise, établie dans deux pays ou plus) dans la réalisation d'un bien ou d'un service.

3. Cadre légal

3.1. Le cadre juridique général

Le cadre juridique général, dans lequel les activités de commerce électronique peuvent évoluer, est resté jusqu'aujourd'hui très laconique en Belgique. Le 16 décembre 1999, un projet de loi relatif au fonctionnement des prestataires de services de certification en vue de l'utilisation de signatures électroniques a été déposé à la Chambre des Représentants. L'introduction de systèmes d'utilisation de signatures électroniques est d'ailleurs fondamentale dans un monde (de l'Internet) dont une des caractéristiques est notamment l'impossibilité d'identifier les parties contractantes. L'intention du projet de loi susmentionné est notamment la reconnaissance juridique de certaines signatures électroniques avancées. La reconnaissance juridique d'autres signatures électroniques avancées est consacrée par un avant-projet de loi relatif au droit de la preuve, qui prévoit l'introduction d'une définition fonctionnelle de la signature dans le Code civil. Ces démarches font suite à une Directive européenne.¹ En attendant l'approbation des projets de loi précités, des mesures particulières ont été prises pour l'utilisation de signatures électroniques dans le domaine de la sécurité sociale.²

¹ Directive 1999/93/CE du Parlement et du Conseil européens du 13 décembre 1999 relative à un cadre communautaire pour les signatures électroniques, JO, 19 janvier 2000, L13/12.

² Arrêté royal du 16 octobre 1998 portant des dispositions relatives à la signature électronique, qui s'applique à la sécurité sociale, en application de l'art. 38 de la loi du 26 juillet 1996 portant modernisation de la sécurité sociale et assurant la viabilité des régimes légaux des pensions. MB du 7 novembre 1998.

3.2. La législation fiscale belge

La législation fiscale belge ne comporte toujours aucune disposition portant spécifiquement sur les activités de commerce électronique.

L'administration fiscale belge n'a pas davantage émis de ligne politique ou de directive générale ou spécifique pour indiquer quelles sont les dispositions à appliquer dans le cadre législatif actuel ou quelles sont les modifications législatives qui s'imposent.

En 1996, le ministre des Finances a déclaré, en réponse à une question parlementaire, que

“dans l'état actuel de la législation, il n'existe *en matière de contributions directes*, aucune disposition spécifique aux prestations de services sur des réseaux informatiques. Partant, les revenus que ces prestataires de service retirent de leur travail sont soumis aux impôts sur les revenus suivant des critères et des modalités de détermination qui sont applicables à l'ensemble des contribuables.”

Et le ministre des Finances poursuivait que “il en est de même en ce qui concerne les moyens de contrôle dont dispose l'administration des contributions directes pour assurer l'exacte perception des impôts dus en l'espèce”.³

En matière de la TVA, par contre, l'administration fiscale belge s'est déjà prononcée à plusieurs reprises au sujet des opérations effectuées via Internet. Il s'agissait toutefois à cet égard de l'adoption d'un point de vue sur des opérations spécifiques,⁴ ou de l'annonce de la possibilité de pouvoir déposer bientôt des déclarations TVA de façon électronique.⁵

Au sein de l'administration fiscale belge, un groupe de travail aurait été constitué pour examiner les problèmes fiscaux liés au commerce électronique. L'attention du groupe de travail semble essentiellement se porter sur les activités menées dans le cadre de l'OCDE en matière de commerce électronique. D'autre part, l'introduction de la possibilité d'accomplir par voie électronique certaines obligations de déclaration est également examinée plus en détail.

³ Question parlementaire 2 octobre 1996, Bull. Q.R. Chambre 1 avril 1997, 10292 concernant la fourniture d'informations via un réseau informatique, le lieu de prestation de services, le redevable de la TVA et le contrôle de l'application correcte de la taxe.

⁴ Question parlementaire 22 avril 1993, Q.R. Chambre, 21 juin 1993, 5937 concernant la base d'imposition à la TVA sur l'importation d'un pays tiers de logiciels d'usage standard; Question parlementaire 7 décembre 1995, Q.R. Chambre, 19 février 1996, 2409 concernant le lieu de prestation de services en cas de cession d'un logiciel d'usage standard via Internet; Question parlementaire 14 janvier 1997, Bull. Q.R. Chambre, 3 mars 1997, 9671 concernant la qualification en matière de TVA du transfert de banques de données sans support matériel ou sous la forme d'un support matériel; Question parlementaire 11 février 1998, Q.R. Chambre, 18 mai 1998, 17800 concernant la TVA due en cas d'importation de logiciels à usage spécifique.

⁵ Voir Plan d'action de la société de l'information au sein de l'Etat fédéral, Communiqué de presse du Conseil des ministres du 30 mai 1997.

Enfin, au niveau du gouvernement fédéral, un plan d'action a été lancé dans le courant du mois de juillet 2000, intitulé *Les nouvelles technologies de l'information et de la communication*. Selon ce plan, "la question de la taxation du commerce électronique est d'une extrême importance, à défaut de réglementation internationale en la matière". Et la déclaration politique poursuit "qu'il serait donc essentiel d'évaluer l'effet éventuel du développement du commerce électronique sur le budget de l'Etat et sur le budget de la sécurité sociale". D'autres initiatives plus concrètes n'ont toutefois pas encore été communiquées à ce jour.

A défaut de législation spécifique ou de directives administratives en la matière, le présent rapport se fondera donc sur les règles générales et les commentaires administratifs existants.

Autrement dit, on examinera dans quelle mesure les règles actuelles de l'"ancienne économie" peuvent être appliquées à la réalité de la "nouvelle économie".

4. Le commerce électronique et l'imposition fondée sur la source

Les non-résidents ne sont soumis à l'impôt en Belgique que lorsqu'ils disposent d'un établissement belge ou lorsque le revenu qu'ils obtiennent est censé avoir été obtenu ou acquis autrement en Belgique.

La législation belge contient en la matière plusieurs dispositions qui indiqueront à quel moment il est question d'établissement stable ou à quel moment un revenu est d'origine belge.

Comme nous l'avons indiqué plus haut, ces dispositions ne visent toutefois pas spécifiquement les activités de commerce électronique. Les règles belges précitées en matière d'activités de commerce électronique peuvent être résumées comme suit.

4.1. Entreprises

Les bénéficiaires d'une entreprise étrangère ne sont généralement imposables en Belgique que si celle-ci dispose en Belgique d'un établissement belge par l'intermédiaire duquel l'entreprise étrangère exerce tout ou partie de son activité professionnelle.⁶

Les bénéficiaires obtenus par le biais d'un établissement, sont soumis en Belgique en principe à un taux de 40,17 pour cent, après déduction des charges. Les entreprises étrangères sont tenues de déposer une déclaration fiscale.

Par "établissement belge", on entend toute installation fixe dans laquelle les activités professionnelles d'une entreprise étrangère sont exercées en tout ou en partie en Belgique.

⁶ Art. 228 § 2, 3° et art. 229 § 1 CIR.

