

COMMERCE ÉLECTRONIQUE INTERNATIONAL

Ebauche de solution en matière
d'impôt sur le revenu

Jacques AUTENNE
Professeur à l'UCL
Directeur de l'ESSF
Avocat au Barreau de Bruxelles

Avec la collaboration d'Yves HOUGARDY
Assistant - Avocat au Barreau de Huy

*Les utilisateurs d'Internet seraient au nombre de 201 millions répartis à concurrence de 55.9 % aux Etats-Unis et au Canada, 23.5 % en Europe, 16.7 % en Asie-Pacifique, 2.6 % en Amérique latine, 0.9 % en Afrique et 0.4 % au Moyen-Orient.*¹

Le chiffre d'affaires prévisionnel pour le commerce électronique serait, en milliards de dollars, pour l'Europe de 3.1 en 2000, 5.8 en 2001 et 10.9 en 2002, tandis qu'aux Etats-Unis, il serait de 18.4 en 2000, 27.3 en 2001 et 41.1 en 2002.

Il reste que l'un des gros problèmes du commerce en ligne sont les coûts d'expédition.

*Le choix consisterait à investir dans des infrastructures (centres de distribution) ou à déléguer (livraison express par des entreprises spécialisées).*²

Il est à noter que ces sociétés spécialisées, le plus souvent, offrent d'autres services que le transport (gestion des stocks, gestion des paiements,...).

Le commerce électronique constitue un défi de l'économie moderne. Il rencontre certains problèmes mais demeure extrêmement prometteur.

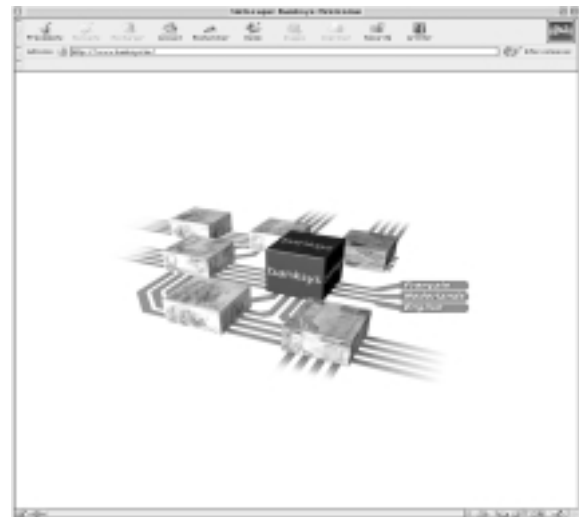
Cette contribution envisagera un aspect particulier, à savoir la notion d'établissement stable, concept utilisé dans le cadre du droit fiscal international et dont la définition se retrouve à l'article 5 de la Convention modèle OCDE.

Jusqu'à présent, cette définition n'a pas été modifiée. En ce qui concerne la mise à jour du commentaire de l'article 5, il restera à déterminer si l'adaptation du commentaire est un travail suffisant en soi ou si le concept d'établissement stable tel que circonscrit actuellement est inadéquat dans le cadre du commerce électronique.

*Le texte qui suit reprend les conclusions principales d'un colloque organisé à Louvain-la-Neuve, ayant pour thème "Fiscalité et Internet".*³

1. GLISSEMENT DE LA MATIÈRE IMPOSABLE

Le commerce électronique laisse entrevoir un glissement de la matière imposable du pays de la source (pays "importateur" de biens et services par le biais du commerce électronique) vers le pays de la résidence du fournisseur (pays "exportateur" de biens et services par le biais du commerce électronique). Ce phénomène peut avoir diverses origines.



1. Statistiques reprises dans un article d'Yves MAMOU "L'OCDE préconise des paiements plus sûrs, clé du succès pour le commerce électronique", journal Le Monde, 14 mars 2000.
2. Patrice BERTRAND, "Le coût d'expédition freine les ardeurs du commerce électronique", journal La Tribune, 14 mars 2000.
3. FISCALITE ET INTERNET, Colloque, CEFI, 13 février 1998, Louvain-la-Neuve.

Tout d'abord, les consommateurs, privés ou professionnels, peuvent recourir à des entreprises autres que celles vers lesquelles ils se tournaient habituellement, étant donné le caractère novateur ou simplement plus intéressant du produit. Ensuite, une société n'est en principe imposable dans un autre pays (pays de la source) que le sien (pays de la résidence) que si elle y dispose d'un établissement stable, à savoir une installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité (art. 5, § 1^{er} de la Convention modèle OCDE). A cet égard, il convient de souligner que certaines activités, même exercées dans une installation fixe d'affaires, ne permettent pas de conclure que l'entreprise étrangère dispose d'un établissement stable dans

distincte exerçant des activités identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable (art. 7, §§ 1 et 2 de la Convention modèle OCDE).

Sont admises en déduction les dépenses exposées aux fins poursuivies par cet établissement, y compris les dépenses de direction et les frais généraux d'administration ainsi exposés soit dans l'état où est situé cet établissement stable, soit ailleurs (art. 7, § 3 de la Convention modèle OCDE). Il s'agit donc des dépenses propres de l'établissement stable, celles exposées par le siège central étranger pour ses besoins ainsi qu'une quote-part des dépenses générales du siège central.

Le principe d'une comptabilité distincte est privilégié, étant entendu que la détermination des bénéfices imputables à l'établissement stable peut être opérée sur la base d'une répartition des bénéfices totaux de l'entreprise entre ses diverses parties (art. 7, § 4 de la Convention modèle OCDE). Enfin, l'établissement stable n'a pas de force attractive en ce sens que ne sont pas imposés au

même titre que les revenus dudit établissement les revenus de source locale de l'entreprise concernée tels des revenus de participations dans des sociétés de l'Etat de la source, des créances sur débiteurs y établis ou des brevets y concédés, sauf si les participations, les créances ou les concessions se rapportent effectivement à l'établissement stable, auquel cas ces revenus sont imposables avec les autres revenus de l'établissement stable.

Cet aspect vise la problématique des prix de transfert. L'OCDE s'en tient au principe du "arm's length".

