

## Introduction

Dans les échanges commerciaux actuels, la technologie tient une place importante. La preuve en est le bouleversement que connaît depuis un certain nombre d'années le domaine de l'informatique. Il n'est pourtant qu'un aspect des technologies modernes.

Les acteurs commerciaux sont particulièrement attentifs aux conséquences des transferts de technologie sur le plan fiscal. Ces conséquences sont nombreuses compte tenu de la diversité des technologies ainsi que de ses modes de transfert.

Le transfert de technologie peut revêtir plusieurs formes, soit une cession de propriété, une concession du droit d'exploiter voire la fourniture de services d'assistance.

Le régime réservé par la législation fiscale belge aux revenus provenant de transfert de technologie dépend notamment de la qualification qui leur est donnée. Il sera démontré que ces types de revenus peuvent donner lieu à des traitements divergents selon qu'ils se rattachent à l'un ou l'autre mode de transfert.

Au niveau international, la qualification des revenus provenant de la technologie et le traitement fiscal qui leur est réservé font l'objet de dispositions spécifiques dans les conventions préventives de double imposition. Cependant, celles-ci ne suppriment pas toujours la double imposition. Le présent rapport s'efforcera de démontrer que la législation belge contient des règles destinées à lutter contre la double imposition mais également des mesures anti-abus afin d'empêcher l'évasion de revenus pouvant notamment provenir de transfert de technologie.

\* Avocat au barreau de Bruxelles, Professeur aux Facultés Universitaires Catholiques de Mons et à l'École Supérieure des Sciences Fiscales

\*\* Avocat au barreau d'Anvers, Praktijklector Katholieke Universiteit Leuven

Les rapporteurs tiennent à remercier Maître Bernard d'Ursel, avocat au barreau de Bruxelles et Monsieur David Ballegeer pour l'aide précieuse qu'ils leur ont apportée dans la rédaction du rapport

## I. Identification des opérations et des classifications de revenus

### 1. Identification des opérations et des classifications de revenus applicables

La législation belge ne contient pas de définition du terme „technologie“. La „technologie“ est généralement décrite comme étant toute connaissance technique applicable, à la fois systématique et pratique, et qui est nécessaire ou utile à la fabrication de produits, à l'application de procédés ou de processus de production, ou même à la fourniture de services.<sup>1</sup>

Certaines technologies sont légalement protégées au niveau belge, européen ou mondial, comme par exemple les inventions qui font l'objet d'un brevet, les obtentions végétales enregistrées, les programmes d'ordinateurs, etc.<sup>2</sup> Les droits afférents à de telles technologies peuvent être transférés par le biais d'un contrat de cession ou d'un contrat de concession (licence).

D'autres technologies, appelées le savoir-faire („know-how“) et le secret d'affaires, ne sont pas protégées, mais peuvent également faire l'objet d'un transfert. La communication du savoir-faire peut revêtir la forme d'une cession ou également, et ce sera souvent le cas, celle d'un contrat de licence ou d'un contrat d'assistance technique.<sup>3</sup> Le transfert de brevet est généralement accompagné d'un transfert de savoir-faire et/ou d'assistance technique.

Dans la pratique, on trouve également des contrats complexes tels que les contrats de réalisation d'ensemble industriel („turnkey contracts“ – contrats clé en mains) et les contrats de franchise qui couvrent divers aspects de l'entreprise parmi lesquels figure le transfert de technologie.

Vu la complexité des contrats transférant la technologie et la diversité des tâches, il n'est pas étonnant que le législateur ne soit pas parvenu à déterminer un cadre regroupant tous ces aspects. La législation belge ne comprend que quelques dispositions disparates relatives à la technologie.

Le Code des impôts sur les revenus<sup>4</sup> ne contient pas de régime fiscal particulier pour les revenus provenant du transfert de technologie. Les conséquences

<sup>1</sup> Voyez e.a. G. Schrans et H. Van Houtte, *Internationale Handels- en Financieel Recht*, Leuven, Acco, 1991, p. 370–396; E. Bodson (ed.), *Technologische innovatie en overdracht van technologie*, Kluwer Antwerpen, 1985, 49 e.s.; K. Malfiet et B. Ponet, *Industriële eigendomsrechten*, Biblio, Kalmthout, 1994, p. 243–293; Y. Merchiers, *Les méthodes de collaboration entre entreprises indépendantes*, dans *Rapports belges du Xe Congrès International de Droit Comparé* (ed.) Bruxelles, Bruylant, 1978, 243; J. Delacolette, *Transfert de technologie et développement*, Ed. Delta, Bruxelles, 1985.