Dans le domaine du commerce électronique cette notion a déjà inspiré de nombreux auteurs notamment à propos de la question de savoir si un serveur ou un site web constituent bien un établissement stable.⁷

La définition de droit interne, qui est proche de celle du modèle OCDE en la matière,⁸ suppose la présence des éléments suivants:

- Il doit exister une installation en Belgique (par exemple, un immeuble, des machines ou de l'outillage). La possibilité pour un résident belge d'avoir accès via Internet au site web d'une entreprise étrangère, installé sur un serveur placé en dehors de la Belgique ne constituera pas dès lors, à défaut de présence matérielle en Belgique, une installation fixe.⁹ Cela est valable aussi bien dans les situations couvertes par une convention préventive de la double imposition que dans celles qui ne le sont pas. La condition d'avoir une installation fixe (immeuble, des machines ou de l'outillage) n'est en effet pas remplie.
- Cette installation doit être "fixe", c'est-à-dire établie à un endroit précis avec un certain degré de permanence.
- L'entreprise doit exercer ses activités en tout ou en partie dans ou par l'intermédiaire de cette installation fixe. Cela signifie que les personnes dépendant d'une manière ou d'une autre de l'entreprise (le personnel) doivent exercer les activités de l'entreprise en Belgique.

L'administration fiscale belge admet que lorsqu'une société immobilière étrangère (conformément à son objet social) possède un bien immobilier situé en Belgique et qu'elle loue ce bien, cela implique que cette société dispose d'un établissement belge.¹⁰ Dans ce cas, il est expressément indiqué que ni la présence de personnel ni l'exercice d'activités autres que la simple détention d'un bien immobilier en Belgique ne sont nécessaires pour conclure à l'existence d'un établissement stable. Le rapporteur estime toutefois que ce point de vue ne peut être appliqué en matière d'activités de commerce électronique, à tout le moins dans les cas où l'on ne peut pas dire qu'une entreprise étrangère exerce son activité en Belgique par la simple détention d'un serveur. Ce raisonnement pourrait être valable, le cas échéant, pour un fournisseur étranger de services Internet, qui maintient un serveur en Belgique, mais pas pour l'entreprise étrangère qui offre des biens ou des services via Internet.

L'administration fiscale belge admet également qu'un établissement belge peut être présent dans le cas où les activités de l'entreprise sont essentiellement exercées au moyen d'un équipement automatique et que les activités du person-

⁷ E.a. R.L. Doernberg et L. Hinnekens, *Electronic Commerce and International Taxation*, Kluwer Law International, The Hague, 1999.

⁸ Com.IR 228/14. Vu les travaux réalisés dans le cadre de l'OCDE en matière d'application du concept d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique, la question de la force juridique du commentaire OCDE sur les conventions préventives de la double imposition existantes, se posera sans aucun doute en temps voulu.

⁹ L. Debroe, "Internationale elektronische handel: de traditionele principes van inkomstenbelastingheffing op de proef gesteld", *Liber Amicorum Jean-Pierre Lagae*, 1998, 349.

¹⁰ Com.IR 228/18 in fine (b).

nel se limitent à monter, à faire fonctionner, à contrôler et à entretenir cet équipement. Quant à savoir si les appareils de distribution automatiques, les machines à sous, etc., constituent un établissement belge, cela dépend selon l'administration fiscale belge de la question de savoir si l'entreprise exerce, en dehors du montage initial de ces appareils, des activités professionnelles:

- il n'y a pas d'établissement belge si l'entreprise procède simplement au montage des appareils et les loue ensuite à d'autres entreprises;
- un établissement belge peut par contre être présent si l'entreprise qui monte les appareils, les exploite et les entretient également pour son propre compte; il en est de même si les appareils sont exploités et entretenus par un représentant sous contrat.

Le commentaire de l'administration fiscale belge semble ainsi indiquer que la présence de personnel dépendant de l'entreprise ne serait pas nécessaire pour qu'un équipement automatique puisse constituer un établissement belge. Nous pensons en effet que les distributeurs payants automatiques peuvent répondre aux conditions d'un établissement stable. Par conséquent, si l'on traverse un cycle complet d'opérations commerciales au moyen d'un serveur (étalage de marchandises, enregistrement et acceptation de commandes, paiement et livraison),¹¹ on pourrait dire que l'on est en présence d'un établissement belge. Cela correspond peut-être à l'idée – dans les situations couvertes par une convention préventive de la double imposition – que l'exécution d'un cycle complet d'opérations pour le compte d'une entreprise étrangère peut être effectivement considérée comme un établissement belge, lorsqu'elle intervient via un représentant établi en Belgique, qui est par conséquent censé agir en dehors de l'exercice normal de son activité.¹²

Observons ensuite que le droit interne ne comprend pas les cas d'exception, repris dans l'article 5 § 4 du modèle OCDE. Par conséquent, si un serveur est considéré comme un établissement belge, on ne peut prétendre – en cas d'absence de convention préventive de la double imposition – à la non-imposition au motif que le serveur sert uniquement à exercer des activités préparatoires ou auxiliaires (comme par exemple la fourniture d'informations sur les biens produits par l'entreprise) pour le compte de l'entreprise étrangère.

Un établissement belge peut aussi être constitué par un représentant – qui n'est pas un intermédiaire de commerce indépendant agissant dans le cadre normal de son activité – qui agit en Belgique pour un non-résident, même lorsque le représentant n'est pas habilité à conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère.

A cet égard, la législation belge s'écarte de ce que prévoient généralement les conventions préventives de la double imposition,¹³ à savoir qu'un représentant dépendant ne constitue un établissement stable que lorsqu'il dispose de pouvoirs

¹¹ L. Spincemille, "Van internet, elektronische handel, telecommunicatierevolutie en bittaks", AFT, 1997, 360; Debroe, *op. cit.*, 343.

¹² Com.Ov. 5/503.

¹³ Voir art. 5 § 5 du modèle OCDE.

lui permettant de conclure des contrats au nom de l'entreprise étrangère et qu'il exerce habituellement ces pouvoirs.

Vis-à-vis des entreprises étrangères (autres que les entreprises d'assurances, dont il sera question plus loin), on admet toutefois, en droit belge, qu'une entreprise étrangère n'est pas imposable en Belgique lorsqu'elle acquiert des revenus par l'intervention d'un représentant, à condition que ce représentant se borne à enregistrer les commandes de la clientèle et à les faire parvenir à l'entreprise sans engager cette dernière. En ce sens, le site web, installé sur un serveur, installé en Belgique et appartenant à une entreprise étrangère, ne sera pas considéré en droit belge, d'après certains auteurs, comme un établissement stable s'il ne permet que de passer des commandes, à la condition impérative que ces commandes soient acceptées par l'entreprise étrangère.¹⁴

La localisation du site web de l'entreprise étrangère sur un serveur, physiquement présent en Belgique, mais appartenant à un tiers, ne saurait par contre constituer un établissement belge puis-ce que le tiers concerné ne répond pas à la définition d'un représentant de l'entreprise étrangère concernée.

Un cas particulier est celui des entreprises d'assurances étrangères. Celles-ci sont imposables en Belgique, même en l'absence d'un établissement belge, pour les opérations réalisées en Belgique, en tout cas pour autant qu'elles concluent habituellement des contrats autres que des contrats de réassurances.¹⁵

La notion "opérations traitées en Belgique" ne comprend pas les contrats d'assurance passés avec des assurés non établis en Belgique en vue de couvrir des risques situés à l'étranger.