Une imputation correcte est obtenue en partant de la transaction concrète comparée au prix que des parties indépendantes imputeraient dans des circonstances identiques ou similaires. L'OCDE admet trois méthodes directes ou conventionnelles, à savoir la comparaison du prix du marché, la méthode de la valeur de la redevance et celle, pour finir, de l'augmentation du bénéfice.

Cela ne va pas de soi dans le cadre du commerce électronique. Contrairement au "commerce traditionnel", on ne peut à proprement parler d'une filiale de vente dans le pays du consommateur se fournissant auprès de la maison mère et tenant sa propre comptabilité. Il est également difficile de parler de transactions entre la maison mère et l'établissement stable. Dès lors selon certains, on devra plutôt se tourner vers des méthodes indirectes comme la méthode "profit split". L'établissement stable se voit ainsi imputer une partie du bénéfice suivant une clé de répartition prenant en considération sa fonction dans le processus global de vente.

Semblable détermination peut s'avérer difficile pour le fisc, étant donné que notamment les opérations sur Internet sont difficilement localisables et repérables.

La frontière entre bénéfices et redevances est parfois ténue, et ce d'autant plus si l'on envisage certaines transactions opérées dans le cadre du commerce électronique.

un autre Etat. Il s'agit généralement des activités préparatoires ou auxiliaires, comme la publicité, pour autant qu'il ne s'agisse pas de l'activité en soi de ladite entreprise (établissement stable négatif). Par ailleurs, une entreprise étrangère sera, par contre, considérée comme ayant un établissement stable, dès lors qu'elle dispose d'un agent dépendant, à savoir une entité ayant le pouvoir de conclure dans l'autre Etat des contrats au nom de l'entreprise et exerçant habituellement ce pouvoir (établissement stable personnel, art. 5, § 5 de la Convention modèle OCDE). Encore faut-il, pour que la société soit imposable dans le pays de la source, que ce dernier soit lié avec l'Etat de résidence par une convention préventive de la double imposition, le cas échéant fidèle à la Convention modèle OCDE ainsi qu'aux commentaires de ses articles (à défaut d'une telle convention, il conviendra d'envisager les dispositions fiscales internes du pays de la source réglant cette hypothèse comportant un élément d'extranéité). Ces précisions étant apportées, on peut avancer que le commerce électronique va réduire le nombre des établissements stables ou permanents, même si l'expansion des activités commerciales internationales depuis le pays de résidence (généralement choisi en raison de divers facteurs dont parfois le fiscal) est un phénomène ancien.

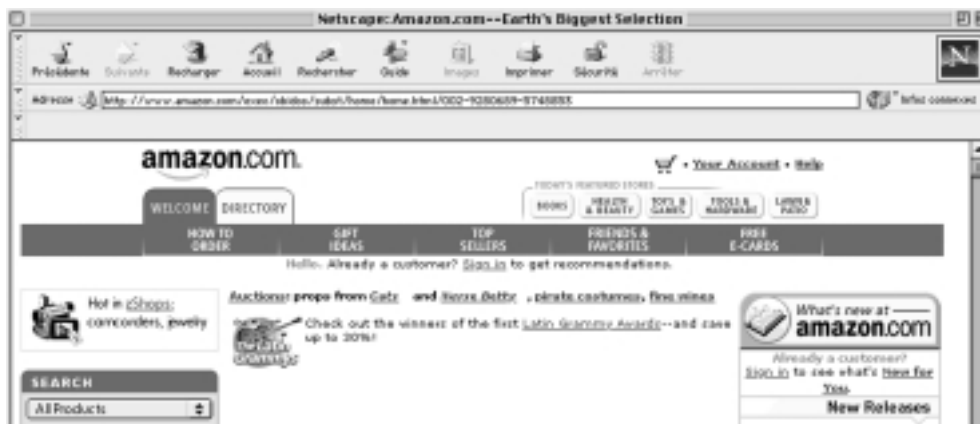
Ce glissement au niveau de la matière imposable pourrait également avoir pour origine la modification des revenus imposables imputés aux établissements stables demeurants.

En effet, les bénéfices ne sont imposables dans l'Etat de la source que dans la mesure où ils sont imputables à l'établissement stable, à savoir les bénéfices que ce dernier aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise

Idéalement, devrait être envisagée la conclusion d'accords préalables et obligatoires avec l'Administration fiscale. Ces accords viseraient l'imputation des produits et des coûts au sein des différentes installations d'affaires.⁴

Pour finir, on peut évoquer une modification au niveau de la qualification des revenus en raison du commerce électronique. Les bénéfices, même si cette notion n'est pas définie dans le cadre de la Convention modèle OCDE, sont donc imposés dans l'Etat de la source dès lors qu'ils sont imputables à l'établissement stable de la société étrangère. Par contre, les redevances (à savoir les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, 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 et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique (article 12, § 2 de la Convention modèle OCDE) sont imposables dans l'Etat de la résidence si le résident est le bénéficiaire effectif (article 12, § 1er Convention modèle OCDE).

La frontière entre bénéfices et redevances est parfois ténue, et ce d'autant plus si l'on envisage certaines transactions opérées dans le cadre du commerce électronique. L'incidence fiscale pour l'Etat de la source est considé-



nable (même si l'on considère que des conventions particulières entre Etats prévoient, dans certaines hypothèses, une retenue à la source lorsqu'il s'agit de redevances, ce qui est le cas pour la Belgique d'une part, qu'il peut y avoir taxation dans l'Etat de la source lorsque la société étrangère y exerce une activité par l'intermédiaire d'un établissement stable et que le droit ou le bien générateur des redevances s'y rattache effectivement, d'autre part).

Ainsi lorsqu'il s'agit de produits digitalisés, il ne sera pas aisé de déterminer si l'on est en présence encore de bénéfices ou alors de redevances.

Il convient cependant de signaler à cet égard l'exemple de la cession de logiciels. Selon le commentaire officiel de la convention modèle OCDE, divers cas peuvent se présenter.⁵

Cette problématique a fait l'objet d'un projet de révision des commentaires au sujet des paiements concernant les logiciels.⁶ A cet égard, le projet indique qu' "Il n'y a pas lieu de tenir compte de la méthode utilisée pour transférer le programme informatique. Par exemple, peu importe que le bénéficiaire du transfert acquière un disque informatique contenant une copie du programme ou reçoive directement une copie sur le disque dur de son ordinateur au moyen d'un modem. (...)".