<sup>2</sup> Loi du 28 mars 1984 sur les brevets d'invention (MB du 9 mars 1985); Convention de Paris de 1883, instituant l'Union pour la protection de la propriété industrielle; Convention de Paris et loi belge du 20 mai 1975 en matière de la protection des obtentions végétales; loi du 30 janvier 1994 sur la protection des droits d'auteur, particulièrement en ce qui concerne la protection des programmes d'ordinateurs.

<sup>3</sup> J. Delacolette, *op. cit.*, p. 11.

<sup>4</sup> Le Code des impôts sur les revenus actuellement en vigueur a été coordonné par l'arrêté royal du 10 avril 1992, MB du 30 juillet 1992, p. 1721) et confirmé par la loi du 12 juin 1992 (MB du 30 juillet 1992, p. 17120); on y réfèrera ci-après par „CIR 92“.

fiscales dépendront en premier lieu de la nature juridique du transfert de technologie et notamment de l'objet du transfert et des droits et obligations des parties contractantes.

## **2. Information empirique**

Nous n'avons pu obtenir d'informations statistiques sur l'ampleur et le flux des transferts de technologie.

# **II. Imposition de la technologie dans le pays importateur**

## **1. Règles fiscales applicables en vertu du droit interne**

### *1.1. Description des règles générales*

Nous nous bornons à l'examen du traitement fiscal belge des revenus provenant du transfert de technologie à une société belge par un non-résident (une société ou une personne physique) qui n'a pas sa résidence fiscale en Belgique.

#### **1.1.1. Les différentes catégories de revenus réalisés par un fournisseur non-résident**

En matière fiscale, il importe de faire une distinction entre (a) la vente d'une technologie, (b) la concession d'un droit d'usage de technologie et (c) la prestation de services (assistance technique, formation, training, fourniture d'informations, adaptation de technologie, etc.). La qualification fiscale des revenus réalisés par le biais du transfert de technologie est basée sur cette distinction.

#### **1.1.2. Les principes de taxation**

Le fournisseur non-résident ne sera imposable en Belgique que sur les revenus produits ou recueillis en Belgique.

Si le fournisseur non-résident ne dispose pas d'un établissement belge:

- aucun impôt n'est dû en Belgique sur les sommes qui lui sont payées pour la cession de technologie et les prestations de services;
- un précompte mobilier doit être retenu sur les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers pris en charge par une société belge ou par un établissement dont un non-résident dispose en Belgique.<sup>5</sup> L'administration fiscale entend par „biens mobiliers“, tant les

<sup>5</sup> Art. 17, §1,3°, CIR 92.

meubles corporels qu'incorporels.<sup>6</sup> Les redevances perçues du chef de la concession de tout droit incorporel sont ici considérées comme des revenus mobiliers.

Si le fournisseur non-résident dispose d'un établissement belge (ou de plusieurs), les bénéfices produits à l'intervention de cet établissement belge sont taxables à l'impôt des non-résidents, en ce compris les plus-values constatées ou réalisées sur un tel établissement ou sur des éléments d'actif de celui-ci.<sup>7</sup> Cette catégorie inclut également les redevances payées par un concessionnaire belge, pour autant qu'elles soient relatives à la concession de technologie appartenant à l'établissement stable belge. Les bénéfices réalisés par l'intermédiaire d'un établissement belge sont imposables au taux de 39 pour cent,<sup>8</sup> majoré de 3 pour cent à titre de contribution complémentaire de crise,<sup>9</sup> c'est-à-dire 40,17 pour cent au total. Les revenus ne se rattachant pas effectivement à un établissement belge du fournisseur non-résident sont imposés de la même manière que si ce fournisseur ne disposait pas d'établissement belge. La charge fiscale est ainsi limitée au précompte mobilier dû sur les redevances.<sup>10</sup>