Par conséquent, l'impôt n'est dû que sur les primes encaissées par les assureurs étrangers pour des contrats d'assurance conclus à l'intervention d'un courtier ou agent indépendant établi en Belgique, qui agit dans le cadre ordinaire de son activité, et pour autant que les contrats portent sur des risques situés en Belgique ou soient conclus avec des assurés établis en Belgique.¹⁶

Sur la base des règles précitées, certains auteurs estiment que les assureurs étrangers qui vendent des assurances en Belgique via Internet, seront imposables en Belgique – en tout cas en l'absence de conventions préventives de la double imposition.¹⁷

Vis-à-vis des entreprises d'assurances étrangères, qui se trouvent dans la situation visée plus haut, l'impôt est de 4,02 pour cent, du montant brut des primes perçues. Le précompte professionnel est dû par toutes les personnes physiques et morales qui octroient les revenus précités.

Les sociétés étrangères sont également imposables en Belgique, à défaut d'établissement stable, lorsqu'elles exercent en Belgique des activités dans un établissement, dont dispose en Belgique une autre société étrangère ou

¹⁴ B. Frin, R. Hendrice et B. Odin, *Internet en fiscus*, Ced Samson, Diegem, 1999, 53.

¹⁵ Art. 228 § 2, 3°, (b) CIR.

¹⁶ Com.IR 228/83.

¹⁷ I. Verlinden et A. Smits, *Fiscale aspecten van electronic commerce*, Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen, 97-98, 403.

lorsqu'elles exercent un mandat d'administrateur ou de liquidateur dans une société belge.¹⁸ Dans ce cas, l'impôt correspond à un précompte de 38,16 pour cent prélevé sur le montant brut.

Les entreprises étrangères – qui bien qu'elles ne disposent pas en Belgique d'un établissement belge – sont aussi imposables en Belgique en raison des bénéfices qu'elles obtiennent en qualité d'associé dans une société civile ou une association sans personnalité juridique visées à l'article 29 § 2 C.I.R., c'est-à-dire des organismes qui sont considérés, à des fins fiscales belges, comme des associations sans personnalité juridique.¹⁹

4.2. Travailleurs indépendants

Pour autant que de besoin, on peut encore indiquer que les non-résidents titulaires d'emplois indépendants ne sont imposables en Belgique que s'ils y exercent leur activité professionnelle.²⁰ La présence d'une base fixe ou d'un établissement stable n'est pas nécessaire à cet égard.

Par contre, dans les situations couvertes par une convention préventive de la double imposition, il faudra impérativement une base fixe ou un établissement stable en Belgique.

L'impôt est établi sur la base des revenus déclarés, au taux progressif de l'impôt sur les revenus.

4.3. Salariés et administrateurs

En ce qui concerne les salariés, qui sont, par exemple, en ligne à partir de l'étranger avec leurs employeurs établis en Belgique (télétravailleurs), les règles existantes n'entraîneront normalement aucune modification de leur situation fiscale.

Dans les situations non couvertes par une convention préventive de la double imposition, les travailleurs étrangers ne sont généralement imposables en Belgique que lorsque leur rémunération est prise en charge par un résident belge ou par l'établissement belge d'un non-résident.²¹ Par prise en charge, on entend le fait que le coût salarial soit déduit en tant que tel des revenus du débiteur concerné, ou que ce coût soit fiscalement imputé sur les résultats de l'établissement belge, dont dispose un non-résident en Belgique.²²

Par ailleurs, les rémunérations, obtenues par un non-résident, sont également soumises à l'impôt en Belgique, lorsqu'elles sont prises en charge par un non-résident au titre d'une activité professionnelle exercée en Belgique par un bénéficiaire qui y réside pendant plus de 183 jours²³ au cours d'une période imposable.

¹⁸ Art. 228 § 2, 3°, (d) CIR.

¹⁹ Art. 228 § 2, 3°, (e) CIR.

²⁰ Art. 228 § 2, 4° CIR.

²¹ Art. 228 § 2, 6° et 7° CIR.

²² Com.IR 228/89.

²³ Et encore uniquement dans les cas où le débiteur en Belgique est soumis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales.

Cependant, il n'y a pas lieu à imposition lorsque:

- le débiteur des rémunérations est un contribuable soumis à l'impôt des personnes physiques, à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales;²⁴
- les rémunérations portent sur une activité exercée à l'étranger;
- et que les rémunérations sont imputées sur les résultats d'un établissement étranger du débiteur.

Dans les situations couvertes par une convention préventive de la double imposition, l'endroit où le travailleur est physiquement présent pour effectuer ses prestations de travail est et reste en principe déterminant. Il existe plusieurs exceptions importantes,²⁵ mais celles-ci visent plutôt à éviter l'imposition dans l'état de travail, et attribuent une plus grande importance et donc la compétence de l'imposition à l'état de résidence du travailleur. Le lieu de versement ou de prise en charge du salaire n'est pas davantage pertinent. Ni même le lieu où l'employeur est établi.²⁶

Par contre, il en est autrement pour les administrateurs de sociétés. Dans les situations couvertes par une convention préventive de la double imposition, la règle générale veut qu'un administrateur soit imposable dans l'Etat où la société, dont il est administrateur, est établi. Il est donc réputé exercer ses activités dans le pays où la société, dont il est administrateur, a sa résidence fiscale. Ni le lieu d'exercice physique de ses activités, ni la durée de séjour dans le pays où la société est établie, ne sont pertinents à cet égard.

Dans les situations sans convention préventive de la double imposition, la règle veut que les rémunérations d'administrateur d'un non-résident soient imposables en Belgique si elles sont mises à charge d'un débiteur belge ou si l'intéressé réside durant plus de 183 jours en Belgique pendant la période imposable.

4.4. Revenus mobiliers

Les revenus mobiliers (intérêts et redevances), obtenus par un non-résident, qui ne dispose pas en Belgique d'un établissement stable, auquel les biens concernés ont été affectés, ne sont imposables en Belgique que lorsqu'ils sont supportés par un résident belge, une société, une association, un établissement ou un orga-

²⁴ A l'exception de l'Etat belge, des communautés, des régions, des provinces, etc.

²⁵ Une exception importante est la règle dite des 183 jours, reprise dans la plupart des conventions préventives de la double imposition, ainsi que le régime des travailleurs frontaliers, que la Belgique a repris dans les conventions conclues avec la France, les Pays-Bas et l'Allemagne.