2. LE CONCEPT D'ÉTABLISSEMENT STABLE FACE AU COMMERCE ÉLECTRONIQUE

a. Sources

Le Comité des affaires fiscales de l'OCDE est responsable de la mise à jour du Modèle de convention fiscale.

Un groupe de travail fut créé et reçut pour mandat de clarifier dans le commentaire la manière dont la définition existante du concept d'établissement stable s'applique dans le contexte du commerce électronique. Il fallait, en effet, trouver une solution face à la rupture de l'équilibre du partage des recettes entre l'Etat de la source et l'Etat de la résidence.

Ce travail est donc "limité" puisqu'il ne concerne pas encore les éventuelles modifications à apporter à la définition.

Il ne concerne pas davantage la question de savoir si la notion d'établissement stable doit ou non être abandonnée.

Quant à ce dernier point, il convient de signaler que le Comité des affaires fiscales a mis en place un Groupe technique consultatif chargé du suivi de

l'application des normes existantes des conventions à l'imposition des bénéfices d'entreprise dans le contexte du commerce électronique.

Ce groupe a donc reçu quant à lui pour mandat général d'examiner les modalités d'application, dans le cadre du commerce électronique, des règles conventionnelles existantes concernant l'imposition des bénéfices des entreprises et d'examiner des propositions de dispositions alternatives, en ce compris, le cas échéant, l'abandon du concept d'établissement stable au profit d'un autre.

4. Luc DE BROE, "Commerce électronique international face aux principes traditionnels de la perception des impôts sur les revenus", Fiscalité et Internet, Colloque, CEFI, 13 février 1998, Louvain-La-Neuve.
5. Commentaires OCDE, article 12.13 à 17.
6. Révision des commentaires sur l'article 12 au sujet des paiements concernant les logiciels, 29 septembre 1998, Comité des affaires fiscales.

Par ailleurs, le groupe de travail dont question in limine n'a pas abordé la question de savoir quelle proportion des revenus devrait être imputée aux opérations de commerce électronique effectuées à l'aide d'un équipement informatique dans des circonstances où il existerait un établissement stable.

b. Etat de la question

Ce groupe de travail proposa d'ajouter de nouveaux paragraphes aux commentaires de l'article 5. Nous n'en sommes donc, pour rappel, qu'au stade d'un projet de modification des commentaires.

Deux documents furent réalisés (un projet et ensuite un projet révisé). Le dernier en date,⁷ encore susceptible de modification, traite de divers aspects, à savoir :

* Site Web et serveur

Un équipement automatique fixe exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où cet équipement est situé. Une distinction est cependant à faire entre, d'une part, l'équipement informatique pouvant constituer un établissement stable dans certaines circonstances et, d'autre part, les données et le logiciel utilisés par cet équipement ou stockés dans ce dernier.

Ainsi, un site Web est une combinaison de logiciels et de données électroniques n'impliquant en soi aucun bien corporel. Il ne peut dès lors constituer lui-même une installation d'affaires (première condition posée) car il n'existe pas une installation telle que des locaux ou, dans certains cas, des machines ou de l'outillage en ce qui concerne le logiciel et les données constituant ce site Web.

Par contre, le serveur sur lequel le site Web est hébergé et utilisé constitue un élément d'équipement ayant une localisation physique. Le serveur peut aussi constituer une installation fixe d'affaires de l'entreprise l'exploitant. Cette dernière peut être différente de celle qui exerce son activité par l'intermédiaire du site Web. Il est en effet courant que le site Web soit hébergé sur le serveur d'un fournisseur de services sur l'Internet (FSI). Bien que la rémunération versée au FSI puisse être calculée en fonction de la quantité d'espace de disque utilisée pour stocker le logiciel et les données requises par le site Web, ces contrats ne confèrent généralement pas à l'entreprise à laquelle appartient le site Web un quelconque droit d'espace ou de contrôle particulier sur l'exploitation du serveur.

Dans cette hypothèse, le serveur et son emplacement ne sont pas à la disposition de l'entreprise et ce, même si cette dernière a été en mesure de déterminer que son site Web devrait être hébergé sur un serveur particulier situé dans un endroit particulier. L'entreprise n'a même pas de présence physique à cet endroit, étant donné que le site

Web n'implique pas de biens corporels. L'entreprise peut aussi avoir acquis une installation d'affaires en vertu de l'accord d'hébergement.

Cependant, si l'entreprise exerçant une activité par le biais d'un site Web possède (ou loue) et exploite aussi le serveur sur lequel le site Web est logé et utilisé, on serait en présence d'un établissement stable si les autres conditions de l'article 5 sont réunies.

Il convient toutefois de considérer également les remarques émises au préalable par ce groupe de travail dans le cadre de l'élaboration de projet révisé.

Il fut ainsi notamment relevé qu'un serveur ne pourrait davantage être un établissement stable pour de simples utilisateurs qu'un téléphone, des lignes de transport de données, ou encore des machines mécaniques de stockage d'appels ou d'enregistrement et de diffusion d'informations.

Il fut retenu que si l'équipement de communication se trouvant dans un endroit donné d'un autre pays appartient à l'utilisateur qui ne travaille pas dans le secteur des télécommunications, il n'y a pas d'établissement stable, étant donné que les activités exercées sont de caractère préparatoire ou auxiliaire.

Un équipement automatique fixe exploité par une entreprise peut constituer un établissement stable dans le pays où cet équipement est situé. Une distinction est cependant à faire entre, d'une part, l'équipement informatique pouvant constituer un établissement stable dans certaines circonstances et, d'autre part, les données et le logiciel utilisés par cet équipement ou stockés dans ce dernier.

* Serveur et installation fixe d'affaires

Considérer un site Web comme un établissement stable est donc incompatible avec la définition actuelle. En outre, un équipement informatique ne peut constituer un établissement stable qu'à la condition d'être fixe. La possibilité de déplacer un serveur importe peu. Il convient par contre de déterminer s'il est ou non effectivement déplacé. Un serveur devra être situé à un certain endroit pendant un laps de temps suffisant pour devenir fixe au sens de l'article 5, §1er.