Seules les redevances payées ou attribuées par une société belge au fournisseur étranger sont passibles d'un précompte mobilier, sous réserve d'application des conventions préventives de double imposition, qui prévoient en général une exemption à cet égard. Le précompte mobilier s'élève à 15 pour cent du revenu net, et à 25 pour cent pour les contrats qui sont conclus avant le 1er mars 1990.<sup>11</sup> La base imposable au précompte mobilier est, en principe, égale au montant brut des redevances diminué des dépenses ou charges exposées en vue de leur acquisition ou conservation.<sup>12</sup> A défaut d'éléments probants, les frais sont évalués forfaitairement à 15 pour cent du montant brut, lorsque le bénéficiaire est un non-résident qui n'a pas affecté la technologie à un établissement belge.<sup>13</sup> Ces redevances sont donc soumises au précompte mobilier sur 85 pour cent de leur montant brut, sans préjudice des règles spécifiques prévues par les conventions de double imposition.<sup>14</sup> Dans la mesure où le précompte mobilier sera mis à la charge du concessionnaire belge, ce montant sera considéré comme faisant partie de la base imposable de la redevance et, par conséquent, assujéti au précompte mobilier.

<sup>6</sup> Commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après Com. IR 92), n° 17/2.

<sup>7</sup> Art. 228, §1, 3°, CIR 92.

<sup>8</sup> Art. 215, CIR 92.

<sup>9</sup> Art. 463 bis, CIR 92.

<sup>10</sup> Art. 248, CIR 92; Com. IR 92, n° 248/7.

<sup>11</sup> Art. 269, 1°, CIR 92; art. 10, § 1er de la loi du 22 février 1990, MB du 1er mars 1990.

<sup>12</sup> Art. 22, CIR 92.

<sup>13</sup> Art. 3 AR/IR 92. Ce forfait s'élève à 85 pour cent lorsqu'il s'agit de revenus afférents à la concession du droit de distribution ou de projection de films cinématographiques et d'oeuvres audiovisuelles analogues et la concession du droit de diffusion ou de retransmission simultanée et intégrale de programmes de télévision et de radio.

<sup>14</sup> D. Wyntin, Grensoverschrijdende inkomsten uit roerend vermogen, inzonderheid uit interesten, dividenden en royalties, in *Fiscaal Praktijkboek '93- '94 – Internationaal*, Ed. Maelckelbergh, Kluwer, Antwerpen, p. 40-43.

L'évaluation forfaitaire des charges ne s'applique pas lorsque les redevances sont payées à un non-résident qui a affecté la technologie en question à son établissement belge. Dans le chef de cette société étrangère, le précompte retenu sur les redevances est imputable sur l'impôt des non-résidents dû, et le solde éventuel est remboursable.

Seules les sociétés étrangères qui disposent d'un établissement belge sont tenues d'introduire une déclaration fiscale en Belgique, dans laquelle les bénéfices provenant du transfert de technologie (en ce compris les redevances) doivent être mentionnés.

### *1.2. Revenus provenant de la cession de technologie*

La cession ou la vente proprement dite de technologie (brevet, logiciel, etc.) implique dans le chef du cédant l'abandon de celle-ci, de façon irrévocable et définitive, au profit du cessionnaire.<sup>15</sup>

La plus-value réalisée lors de la cession ne sera imposable en Belgique que lorsque la technologie transférée constitue un élément d'actif de l'établissement stable.

La question qui se pose alors est de savoir dans quelles circonstances une technologie cédée appartient à un établissement belge. Le Code reste muet à ce sujet et la jurisprudence ne s'est pas encore prononcée sur cette question. La doctrine se réfère aux critères utilisés pour déterminer si un actif est utilisé dans l'exercice de l'activité professionnelle par une personne physique.<sup>16</sup> Selon la doctrine, la comptabilisation de l'actif dans le bilan de l'établissement belge constitue un critère important. Lorsque les immobilisations incorporelles ne sont pas comptabilisées, il convient de démontrer qu'elles ont été créées grâce à l'activité-même de l'établissement.