²⁶ Dans un litige, dans lequel était impliqué un chauffeur de camion luxembourgeois, l'administration fiscale belge avait convenu avec l'administration fiscale luxembourgeoise que l'intéressé était réputé avoir été actif en Belgique pendant 20 pour cent de son temps et que, par conséquent, son salaire devait être imposé à l'avenant en Belgique. Le chauffeur de camion a contesté ce point de vue et a obtenu gain de cause, sur la base du fait qu'il ressortait clairement des preuves apportées par le chauffeur "que le siège des activités professionnelles du requérant se situe essentiellement au siège social de la société luxembourgeoise qui l'occupe et qu'il doit donc être considéré que son emploi s'exerce au grand-duché de Luxembourg", Liège 24 juin 1992, FJF, 93/3.

nisme, dont le siège social, l'établissement principal ou le siège d'administration ou de gestion est établi en Belgique, par l'Etat belge ou les subdivisions politiques ou les communautés locales, ou encore par un établissement belge, dont dispose un non-résident en Belgique, soit lorsqu'ils sont acquis en Belgique à la charge d'un non-résident.²⁷

En ce qui concerne les revenus mobiliers,²⁸ il n'y a toutefois pas lieu à imposition lorsque ces revenus, bien que dus par un résident belge,²⁹ sont imputés sur les résultats d'un établissement, dont dispose le débiteur à l'étranger et qui ne sont pas acquis par le bénéficiaire en Belgique.³⁰

En ce qui concerne la définition de l'état de la source en matière de redevances, la plupart des conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, contrairement au modèle OCDE, une définition de la source, analogue à la définition de la source en matière d'intérêts.³¹ Lorsque ce n'est pas le cas, on se réfère à la définition de la source, prévue par le droit national (voir plus haut).

Par conséquent, la définition de la source en matière d'intérêts et de redevances est généralement la suivante: les intérêts ou redevances sont réputés être d'origine belge, lorsque le débiteur est l'Etat belge lui-même, une subdivision politique, une collectivité locale ou un résident belge. Toutefois, si le débiteur des redevances a un établissement stable en Belgique et que la convention, qui donne lieu au paiement des intérêts ou redevances, a été conclue en faveur de cet établissement qui supporte comme telle la charge des intérêts ou redevances, les intérêts ou redevances sont également censés être d'origine belge.

Les revenus mobiliers, qui sont imposables en Belgique au nom d'un non-résident sur la base des règles visées plus haut, sont en principe soumis à un précompte mobilier de 15 pour cent. Il existe toutefois de nombreuses exceptions en la matière.³² Les redevances sont en principe taxés sur leur montant net. A défaut de données probantes concernant les frais déductibles, une déduction forfaitaire de 15 pour cent est admise.

Ce précompte mobilier est dû par le débiteur du revenu (voir plus haut) et doit être payé dans un délai de 15 jours après son attribution ou sa mise en paiement. Au même moment, une déclaration au précompte mobilier doit être introduite par le débiteur des revenus mobiliers.

²⁷ L'art. 228 § 2, 2° CIR. On entend par "acquis en Belgique" le moment auquel l'opération matérielle de paiement intervient en Belgique (par exemple, lors de la présentation de coupons d'obligations), voy. Com.IR 228/8.

²⁸ A l'exception des dividendes. Cette catégorie n'est toutefois pas pertinente dans le cadre des activités de commerce électronique.

²⁹ Qui a la qualité d'un résident, d'une société, une association, un établissement ou un organisme belge ayant son siège social, son principal établissement ou son siège d'administration ou de gestion en Belgique.

³⁰ Art. 230, 1° CIR.

³¹ A cet égard, les traités conclus avec les Pays-Bas, la France, l'Irlande et la Suisse constituent, par exemple, des exceptions.

³² Art. 105 *et seq.* ARCIR.

Dans les situations couvertes par une convention préventive de la double imposition, ce précompte mobilier est généralement ramené à 0 ou sensiblement réduit, moyennant la production de la preuve que le bénéficiaire des revenus, en plus d'être résident de l'auteur Etat contractant, est le bénéficiaire effectif des revenus et un formulaire d'usage dans les relations bilatérales est remis au débiteur des revenus.

En ce qui concerne plus particulièrement les redevances – notion devenant de plus en plus important dans le domaine du commerce électronique – il faudra évidemment vérifier en premier lieu si les revenus concernés sont bien des redevances.

Un auteur remarque à cet égard que la conclusion d'un contrat de licence dans des circonstances exceptionnelles entraînerait l'existence d'un établissement stable en Belgique. Dans ce cas, les règles en vigueur en la matière (voir plus haut) doivent être appliquées. Ce ne serait toutefois le cas que s'il s'avérait que le concédant peut également exercer un contrôle complet et rigoureux des activités du concessionnaire.³³ Aucune jurisprudence en ce sens n'est toutefois connue.

En droit belge, les revenus de location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers sont considérés comme des revenus mobiliers³⁴ et seront, par conséquent, soumis à un prélèvement à la source, s'ils sont supportés par certains résidents ou même par l'établissement stable belge d'un non-résident, ou acquis en Belgique par des non-résidents.

Ces notions ne sont pas définies de façon précise dans la législation belge. Il faut donc se référer à l'interprétation donnée par l'administration fiscale belge et/ou à celle que l'on retrouve dans la jurisprudence ou la doctrine belges.

Font notamment partie de ces revenus mobiliers, selon l'administration fiscale belge,³⁵ les redevances reçues au titre de la concession (convention qui, sans entraîner de transfert de propriété, octroie à titre onéreux le droit d'exploiter ou d'utiliser un bien ou un droit) d'un brevet, de procédés de fabrication ..., et de tous autres droits incorporels analogues de nature mobilière. Les revenus relatifs à l'octroi d'une licence de logiciel, par exemple, relèvent donc indiscutablement de la qualification de revenus mobiliers et sont, par conséquent, soumis au prélèvement à la source.³⁶

Les éléments qui constituent une indication de l'existence d'une concession sont, par exemple, les clauses qui limitent la durée d'utilisation ou l'importance des droits accordés (interdiction de cession à des tiers, interdiction de divulguer les secrets ou procédés de fabrication, possibilité de mettre fin au contrat ...). La

³³ J. Ghysbrecht, "Quelques remarques concernant la taxation en Belgique des rémunérations payées par une entreprise belge à une entreprise étrangère en contrepartie de prestations d'ordre intellectuel", JPFD, 1968, 8.

³⁴ Art. 17 § 1, 3° CIR.

³⁵ Com.IR 17/3.

³⁶ J. Autenne et J. de Lame, "Tax treatment of computer software", *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXIII b, 225.

limitation géographique d'une cession n'est pas incompatible avec la nature d'un contrat de cession.³⁷

En matière d'activités de commerce électronique, il faut par conséquent déterminer si les indemnités rémunèrent l'exploitation ou l'usage d'un droit incorporel (concession) ou le transfert du droit de propriété (cession). Le cas échéant, il ne s'agira que de la fourniture de services.

La simple communication d'informations ne sera normalement pas soumise à un prélèvement à la source, alors que le transfert de savoir-faire l'est. La distinction fondamentale semble résider dans le fait que la convention de savoir-faire porte essentiellement sur des formules et procédés ayant un caractère secret dans le secteur concerné.³⁸

En matière de contrats mixtes, c'est-à-dire de contrats qui comprennent différents éléments, comme l'octroi d'une licence, et la fourniture de services (ou la vente d'un PC avec logiciel préinstallé), seule la partie de l'indemnité qui rémunère l'octroi d'une licence, sera soumise au prélèvement à la source. C'est l'analyse du contrat qui déterminera, si, et dans quelle mesure, il est effectivement question de prestations distinctes.