7. Groupe de travail n°1 du Comité des Affaires fiscales de l'OCDE (CAF), *L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE*, 3 mars 2000.

* L'exercice des activités de l'entreprise par le biais du serveur

L'entreprise exerce-t-elle ses activités en totalité ou en partie par l'intermédiaire du serveur qu'elle contrôle et exploite ? Certains pays estiment que cette question est déjà traitée dans le commentaire actuel de l'article 5 (le § 10 indique en effet qu'il peut y avoir établissement stable si les activités de l'entreprise sont exercées principalement au moyen d'un outillage automatique, les activités du personnel se bornant à monter, faire fonctionner, contrôler et entretenir cet outillage). D'autres pays effectuent une distinction entre l'exemple donné dans le commentaire précité (à savoir distributeur automatique, appareil à jeux et autres appareils semblables) d'une part, et les serveurs, d'autre part. Dans ce dernier cas, selon eux, l'activité du commerçant électronique est exercée au moyen de bureaux, entrepôts, installation de recherche et autres sites de l'entreprise dans lesquels ont lieu ses activités productrices de recettes et non au moyen du serveur.

* Nécessité d'une intervention humaine

Il convient de savoir quelle est la nature de l'activité et si les opérations effectuées par le biais de l'équipement sont les principales activités productrices de revenus de cette entreprise.

A ce propos, une comparaison peut être faite entre les opérations de commerce électronique et d'autres activités dans lesquelles un équipement fonctionne automatiquement. Tel est l'exemple d'une station de pompage automatique utilisée pour l'exploitation de ressources naturelles. Il serait ainsi illogique de conclure à la nécessité d'une présence de personnel pour l'existence d'un établissement stable dès lors qu'aucun personnel n'est en fait nécessaire pour produire les recettes.

On ne trouve aucune référence explicite à une condition d'intervention humaine dans la définition de l'installation fixe d'affaires, tandis que le commentaire de l'article 5 (§10) reconnaît qu'un outillage automatique peut constituer un établissement stable.

Selon un autre point de vue, une certaine intervention humaine est effectivement nécessaire pour qu'existe un établissement stable. Des divergences apparaissent cependant à un stade ultérieur.

Tout d'abord, l'intervention doit-elle nécessairement avoir lieu dans le pays ou peut-elle être effectuée à partir de l'étranger ?

Ensuite l'intervention doit-elle être réalisée par des salariés de l'entreprise ou alors par toute autre personne ? Pour finir, quel serait le niveau requis d'intervention humaine ? En d'autres termes, quelles sont les activités exigeant une intervention humaine pour qu'il y ait établissement stable ?

* Activités préparatoires ou auxiliaires

Suivant le commentaire de l'article 5, le § 4 de l'article énumère un certain nombre d'activités considérées comme

des exceptions à la définition générale énoncée au §1er. En pareille occurrence, il n'y a pas établissement stable, même si l'activité est exercée dans une installation fixe d'affaires. Ces activités ont en commun d'être en général des opérations préparatoires ou auxiliaires. Les dispositions de ce paragraphe 4 ont pour but d'éviter qu'une entreprise d'un Etat soit imposée dans l'autre Etat si elle n'y exerce que des activités de caractère purement préparatoire ou auxiliaire.

Ainsi, selon le groupe de travail, aucun établissement stable ne peut être réputé exister lorsque les opérations de commerce électronique réalisées par le biais d'un équipement informatique situé dans un pays se limitent aux activités préparatoires ou auxiliaires visées par le paragraphe 4 de l'article 5. Il convient d'examiner au cas par cas si des activités particulières tombent ou non dans le champ d'application de ce paragraphe. Des exemples d'activités pouvant être généralement considérées comme préparatoires ou auxiliaires sont donnés, à savoir :

- assurer un lien de communication (à l'instar d'une ligne téléphonique) entre fournisseurs et clients
- réaliser des messages publicitaires sur des biens ou services
- relayer des informations à l'aide d'un serveur miroir à des fins de sécurité et d'efficience
- collecter des données sur le marché pour le compte de l'entreprise
- fournir des informations.

En préambule, il était indiqué que le groupe de travail ne disposait pas d'informations suffisantes quant à la portée ou l'objet des activités proposées aux fins de déterminer avec précision si ces activités sont généralement provisoires ou auxiliaires. Dès lors, le groupe souhaite avoir davantage d'informations ainsi qu'une analyse détaillée quant à ces activités. Les activités énumérées ci-avant le sont donc de manière provisoire.

Par ailleurs, tous les pays conviennent que lorsque ces fonctions constituent une partie essentielle et significative de l'activité commerciale de l'entreprise dans son ensemble ou lorsque d'autres fonctions essentielles de l'entreprise sont exercées par l'intermédiaire de l'équipement informatique, on se trouve au-delà des activités préparatoires ou auxiliaires visées au paragraphe 4. Dès lors, si l'équipement constitue une installation fixe d'affaires de l'entreprise, il existe un établissement stable.

* Exercice des fonctions de vente au moyen de l'équipement informatique

Les opinions divergent au niveau de savoir ce qui constitue les données essentielles de l'entreprise. Pour certains, si les fonctions de vente sont réalisées au moyen de l'équipement informatique, ce dernier constitue une installation d'affaires et peut constituer un établissement stable. Il importe peu que le produit soit livré en ligne ou par des méthodes traditionnelles.

Pour d'autres pays, l'activité commerciale essentielle d'une entreprise vendant certains produits est la vente de produit elle-même. Dès lors, les outils de communication utilisés dans le processus de vente ne devraient pas entrer en ligne de compte. Il n'y aurait dès lors établissement stable que dans des cas exceptionnels, à savoir par exemple si la transaction est traitée entièrement par le serveur lui-même.

* Fournisseurs de services et établissement stable

L'article 5, § 5 pourrait-il s'appliquer au commerce électronique à savoir un fournisseur de services sur l'Internet pourrait-il constituer un établissement stable ?

Il est fréquent que les FSI assurent le service consistant à héberger les sites Web d'autres entreprises sur leur propre serveur.

Ils pourraient être considérés comme établissement stable dans des circonstances très exceptionnelles. Cependant, le paragraphe 5 dont question n'est généralement pas applicable, étant donné que les FSI ne constituent pas un agent des entreprises auxquels appartiennent les sites Web. Ils ne sont en effet pas habilités à conclure des contrats pour le compte de ces entreprises, ils ne concluent pas régulièrement de tels contrats et ils constituent des agents indépendants agissant dans le cours normal de leurs activités. Ce dernier point est attesté par le fait qu'ils hébergent les sites Web d'un grand nombre d'entreprises différentes. De surcroît, le site Web n'est pas une "personne" au sens de l'article 3. Dès lors, le paragraphe 5 ne pourrait être invoqué pour juger qu'un établissement stable est réputé exister au motif que le site Web serait un agent de l'entreprise en vertu de ce paragraphe.

3. SOLUTIONS ALTERNATIVES

La tâche n'est pas aisée. Comme le relevait le Professeur HINNEKENS, "on n'abandonne pas des règles de compétence dont l'utilité a fait ses preuves pendant tout un siècle et qui a réuni un consensus international pour le seul motif que la distribution ne se fait pas par le canal physique habituel mais via l'Internet ou l'Intranet. Tout au plus faut-il clarifier l'application au commerce électronique du critère existant d'établissement stable par une interprétation flexible, évolutive et adaptée de la part du Comité fiscal de l'OCDE et des Tribunaux nationaux." ⁸

Il anticipait ainsi la tendance actuelle illustrée supra (point II).

Il envisageait par ailleurs d'autres solutions.

Était ainsi proposée l'imposition du cyberbénéfice dans le pays de la source en vue de préserver l'équilibre du partage des compétences fiscales entre les pays exportateurs et importateurs de commerce électronique. Pourrait être envisagée à cet égard une retenue à la source effec-

Une transaction pour la vente de marchandises par un fournisseur étranger peut être réalisée sur Internet. Ces transactions peuvent s'effectuer sans l'intervention d'un employé ou d'un agent dans le pays hôte. Le serveur (c'est-à-dire l'ordinateur enregistrant les données dont le client a besoin pour conclure la transaction) utilisé par le fournisseur étranger pour traiter ce type d'affaires peut être localisé n'importe où.

tuée soit par l'entreprise achetant ou important le produit ou le service de son fournisseur étranger soit par l'intermédiaire surtout des banques ou certificateurs chargés de stocker les transactions commerciales et d'en fournir le détail aux autorités fiscales.

Il serait encore possible d'introduire un article spécial dans les conventions, lequel attribuerait la compétence fiscale à l'Etat contractant où l'activité électronique est exercée et ce, même sans l'intervention d'un établissement stable.

Pourrait tout autant être envisagée la formule de l'établissement stable virtuel ou fictif. Cette solution consisterait à abaisser le seuil de la notion traditionnelle d'établissement stable. Ainsi, les conditions d'installation en un lieu fixe et précis ou encore de productivité de l'activité imposable deviendraient moins strictes ou seraient abandonnées. ⁹

Il décrit encore le défi d'identifier de façon positive le nouveau lien nexus. "En l'absence d'un établissement stable traditionnel, le nexus pourrait se rapporter à la présence organisée et concentrée de l'entreprise étrangère sur le marché national et révélée par un faisceau d'indices tels que la présence du serveur avec website commercial et ISP, la mise en valeur et la gestion de ses marques, la fourniture aux clients potentiels d'un programme de software pour la sélection des marchandises reprises dans la cyber-mall du vendeur, les visites fréquentes de représentants des vendeurs et des camions chargés de la livraison des marchandises sélectionnées, commandées et payées via Internet, etc.,....". ¹⁰

8. Luc HINNEKENS, "De la notion d'allégeance économique à la cyberfiscalité. Quelques réflexions sur l'opportunité d'une révision de la notion traditionnelle d'établissement stable ou d'une adaptation de son interprétation.", *J.D.F.*, 1998, p. 215.

9. Luc HINNEKENS, *op. cit.*, pp.215 et 216.

10. Luc HINNEKENS, *op. cit.*, p.218.

Il conviendra, au niveau de l'adoption possible d'une solution alternative, de faire une distinction entre le commerce électronique "business to business" et "business to consumer" et ce, en vue de sa praticabilité.

Il nous semble envisageable de développer, concomitamment à la notion d'établissement stable (le cas échéant revisitée par l'adoption du projet révisé des commentaires de la Convention modèle OCDE en ce qui concerne son article 5) celle d'un établissement stable fictif qu'il convient bien évidemment de définir.

Selon nous, une société active dans le commerce électronique pourrait être présumée avoir un établissement stable dans un autre Etat, dès l'instant où les transactions qu'elle réalise avec des clients établis dans ledit Etat (pays de la source) deviennent telles qu'elles n'auraient pu être opérées sans le concours d'un établissement stable matériel ou personnel si le réseau Internet ou d'autres moyens modernes de communication n'avaient pas été utilisés. Cette appréciation serait effectuée secteur par secteur. A cet égard, "(...) une transaction pour la vente de marchandises par un fournisseur étranger peut être réalisée sur Internet (y compris l'offre, l'acceptation, la définition des conditions de vente et le paiement). Ces transactions peuvent s'effectuer sans intervention d'un employé ou d'un agent dans le pays hôte. Le serveur (c'est-à-dire l'ordinateur enregistrant les données dont le client a besoin pour conclure la transaction) utilisé par le fournisseur étranger pour traiter ce type d'affaires peut être localisé n'importe où. De telles transactions exigeaient auparavant que l'entreprise étrangère établisse un bureau dans le pays hôte si elle souhaitait exploiter substantiellement le marché. Cette démarche n'est plus nécessaire, ce qui réduit le nombre des établissements permanents." ¹¹

Il n'est, en effet, pas impossible de déterminer aujourd'hui quels étaient les moyens nécessaires pour chauffer et éclairer le Château de Versailles sous Louis XIV.

Il n'est ainsi pas insurmontable d'envisager le commerce tel qu'il existait avant le réseau Internet.