Lorsque l'indemnité convenue couvre les deux prestations et que le contrat ne permet pas de les scinder, il faut déterminer, à la lumière des faits – selon l'administration fiscale belge – si les services fournis constituent réellement un élément accessoire de la concession ou l'inverse. Dans le premier cas, le prélèvement à la source est dû sur le montant total de l'indemnité.³⁹

Certains auteurs observent qu'en matière de "vente" de logiciels standard, il ne peut être question du paiement de redevances puisque le transfert ou la concession d'un droit intellectuel est accessoire à l'opération.⁴⁰

Dans les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, les redevances sont généralement définies comme des

“indemnités, de quelque nature que ce soit, payées pour l'usage de, ou pour la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique – en ce compris les films cinématographiques et les films ou bandes sonores destinés à la radio et à la télévision – d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secret, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique, ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique.”

³⁷ P. Demin, “Régime fiscal du transfert de technologie”, JDF, 1975, 259.

³⁸ M. Eloy et H. Vanhulle, “The taxation of income derived from the supply of technology”, *Cahiers de droit fiscal international*, Vol. LXXXII a, 231.

³⁹ Com.IR (ancien) 164/232.

⁴⁰ Debrye *et al.*, *op. cit.*, 74.

On admet, qu'on établisse également pour l'application des conventions préventives de la double imposition, comme en droit national, une distinction entre, les revenus tirés de la location⁴¹ – pour lesquels l'article 12 du modèle OCDE est d'application – et les revenus tirés de la vente⁴² – pour lesquels on peut appliquer les articles 7 et 13 combinés du modèle OCDE.⁴³

Certaines conventions dérogent cependant à la définition générale mentionnée ci-dessus.

L'administration fiscale belge ne mentionne pas, dans son commentaire sur les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique, des indemnités dues pour le (droit) d'usage de logiciels.

Les conventions récentes conclues par la Belgique prévoient toutefois expressément que les indemnités pour le (droit) d'usage de logiciels relèvent également de la notion conventionnelle de redevances.⁴⁴

On pourrait à première vue déduire de la définition précitée que les indemnités payées pour des logiciels destinés uniquement à un usage personnel, seront également considérées comme des redevances. Cependant, étant donné que la Belgique n'a formulé aucune réserve à l'égard des dispositions qui portent sur les logiciels dans le commentaire sur le modèle OCDE, on peut supposer que l'administration fiscale belge les accepte et que, par conséquent, les paiements pour l'usage de logiciels à des fins personnelles ne répondent pas aux conditions pour être qualifiés de redevances.

Ceci correspondrait d'ailleurs au traitement juridique en droit belge. Dans la législation belge,⁴⁵ les programmes informatiques sont protégés comme droits d'auteur et sont assimilés à des œuvres littéraires au sens de la convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques. Comme droits intellectuels, ils peuvent donc faire l'objet d'une location, ou d'une vente. A condition que le contrat ne comporte pas de dispositions contraires, une reproduction permanente ou partielle de tout ou partie d'un programme informatique, cependant, est possible sans l'accord du propriétaire – et donc sans violation du droit d'auteur – lorsque ces actes sont nécessaires pour l'utilisation légitime du programme informatique dans le but visé, y compris la correction d'erreurs.

⁴¹ C'est-à-dire l'opération par laquelle un droit d'usage est accordé, caractérisé par le fait qu'aucune renonciation complète et définitive du bien n'intervient et que l'usage peut être soumis à certaines conditions ou restrictions, ou est limité dans le temps ou dans l'espace.

⁴² C'est-à-dire la renonciation définitive et irrévocable au bien en question.

⁴³ Com.conv.12/304, avec plusieurs exceptions importantes, comme le traité avec les Etats-Unis d'Amérique, la France et la Thaïlande.

⁴⁴ Voy., par exemple, l'art. 12 de la convention Belgique–Slovaquie du 15 janvier 1997, MB 15 juin 2000; convention Belgique–Roumanie du 4 mars 1996, MB 18 décembre 1998; convention Belgique–Biélorussie du 7 mars 1995, MB 18 décembre 1998; convention Belgique–Afrique du Sud du 1er février 1995, MB 11 juin 1999.

⁴⁵ Loi du 30 juin 1994 transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, MB 21 juillet 1994, 19315.

5. Imputation et répartition de revenus provenant du commerce électronique

La législation belge ne comporte aucune règle particulière régissant l'imputation et la répartition de revenus dans le cadre d'activités de commerce électronique. Il en va ainsi aussi bien pour l'imputation de bénéfices, par exemple à un serveur ou à tout autre appareil automatique (à supposer qu'il soit question d'un établissement stable), que pour le traitement fiscal des entreprises qui opèrent de façon intégrée.

La problématique de l'imputation et de la répartition de revenus provenant du commerce électronique n'aurait d'ailleurs, à notre connaissance, pas encore été examinée attentivement par l'administration fiscale belge.

Les règles belges actuelles en matière d'imputation et de la répartition de revenus, qui s'appliquent aussi bien aux activités de commerce électronique qu'aux activités de commerce traditionnel, peuvent être résumées comme suit.

En général, l'imputation du bénéfice d'une entreprise repose sur le principe de l'entreprise autonome (*arm's length principle*). Il en va ainsi pour les transactions entre des entreprises liées (voir. article 9 modèle OCDE), et pour les opérations entre le siège d'une entreprise et son établissement stable (voir. article 7 modèle OCDE).⁴⁶ Ceci est vrai dans les situations couvertes par des conventions préventives de la double imposition. En revanche, l'application des mêmes principes par l'administration fiscale belge dans des situations non couvertes par des conventions internationales n'est pas certain.

Il n'existe pas de directives spécifiques en la matière. Cependant, l'administration fiscale belge suivra en principe les directives de l'OCDE. Le 28 juin 1999, l'administration fiscale belge a émis une première circulaire en matière d'établissement des prix de transfert.⁴⁷ Elle y commente sa politique. Comme la circulaire contient un résumé des directives OCDE de 1995 en la matière, on peut supposer que l'administration fiscale belge respectera également les méthodes d'examen qui y sont abordées et proposées.

Remarquons par d'ailleurs, que l'administration fiscale belge n'a pour l'instant pas davantage adopté de point de vue officiel concernant le document de discussion de l'OCDE en matière de *global trading*.⁴⁸

⁴⁶ Voy. aussi le traité d'arbitrage européen. Il semble toutefois exister une divergence de vue quant à savoir si la prescription du droit national qui veut qu'il doit être question de l'attribution d'un avantage "anormal ou bénéfique", et dont il est question à l'art. 26 CIR, doit être évaluée selon la comparaison suivant le principe dit *arm's length* ou si une approche factuelle est nécessaire, voy. E. Schoonvliet, *Handboek internationaal fiscaal recht*, Biblo, Kalmthout, 1996, 258.

⁴⁷ Circulaire AFZ/98-0003 concernant les directeurs en matière du prix de transfert du 28 juin 1999, Bull.Carts., 796, 2421.

⁴⁸ OECD Committee on Fiscal Affairs, *The taxation of global trading of financial instruments: a discussion draft*, 1997.

Un arrêté royal du 3 mai 1999⁴⁹ a introduit un système de décision anticipée en matière fiscale, qui permet dorénavant de demander préalablement une décision:

- en ce qui concerne les conditions en matière de facturation des services prestés par une entreprise belge ou un établissement belge d'une entreprise étrangère, qui exerce exclusivement des activités à caractère préparatoire ou auxiliaires ou certaines activités en matière de communication d'informations non commerciales aux clients en faveur d'entreprises liées;
- en ce qui concerne les conditions en matière de facturation de services prestés en matière d'intervention administrative dans les ventes;
- en ce qui concerne le fait de savoir si un avantage a été octroyé dans les circonstances qui contraignent à une correction du bénéfice.