Il s'agirait d'un critère transitoire (pouvant le cas échéant devenir définitif après évaluation) servant de garde-fou à tout le moins en ce qui concerne le commerce B to B en raison d'une plus grande traçabilité des biens et services acquis par le consommateur à titre professionnel, eu égard aux obligations pesant ou pouvant peser sur eux. La détermination d'un établissement stable fictif déclencherait, le cas échéant, l'application d'une convention préventive de la double imposition. L'interlocuteur étatique serait, lorsqu'il s'agit de sociétés multinationales, celui où les comptes du groupe sont consolidés, voire sous-consolidés.

Il est indéniable qu'à défaut de convention préventive, la société étrangère ne pourra être imposée dans l'Etat de la source, sauf à considérer les dispositions fiscales internes spécifiques de ce dernier.

En cas de "présence" d'un établissement stable classique et d'un établissement stable virtuel, un principe d'attraction pourrait jouer.

Pour finir, parallèlement ou indépendamment de l'idée évoquée ci-avant, l'on pourrait revoir la notion d'établissement stable personnel en abaissant le seuil des conditions requises. ¹²

Dans un cas comme dans l'autre, l'imputation des bénéfices à l'établissement devrait être opérée via un splitsing du bénéfice de la société étrangère selon une clé de répartition réelle à définir. Pourrait par exemple être envisagée la valeur ajoutée économique au sens comptable générée par les transactions considérées par rapport à la valeur ajoutée totale du secteur d'activités concerné.

En tout état de cause, il nous semble nécessaire de dépasser le stade actuel des recherches. On ne peut en effet se satisfaire d'une adaptation des commentaires de la Convention modèle OCDE. Ainsi, à titre d'exemple, comment n'envisager que la localisation physique de certains serveurs, lesquels peuvent être installés n'importe où, en ce compris dans des paradis fiscaux. Le concept d'établissement stable fictif permettrait encore d'éviter les inconvénients d'une retenue à la source.

4. CONCLUSION

L'allégeance fiscale moderne est généralement fondée sur l'allégeance économique. L'entreprise considérée participe à la vie économique du pays dont il tire avantage. L'on assiste cependant à un processus de détachement territorial de l'économie. L'économie digitale ignore les frontières nationales. ¹³

Le projet de clarification des commentaires de l'article 5 de la convention modèle OCDE s'inscrit dans la continuité du système de taxation par le biais du concept d'établissement stable.

L'on retiendra surtout que l'orientation donnée dans ce projet mène au constat suivant : très rares seront les installations spécifiques considérées en tant qu'établissements stables dans le cadre du commerce électronique et ce, de façon logique puisque la localisation physique reste de mise quand sont envisagés les critères classiques. Il serait, selon nous, envisageable de fixer les critères de l'établissement stable virtuel à côté de ceux existant au niveau de l'établissement stable matériel ou personnel. Cette solution a pour mérite d'envisager la problématique de la rupture de l'équilibre au niveau de la répartition des recettes fiscales.

Ne faut-il en effet pas craindre une pression fiscale accrue dans les Etats pâtissant, en termes de recettes fiscales, du commerce électronique ?

11. Commission des questions fiscales et Comité consultatif économique et industriel auprès de l'OCDE (BIAC), *Questions et ramifications fiscales du commerce électronique*, décembre 1999, p. 5 ; à noter qu'il ne s'agit pas des conclusions de ce document.

12. "(...) le fait qu'une entreprise puisse ou non exploiter au mieux le marché d'un pays via Internet, sans établir de présence commerciale locale permanente, dépend des circonstances. De nombreuses entreprises continueront à notre avis d'utiliser une présence physique dans le pays hôte (...)", BIAC, *op. cit.*, p. 5.

13. L. HINNEKENS, *op. cit.*, pp. 204 et 214.

SPONSORING

Roger LASSAUX
Conseiller Service Etudes I.E.C.

Les retombées ne sont pas toujours celles que l'on espérait ...

TENANTS ET ABOUTISSANTS D'UNE QUESTION SOUVENT POLÉMIQUE

Poussées par le vent d'une embellie économique prodigieuse en promesses à long terme, de nombreuses entreprises redécouvrent les vertus du sponsoring. Une aubaine pour les manifestations sportives et culturelles qui ponctuent régulièrement l'actualité. Mais la valorisation de l'image de marque s'accommode souvent de formules davantage charismatiques. C'est alors le domaine du mécénat et des généreux donateurs.

Fort différents dans leur approche, ces deux régimes le sont également sur le plan de la déduction fiscale des dépenses ainsi consenties. A l'heure du choix, il est ainsi prudent de garder à l'esprit que des dépenses comptabilisées sous le terme générique de sponsoring risquent, selon les circonstances de droit ou de fait, de se voir affublées d'autres prénommes fiscaux : cadeaux d'affaires, frais de réception, frais de restaurant, dépenses publicitaires. Avec, à la clé, une déduction à géométrie variable. Qu'il s'agisse de dépenses directement engagées par le contribuable ou de sommes remboursées au même titre à des tiers, la quotité professionnelle des frais de restaurant, de réception et de cadeaux d'affaires n'est, en effet, déductible au titre de frais professionnels qu'à concurrence de 50 % de son montant. Mais l'Administration ne coupera pas la poire en deux pour autant qu'elle admette que les dépenses de sponsoring constituent dans leur ensemble des frais de publicité.

Bien souvent, la réponse dépendra des faits de l'espèce et même parfois du contrôleur qui s'occupera du

dossier. ... C'est dire qu'il s'agit fréquemment là d'une source d'équivoques et de confusion que nous allons tenter de lever dans le cadre de cet article, histoire justement de ne pas rester aphone devant le contrôleur. ...

UNE DOUBLE ALTERNATIVE

Sponsoring ou mécénat, la question se pose au sein des entreprises, principalement en termes d'image de marque et de politique de communication. On aurait cependant tort de ne pas l'envisager également sous l'angle fiscal, tant les régimes sont différents. Jugez-en.

Suivant le cas, les libéralités sont déductibles de l'ensemble des revenus nets ou des bénéfices du donateur, si elles sont versées à titre définitif, irrévocable et sans contrepartie à une institution culturelle agréée sur pied de l'article 104, 3°, d CIR 92, pour autant qu'elles atteignent au moins 1.000 BEF et fassent l'objet d'un reçu du donataire. A supposer ces conditions remplies, la déduction est toutefois limitée à l'impôt des personnes physiques à 10% de l'ensemble des revenus nets et à 11.103.000 BEF (Exercice d'imposition 2000). Pour les sociétés, ces deux plafonds atteignent respectivement 5 % des bénéfices imposables et 20.000.000 BEF. Comme on le voit, un système simple donc, mais qui a ses limites.

Des limites, l'entreprise qui opte pour la formule du sponsoring en trouvera également sur son chemin. Mais, a priori, moins contraignantes et en tout cas d'un autre ordre. Une chose est, en effet, claire : de l'avis même du Ministre des Finances (BPQR, *Chambre*, SE 1996-1997, 10 juillet 1996), il n'existe en matière d'impôt sur les revenus aucune disposition spécifique pour les frais supportés par des personnes physiques ou par des personnes morales à titre de sponsoring de clubs sportifs ou de fédérations sportives, d'organisations culturelles ou de jeunesse. Ceci étant, les dépenses de sponsoring qui constituent des frais de publicité sont déductibles comme frais professionnels, s'il est satisfait aux conditions générales fixées par l'article 49 CIR 92. ¹ A défaut, ces frais seront considérés comme des libéralités non déductibles ², à moins qu'elles ne répondent à des conditions de déductibilité que nous venons de rappeler.

1. *Sont déductibles les "frais que le contribuable a faits ou supportés pendant la période imposable en vue d'acquérir ou de conserver des revenus imposables et dont il justifie la réalité et le montant au moyen de documents probants et quand cela n'est pas possible, par tout autre moyen de preuve admis par le droit commun, sauf le serment". A défaut de documents probants, les frais seront déterminés de commun accord entre le contribuable et l'administration. Si un tel accord n'est pas possible, l'administration évalue les frais de manière raisonnable.*
2. *A l'impôt des sociétés, le montant est ajouté aux bénéfices au titre de dépenses non admises, conformément à l'article 74 de l'arrêté royal d'exécution du CIR 92.*

Dans les cas où il existe des doutes quant à la question de savoir si les dépenses exposées constituent des frais de publicité³ plutôt que des libéralités, l'Administration fiscale recommande à ses fonctionnaires d'apprécier, à la lumière des données, argumentation et preuves fournies par le contrôlable, si les dépenses contribuent à stimuler l'épanouissement de l'entreprise en lui donnant plus de publicité ou en présentant ses activités sous un jour plus favorable auprès du public... tout en ne perdant pas de vue l'évolution et le rôle de la publicité dans le monde des affaires.

TROIS POMMES DE DISCORDE

Voilà pour les principes. Sur le terrain, la situation est souvent plus problématique. A supposer qu'il ne l'ait pas reçu d'initiative, il y a fort à parier que le contrôleur réclamera la convention de sponsoring. Son examen, forcément minutieux, pourrait bien déceler des surprises. A la réflexion, de trois ordres : caractère professionnel, qualification des dépenses et aspect déraisonnable.

1 C'est d'abord la justification du caractère professionnel de la dépense qui vient souvent obscurcir les débats, en raison du registre subjectif dans lequel s'inscrit l'appréciation. En tout état de cause, la déduction ne sera admise, conformément au droit commun,⁴ qu'à la condition que ces frais aient été réellement exposés et que leur nature professionnelle soit certaine. Des nombreux arrêts de cassation rendus sur cette matière, il ressort qu'il est nécessaire, mais suffisant, que ces frais contribuent à l'obtention, ou à tout le moins à la conservation, des revenus professionnels (Cass., 22 décembre 1964, *Bull. Contr.* n° 423, p. 12; 4 février 1969; 27 février 1987). S'agissant des dépenses de sponsoring, la Cour d'appel de Liège a décidé que cette condition est rencontrée aussi longtemps que le contribuable parvient à démontrer qu'il existe un lien entre le sponsoring et l'augmentation du chiffre d'affaires au cours des années concernées. En d'autres mots, la démonstration d'une progression d'une activité professionnelle (par exemple, le chiffre d'affaires) parallèlement à une publicité spécifique de sponsoring établit le

3. *L'Administration admet que certains versements, particulièrement ceux qui sont faits à des associations ou des personnes qui pratiquent des sports populaires peuvent revêtir le caractère de dépenses publicitaires déductibles (Com IR 92 n° 44/465 et 44/508).*
4. *Sous peine de voir détricotée toute la philosophie fiscale actuelle, l'Administration n'a, en effet, pas le droit de discuter de l'utilité ou de la convenance des dépenses effectuées par le contribuable. Elle est seulement habilitée à examiner leur réalité et leur nature, à savoir si elles ont été réellement effectuées et -ou- si elles revêtent un caractère de dépenses professionnelles ou de dépenses personnelles (Cass., 23 janvier 1958, JPDF 1958; p. 33).*
5. *Il y a, comme l'observe justement B. DHAEYER dans son commentaire publié dans la Revue Générale de Fiscalité d'avril 1995, "au niveau des dépenses publicitaires en général une vision marketing stratégique dans laquelle le contrôle des contributions n'a pas à s'insérer. Il n'est ni de la compétence, ni du rôle de l'administration de s'immiscer dans la gestion des entreprises dès lors que la loi fiscale est scrupuleusement respectée".*

caractère professionnel et justifie sa déductibilité (Liège, 21 février 1996, JDF 196, p. 293). C'est encore le même raisonnement que l'on retrouve à la base d'un arrêt rendu quelques années plus tard par la Cour d'appel d'Anvers lorsqu'elle a accepté, dans le cadre d'une firme spécialisée en huiles et transport de produits pétroliers, la déduction de dépenses, en l'occurrence justifiées par des documents probants, inhérentes à la participation de l'administrateur délégué à un rallye automobile, dès lors que cette participation a contribué à donner plus de publicité aux activités de l'entreprise et donc à acquérir des revenus imposables. Que l'incidence des frais automobiles sur le chiffre d'affaires en huiles ne soit pas immédiate n'est pas en soi⁵ un motif de rejet de la déduction (Anvers, 21 octobre 1994, RGF, 1995). Tout aussi logiquement, si le contribuable ne démontre pas que les frais de sponsoring ont contribué à acquérir ou conserver des revenus imposables, c'est à juste titre que la déduction doit être refusée. La Cour d'appel de Gand l'a notamment rappelé dans un litige portant sur le parrainage d'une équipe cycliste par un garagiste. Entre autres

AU RAYON DES BONS SOUVENIRS

Ce n'est un secret pour personne que les business-seats constituent l'élément phare de bon nombre de politiques de sponsoring d'équipes sportives, plus particulièrement dans le monde du football.