Ces décisions, valent pour cinq ans. Elles sont publiées, pour autant que leur publication ne heurte pas le secret professionnel de l'administration.

Cette procédure permet d'introduire une requête préalable, pour que l'administration fiscale belge décide si l'activité exercée en Belgique donne lieu ou non à l'existence d'un établissement stable. Bien que l'arrêté royal ne le dise pas expressément, ce point est mis en évidence dans le rapport au Roi.⁵⁰

Vu le caractère récent du système de décision, il est encore trop tôt pour en tirer des conclusions.

Par ailleurs, la pratique belge en matière d'établissement des prix de transfert repose jusqu'à présent sur l'approche transactionnelle traditionnelle, et en particulier sur l'utilisation des méthodes basées soit sur les prix comparables sur le marché de la concurrence (méthode *cup*), soit sur le prix de revient majoré d'une marge bénéficiaire (méthode *cost plus*), soit sur le prix de revente (méthode *resale minus*).

Par exemple, cette méthode est utilisée par une cellule qui existe depuis quelques années déjà au sein de l'administration fiscale belge et qui examine minutieusement la détermination du prix de services prestés par des centres de coordination belges en faveur d'entreprises du groupe.

En matière d'activités de support, qui constituent l'essentiel des activités des centres de coordination belges (activités préparatoires et centralisation auxiliaires et centralisation des services financiers de support au sein d'un groupe d'entreprises), on utilise généralement la méthode *cost plus*, sauf dans certains cas particuliers, où l'on recourt à la méthode *cup*. Par contre, en ce qui concerne les services prestés par des centres de distribution établis en Belgique (centralisation des activités logistiques au sein d'un groupe d'entreprises), on applique en général uniquement, la méthode *cost plus*. Les activités de centres des services sont généralement soumises soit à une taxation *cost plus* ou à une taxation *resale minus* (voir *infra*).

Il ressort d'ailleurs de la pratique belge que l'utilisation de méthodes alternatives (comme la méthode transactionnelle de la marge nette) s'applique plutôt lorsqu'il s'agit de sélectionner une entreprise qui pourrait faire l'objet d'un exa-

⁴⁹ Arrêté royal du 3 mai 1999 organisant un système de décision anticipée en matière fiscale, MB 4 juin 1999.

⁵⁰ Rapport au Roi, MB 4 juin 1999, p. 20730.

men d'établissement des prix de transfert ou lorsque ces méthodes pourraient être utilisées comme alternatives aux méthodes transactionnelles traditionnelles.

L'une des premières décisions⁵¹ prises par le *ruling office*, concernait le cas d'un groupe américain qui réorganisait ses activités européennes et qui n'allait être présent en Belgique que par le biais d'un commissionnaire (qui vendait les biens produits sur le marché belge en son nom propre, mais pour le compte du commettant étranger, les risques étant supportés en principe par ce dernier). On est arrivé à la conclusion que la commission proposée (pourcentage des ventes nettes) était acceptable, à condition toutefois qu'elle soit au moins égale aux frais de fonctionnement augmentés d'une marge bénéficiaire.

6. Etablissement stable

Bien que la circulaire administrative de 1999 n'aborde que les opérations entre entreprises liées, et non celles entre le siège principal d'une entreprise étrangère et son établissement stable, l'administration fiscale belge indique que les deux situations sont équivalentes en ce qui concerne la façon de déterminer le bénéfice imputable à l'entreprise concernée. Mais comme il s'agit d'une situation juridique différente, des directives plus spécifiques sont annoncées.

Le bénéfice d'un établissement belge à prendre en considération est celui qui résulte de toutes les opérations faites par l'établissement situé en Belgique ou par son intermédiaire.⁵² On ne peut donc imputer à l'établissement stable des bénéfices pour des opérations que l'entreprise mène et effectue à partir de son siège étranger sans aucune intervention de l'établissement stable.⁵³

A titre d'exemple, l'administration fiscale belge mentionne le cas de l'entreprise étrangère qui vend des machines en Belgique à un client à partir de son siège étranger, les machines étant ensuite montées chez les clients. Si la durée du montage donnerait lieu à l'existence d'un établissement stable, et si seul le montage des machines intervient en Belgique, la Belgique ne peut imposer le bénéfice de la vente par le siège étranger, mais peut imposer le bénéfice sur le montage imputable à l'établissement stable belge.

⁵¹ Voy. T. Vanwelkenhuyzen et R. Willems, "First transfer pricing rulings issued by new advance ruling office", ITPJ, 2000, 114.

⁵² Com.IR 228/75.

⁵³ Il existe plusieurs dérogations à cette règle, notamment les conventions préventives de la double imposition conclues avec les Philippines, l'Indonésie et le Pakistan. La disposition suivante de la convention préventive de la double imposition conclue avec l'Ouzbékistan le 14 novembre 1996, MB 27 octobre 1999, constitue une dérogation particulière: "En vertu du paragraphe 1 de l'article 7, les profits tirés de la vente de biens ou de marchandises de la même nature que ceux vendus, ou d'autres activités commerciales de même nature que celles menées par un établissement permanent, peuvent être considérés comme imputables à cet établissement permanent si la transaction n'a pas été faite au travers de l'établissement permanent en vue d'éviter la taxation dans l'Etat où cet établissement permanent est situé".

L'administration fiscale belge approche la taxation d'un établissement belge en général d'un double point de vue:

- tout d'abord, elle établit aussi précisément que possible le bénéfice qui peut être imputé raisonnablement à l'établissement stable compte tenu du principe de l'entreprise autonome;⁵⁴
- ensuite, elle évite de procéder à une taxation qui serait contraire à l'objet des conventions, à savoir la prévention de la double imposition.

Par conséquent, le bénéfice de l'établissement stable est déterminé, à cet égard, en premier lieu sur la base de la comptabilité distincte tenue par l'établissement stable. Si cela n'est pas possible, on peut recourir à la méthode de la comparaison (avec le bénéfice d'entreprises analogues). Dans des cas exceptionnels,⁵⁵ on utilise la méthode du partage des bénéfices.

La législation belge prévoit par exemple qu'à défaut de comptabilité probante, le bénéfice à imputer à un établissement stable d'une entreprise étrangère, peut être fixé de façon forfaitaire. L'administration fiscale belge peut appliquer le régime des bénéfices minimaux.⁵⁶ Ainsi, par exemple, une entreprise qui fournit des services informatiques, pourrait se voir imputer un bénéfice imposable de 10 pour cent du chiffre d'affaires. La base imposable ne pourrait cependant être inférieure à 300.000 BEF par membre du personnel, avec un minimum absolu de 400.000 BEF.

7. Application au commerce électronique

Comme nous l'avons indiqué plus haut, il n'existe pas de directives spécifiques. Au commerce électronique les règles exposées ci-dessus seront appliquées.

Cependant, on pourrait appliquer par analogie, dans certains cas, les directives spécifiques que l'administration fiscale belge a édictées en matière d'activités effectuées par des centres de services.