Outre l'apport d'une vitrine internationale et fréquemment prestigieuse pour la promotion des produits, la formule, il est vrai, ne manquait pas d'attrait sur le plan fiscal. Moyennant le respect de certaines conditions, les frais de restaurant et de réception exposés lors de l'accueil de relations d'affaires y demeureraient entièrement déductibles.

Voici un an, la lecture de la circulaire du 9 juillet 1999 nous a cependant appris que cette époque est bel et bien révolue. Cette dérogation a été supprimée pour les frais de l'espèce effectués à partir du 1er janvier 1999 à l'occasion de manifestations culturelles ou sportives dans l'enceinte d'un complexe culturel ou sportif (Circ. Ci. Rh. 243/520.662).

éléments retenus pour refuser la déduction, citons l'absence de contrat direct entre les protagonistes, une publicité limitée peu visible (pas de mentions du garage sur les maillots, les vélos ou sur la photo de l'équipe...).

2 Dans un contexte où surgit forcément la notion de prestige de l'entreprise, il arrive fréquemment que la polémique se déplace sur un autre terrain, il est vrai, beaucoup plus savonneux : l'interprétation de la notion de dépense déraisonnable. Ce moyen très prisé repose sur l'article 53, 10° CIR 92 dont les termes autorisent en substance le rejet de frais, alors même que leur caractère professionnel et leur réalité ne font l'objet d'aucune contestation, au motif qu'ils dépassent de manière déraisonnable les besoins professionnels. Concrètement, des dépenses déterminées seront rejetées si elles apparaissent aux yeux du contrôleur comme inspirées par le désir ou le souci d'afficher un certain standing, de mener un certain train de vie, d'entretenir des relations sociales ou mondaines d'un certain niveau. Qu'une telle disposition puisse alors prêter le flanc à la critique, en raison de son caractère subjectif, tombe sous le sens. L'Administration en convient d'ailleurs, puisque le commentaire administratif enseigne que le contrôleur doit apprécier le caractère déraisonnable en fonction d'éléments quantitatifs et qualitatifs. Mais la pierre angulaire du raisonnement administratif, c'est que le critère quantitatif doit, chaque fois que c'est possible, être complété par un ou plusieurs critères qualitatifs à dégager compte tenu de la nature de l'activité professionnelle et des possibilités de revenus qu'elle procure. On retrouve ces mêmes nuances dans la jurisprudence. Dans son arrêt rendu le 24 novembre 1994, déjà cité ci-avant, la Cour d'appel d'Anvers a ainsi refusé à l'Administration le droit de procéder d'initiative à une évaluation raisonnable⁶ des frais professionnels, après en avoir admis le principe et la justification sur la base des documents probants produits par la société. Admettre une telle méthode reviendrait d'ailleurs à tuer dans l'œuf toute volonté de sponsoring dans les petites entreprises. D'une jurisprudence plus ancienne, il ressort toutefois que des éléments comme une certaine proportionnalité entre la dépense et le revenu professionnel (Anvers, 26 novembre 1990, *RGF*, 1991, p. 204-206), le volume d'activité de l'entreprise, voire le motif de la dépense (Mons, 2 mars 1989, *FJF*, n° 90/126), ont été jugés pertinents en la matière.

6. Constatant la faible incidence des frais de sponsoring sur le chiffre d'affaires, le contrôleur avait, en l'espèce, plafonné unilatéralement leur déduction à 2% du chiffre d'affaires.

7. On ne perdra pas de vue que les frais de restaurant visés par la limitation sont tous les frais de repas servis dans un restaurant ainsi que les frais de boissons (apéritifs, vin, boissons rafraîchissantes, café, thé spiritueux et les articles pour fumeurs servis à cette occasion). De même, les frais de réception sont tous ceux qu'on engage dans le cadre de ses relations publiques, pour l'accueil de tiers. Il s'agit des frais de traiteur, d'achat de boissons, d'aliments, d'articles pour fumeurs, de fleurs, salaires du personnel d'accueil et de service qui sont liés à l'accueil des visiteurs (voyez IEC-Info n° 16/2000).



3 Résumons. Dans le cadre d'une campagne de sponsoring, l'Administration s'assurera donc de la réalité des frais, de leur nature professionnelle et, dernier prisme, de leur caractère normal, compte tenu du genre de l'entreprise, de son importance et de tous les éléments objectifs de nature à former sa conviction. C'est classique.

Tout ceci ne doit pas nous faire oublier que le contrôle porte également sur la qualification fiscale des dépenses alléguées. Tout en admettant leur déduction, car conformes aux dispositions de l'article 49 CIR 92, et leur caractère raisonnable, rien n'empêchera, en effet, le contrôleur de qualifier, en fonction des circonstances de fait, certaines dépenses énoncées dans la convention de sponsoring de frais de restaurant, de réception ou de cadeaux d'affaires, plutôt que de dépenses publicitaires. Avec, à la clé, une déduction réduite à 50 % de leur quotité professionnelle.⁷ Autant savoir ...

UN DERNIER CONSEIL

A moins que vous ne puissiez établir que votre activité professionnelle, en raison même de son objet, y est intrinsèquement liée, évitez de sponsoriser des dépenses de chasse, de pêche, de yachts ou liées à des résidences de plaisance ou d'agrément. Peu importe que vos invités soient des membres du personnel ou des organes de gestion, représentants, fournisseurs, agents d'affaires, voire même si ces frais sont ou non nécessités par des besoins professionnels. Gardez à l'esprit que c'est, en l'espèce, la nature des frais qui, aux yeux de l'Administration, justifiera leur rejet.