Dans une circulaire du 26 juillet 1996,⁵⁷ l'administration fiscale belge décrit plusieurs activités, dans lesquelles le centre de services (la société belge ou l'établissement belge d'une société étrangère) court un risque d'entreprise nul ou négligeable, et où la tâche du centre reste en réalité limitée à celle d'une simple *interface* (comparez avec un site web installé sur un serveur) entre les clients externes et les sociétés du groupe, ainsi qu'entre les sociétés du groupe même.

⁵⁴ Sont imputés à l'établissement stable les bénéfices qu'elle est réputée retirer, si elle était une entreprise autonome, qui exercerait des activités similaires ou analogues dans des circonstances identiques ou analogues et qui agirait de façon tout à fait indépendante vis-à-vis de l'entreprise dont elle est un établissement stable et vis-à-vis de toutes les autres entreprises en général.

⁵⁵ Décrits par l'administration fiscale belge comme les cas où le siège principal et l'établissement stable exercent des activités comparables et qu'aucune autre méthode ne peut être appliquée.

⁵⁶ Art. 342 § 2 CIR et art. 182 ARCIR.

⁵⁷ Circulaire Ci.RH 421/483.766 relative au régime spécial d'imposition applicable aux centres de services qui s'établissent en Belgique, Bull. Contr., 763, 1445.

BELGIUM

Cette circulaire distingue quatre catégories de services et les soumet chaque fois à un régime fiscal distinct. Nous les appelons les services *front office*, bien que la circulaire indique expressément que des activités purement commerciales (vente directe, *marketing* ...) ne relèvent pas de cette circulaire. Il ressortira toutefois de la description de ces activités à quel point la distinction est souvent tenue entre le *back office* et le *front office*. La circulaire mentionne les quatre activités suivantes:

- activités à caractère préparatoire ou auxiliaires (en général imposées sur la base de la méthode “des coûts majorés de 5 pour cent”);
- activités de communication d’informations aux clients⁵⁸ (généralement imposées sur la base de la méthode “des coûts majorés de 10 pour cent”);
- les activités qui contribuent de façon passive à des opérations de vente⁵⁹ (pour lesquelles on applique le régime “des coûts majorés de 15 pour cent”);
- les activités qui impliquent une intervention active dans les ventes⁶⁰ (où l’on applique la méthode “le chiffre d’affaires diminué de 5 pour cent”).

Certains auteurs⁶¹ font remarquer que l’application des méthodes traditionnelles basées sur les transactions présentera essentiellement des lacunes lorsqu’il s’agit d’évaluer des transactions par Internet et qu’il conviendra peut-être d’appliquer des méthodes alternatives, comme la méthode du bénéfice net transactionnel et la méthode du partage des bénéfices.

Summary

Belgian tax legislation does not contain any provision dealing specifically with electronic commerce activities. In the absence of specific legislation or administrative guidelines on the matter, this report is based on the general rules and the existing administrative commentaries.

Non-resident persons are only subject to tax in Belgium if they have an establishment in Belgium or if the income they derive from movable assets is considered to have its source in Belgium or is otherwise acquired there.

⁵⁸ Relèvent en particulier de ces activités, les activités qui consistent à répondre aux questions des clients en matière d’assistance (p.ex. dépannages par téléphone dans le domaine informatique) ou en matière de communication de renseignements relatifs aux biens ou services vendus par les sociétés du groupe (p.ex. disponibilité d’un produit en stock, délais de livraison ...).

⁵⁹ Il s’agit d’activités dans lesquelles le centre agit au nom et pour le compte d’entreprises du groupe. L’on peut citer à titre d’exemple l’enregistrement de commandes.

⁶⁰ Le centre de services agit comme un véritable intermédiaire dans la vente de biens ou la prestation de services. Le centre intervient en son nom propre, mais pour le compte d’entreprises appartenant au même groupe. Le centre peut ainsi accepter, par exemple, des commandes dont les conditions (prix, quantité, délai ...) ont été fixées à l’avance. Les opérations qui consistent essentiellement à augmenter le chiffre d’affaires des sociétés du groupe sont toutefois toujours exclues (télévente, prospection de clients ...).

⁶¹ Doernberg et Hinnekens, *op. cit.*, 206; I. Verlinden, P. Boone et R. Hemelaer, “Practical application of transactional profit methods”, ITPJ, 2000, 122.

The concept of a Belgian establishment generally corresponds with the definition contained in the OECD model convention. However, the domestic law does not contain the exceptions laid down in article 5, paragraph 4 of the OECD model. Therefore, if a server is considered to be a Belgian establishment, one cannot – in the absence of a convention for the avoidance of double taxation – claim exemption with the argument that the server only serves to perform preparatory or auxiliary activities.

Furthermore, a Belgian establishment may also be created by an agent – not being an independent commercial intermediary acting in the normal course of his business – who acts in Belgium for a non-resident person, even if the agent is not authorised to conclude contracts in the name of the foreign enterprise.

A special case is that of foreign insurance companies. They are taxable in Belgium, even in the absence of a Belgian establishment, in respect of operations carried out in Belgium, to the extent that they habitually conclude contracts other than reinsurance contracts.

Interest and royalties derived by a non-resident person not having a Belgian establishment with which the assets concerned are connected are only subject to the 15 per cent tax (reduced, as the case may be, by tax treaties) in Belgium if they are borne by a resident of Belgium or by a Belgian establishment of a non-resident, or if they have been acquired in Belgium at the expense of a non-resident.

Admittedly, a distinction is made between income derived from rentals (licences) – to which article 12 of the OECD model applies – and income derived from sales – to which one can apply the combined articles 7 and 13 of the OECD model.

Belgian law does not contain any rule dealing specifically with the attribution and allocation of income derived in the context of electronic commerce activities.

The Belgian tax administration will in principle follow the OECD guidelines. On 28 June 1999, it issued a first circular on the matter of transfer pricing. Since the circular in substance contains a summary of the 1995 OECD guidelines, one may assume that the Belgian tax administration will equally support the test methods that are outlined and proposed there.

In a circular dated 26 July 1996, the Belgian tax administration describes a number of activities in which a service centre (a Belgian company or the Belgian establishment of a foreign company) incurs no or only negligible risk, and where the function of the centre is in fact limited to that of a simple “interface” (compare this with a website installed on a server) between the external customers and the group companies, as well as between the group companies themselves. In general, the activities of such a service centre will be taxed on the basis of its expenses increased by a certain profit mark-up.

Certain authors note that the application of the traditional transaction-based methods will fundamentally present gaps when one tries to evaluate transactions carried out over the Internet, and that it is perhaps appropriate to apply other methods, such as the transactional net profit method and the profit split method.

Zusammenfassung

Das belgische Steuerrecht kennt keine Bestimmung, die speziell auf Tätigkeiten des E-Commerce abzielt. Da es solche speziellen Rechtsvorschriften ebenso wenig gibt wie einschlägige Verwaltungsrichtlinien, stützt sich der vorliegende Bericht auf die bestehenden allgemeinen Vorschriften und Verwaltungskommentare.

BELGIUM

Nicht Ansässige unterliegen in Belgien nur der Steuer, wenn sie eine belgische Betriebsstätte unterhalten und wenn ihre Erträge aus beweglichen Gütern als in Belgien zugeflossen oder auf andere Weise erworben gelten.

Der Begriff einer belgischen Betriebsstätte entspricht im allgemeinen der Definition des OECD-Musterabkommens.

Das inländische Recht sieht jedoch nicht die Ausnahmefälle gemäß Artikel 5.4 des OECD-Musterabkommens vor. Wenn also ein Server als belgische Betriebsstätte gilt, kann – sofern kein Abkommen zur Verhütung einer Doppelbesteuerung besteht – das Argument, dass der Server ausschliesslich Vorbereitungs- oder Nebentätigkeiten dient, nicht als Grund für eine Nicht-Besteuerung gelten.

Darüber hinaus kann es sich auch bei einem Vertreter – sofern dieser kein selbständiger Zwischenhändler ist, der im Rahmen seiner normalen Tätigkeiten handelt – um eine belgische Betriebsstätte handeln, wenn dieser Vertreter in Belgien für einen nicht Ansässigen tätig ist, auch wenn er im Namen des ausländischen Unternehmens keine Verträge abschliessen darf.

Einen Sonderfall stellen ausländische Versicherungsgesellschaften dar. Diese unterliegen, auch wenn es keine belgische Betriebsstätte gibt, mit ihren Abschlüssen in Belgien der belgischen Steuer, zumindest insofern, als ihr übliches Geschäft nicht das Rückversicherungsgeschäft ist.

Zinsen und Gebühren, die einem nicht Ansässigen ohne belgische Betriebsstätte, der die zugrunde liegenden Güter zugerechnet wurden, zufließen, werden in Belgien nur dann mit dem Satz von 15 Prozent (gegebenenfalls aufgrund von Abkommen reduziert) besteuert, wenn sie von einem in Belgien Ansässigen oder von einer belgischen Betriebsstätte eines nicht Ansässigen gezahlt oder einem nicht Ansässigen in Belgien gutgeschrieben werden.

Zulässig ist die Unterscheidung zwischen Erträgen aus Vermietungen (Konzessionen), auf die Artikel 12 des OECD-Musterabkommens anwendbar ist, und Erträgen aus Veräusserungen, auf die Artikel 7 in Verbindung mit Artikel 13 des OECD-Musterabkommens anzuwenden wäre.

Die belgischen Gesetze enthalten keine besondere Vorschrift für die Zuweisung und Zurechnung von Erträgen im Zusammenhang mit E-Commerce.

Die belgische Steuerverwaltung befolgt grundsätzlich die Richtlinien der OECD. Am 28. Juni 1999 hat sie ein erstes Rundschreiben über Verrechnungspreise herausgegeben. Da dieses Rundschreiben eine Zusammenfassung der einschlägigen Richtlinien der OECD von 1975 enthält, kann davon ausgegangen werden, dass die belgische Steuerverwaltung auch die dort genannten und vorgeschlagenen Prüfungsverfahren anwendet.

In einem Rundschreiben vom 26. Juli 1996 hat die belgische Steuerverwaltung eine Reihe von Tätigkeiten aufgeführt, bei denen das betreffende Dienstleistungszentrum (das belgische Unternehmen oder die belgische Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens) als nicht existent oder unwesentlich betrachtet werden könnte und die eigentliche Aufgabe dieses Zentrums auf die eines blossen *Interface* (Vergleich mit eine Website auf einem Server) zwischen den Kunden und den einzelnen Firmen des Unternehmens sowie zwischen den einzelnen Firmen des Unternehmens selbst beschränkt ist. Im allgemeinen sind die Tätigkeiten eines solchen Dienstleistungszentrums auf der Grundlage der Selbstkostenpreise zuzüglich einer bestimmten Gewinnspanne zu versteuern.

Einige Autoren weisen darauf hin, dass die Anwendung auf Handelsgeschäften beruhender traditioneller Methoden vor allem dann Lücken aufzeigt, wenn es um die Bewertung von Internetvorgängen geht, und dass es unter Umständen zweckmässiger sein dürfte, alternative Verfahren anzuwenden, wie etwa die Transaktionsmethode oder das Gewinnsplitting.

Resumen

La legislación tributaria belga no contiene ninguna disposición específica sobre el comercio electrónico. A falta de dicha legislación y de directrices administrativas sobre la materia, esta ponencia se basa en las normas generales y la doctrina administrativa existente.

Los no residentes están sujetos a gravamen interno cuando disponen de un establecimiento permanente o se considera que han obtenido o adquirido en Bélgica sus rentas mobiliarias.

La noción belga de establecimiento se corresponde, en general, con la definición del modelo OCDE.

El derecho interno no contempla las excepciones del artículo 5.4 del modelo OCDE. En consecuencia, si se considera al servidor establecimiento belga, no se puede pretender – en ausencia de convenio para evitar la doble imposición – que no exista tributación alegando que el servidor se utiliza únicamente en tareas preparatorias o auxiliares.

Además, un establecimiento belga puede estar constituido por un representante – que no es un intermediario comercial independiente actuando en el marco normal de su actividad – que opera en Bélgica para un no residente, incluso aunque dicho representante no esté autorizado a contratar en nombre de la empresa extranjera.

Un caso especial es el de las aseguradoras extranjeras. Sufren gravamen en Bélgica, incluso aunque no exista establecimiento belga, por las operaciones realizadas en el país, y siempre que concluyan contratos distintos de los de seguros.

Los intereses y cánones percibidos por un no residente sin establecimiento permanente, al que se refieran los bienes en cuestión, resultan gravados al 15 por ciento (reducido si existe convenio) siempre que efectúe el pago un residente o un establecimiento belga de un no residente, o cuando se obtengan en Bélgica por cuenta de un no residente.

Se admite la distinción entre rentas obtenidas del arrendamiento (concesión), a las que se aplica el artículo 12 del modelo OCDE, y las obtenidas de la venta, a las que se aplican los artículos 7 y 13 combinados de dicho modelo.

La legislación belga no contiene ninguna disposición especial sobre imputación y reparto de rentas en el comercio electrónico.

La administración fiscal belga sigue, en principio, las directrices de la OCDE. La primera circular sobre precios de transferencia se publicó el 28 de junio de 1999. Como contiene un resumen de las directrices al respecto de la OCDE de 1995, es de suponer que la administración fiscal belga aplicará también los métodos de examen que allí se abordan y proponen.

La administración fiscal belga describe, en una circular de 26 de julio de 1996, varias actividades en las que el centro de servicios (la sociedad o el establecimiento belga de una sociedad extranjera) no tiene riesgo empresarial o éste es mínimo, y en que el trabajo del centro se limita de hecho a una simple *interface* (comparen con un sitio web instalado en un servidor) entre los clientes externos y las sociedades del grupo, así como entre las sociedades del propio grupo. En general, las actividades realizadas por estos centros de servicio resultan gravadas sobre el precio de coste más un determinado margen de beneficio.

Algunos autores ponen de relieve que la aplicación de los métodos tradicionales basados en las transacciones presenta lagunas cuando se trata de evaluar las efectuadas por Internet, y que quizás convendría aplicar métodos alternativos, tales como el del beneficio neto transaccional y el de reparto de beneficios.