Les bénéfices réalisés par le cédant non-résident, lors de la cession d'un brevet ou de savoir-faire qui ne sont pas rattachés à un établissement belge du cédant, ne sont pas imposables en Belgique.

### *1.3. Revenus provenant d'un contrat de licence*

Parmi les revenus mobiliers passibles du précompte mobilier, figurent les redevances provenant de la concession de tout droit incorporel. Selon l'administration fiscale, le terme „concession“ vise toute convention qui, sans entraîner le transfert du bien, accorde, à titre onéreux, le droit d'exploiter ou de faire usage d'un droit. Le commentaire administratif cite comme exemple les redevances perçues du chef d'une licence d'un brevet, ou résultant de la concession de procédés de fabrication, même si ceux-ci ne sont pas brevetés.<sup>17</sup>

<sup>15</sup> Cf. Gand, 28 juin 1965, *Bull. Bel.*, 1966, n° 431, p. 803.

<sup>16</sup> Art. 41, CIR 92; S. Van Crombrugge, „De winstbepaling van Belgische en vaste inrichtingen in het internationaal fiscaal recht“, *TRV*, 1988, p. 405-407; R. Deblauwe, „De grondslag van de belasting“, in *Het Belgisch Internationaal belastingrecht in ontwikkeling*, p. 268; R. Hinnekens, *Belasting van niet-inwoners*, Kalmthout, Biblo, 1984, p. 120.

<sup>17</sup> Com. IR 92, n° 17/3; Cass., 12 novembre 1959, *Pas.*, 1960, 1, p. 302.

A noter que la société qui cède à un tiers l'exclusivité du droit de rechercher des acheteurs ou des exploitants de ses brevets de licence, ne cède, ce faisant, aucun bien mobilier. La somme forfaitaire payée pour ce droit de recherche n'est pas le produit de la concession d'un bien mobilier. Les sommes payées aux auteurs pour être autorisé à reproduire mécaniquement leurs oeuvres théâtrales ou musicales, enregistrées sur bandes ou sur disques, comme celles dérivant de contrats d'édition, ne constituent pas des redevances, mais des revenus de la cession d'un des éléments faisant partie du droit d'auteur.<sup>18</sup> Cette règle est également applicable aux sommes payées en vue de la reproduction de logiciels.

Il est de pratique courante que les contrats de concession du droit d'utiliser des brevets, procédés, dessins, marques et autres droits de propriété industrielle, prévoient, à charge du concessionnaire, le paiement séparé – et suivant des modalités de calcul généralement différentes – de la redevance rémunérant ladite concession et d'une contribution dans les frais réels de laboratoire ou de recherches supportés par le concédant. Cette contribution n'est pas passible du précompte mobilier.<sup>19</sup>

La circonstance que la totalité du paiement de la redevance a lieu en début du contrat n'empêche pas que ce contrat soit qualifié de „concession“.<sup>20</sup>

Les redevances nettes sont passibles d'un précompte de 15 pour cent (ou de 25 pour cent). Pour les concédants étrangers qui ne disposent pas d'un établissement belge, l'impôt est égal au précompte mobilier retenu. Lorsque le concédant étranger dispose d'un établissement belge dans lequel la technologie en question est investie, les redevances doivent être incluses dans la base imposable. En général, la conclusion d'un contrat de licence ne permet pas de conclure à l'existence d'un établissement belge du concédant étranger. Pourtant, dans des circonstances particulières, des contrats de licence peuvent être utilisés par le concédant étranger pour exercer un contrôle sur les activités du concessionnaire.<sup>21</sup> Un contrôle total et sévère pourrait éventuellement entraîner l'existence d'un établissement belge.<sup>22</sup> Il n'existe pas de jurisprudence à cet égard.

#### 1.4. Revenus provenant d'autres prestations de services

Tous les revenus, autres que les redevances, sont qualifiés de bénéfiques dans le chef de la société étrangère, et ne sont imposables en Belgique que pour autant qu'ils soient produits à l'intervention d'un établissement belge.

La définition de l'établissement belge telle que prévue dans l'article 229, §1 du CIR reprend exactement le texte de l'article 5, 1<sup>o</sup> de la convention-modèle OCDE notamment „toute installation fixe par l'intermédiaire de laquelle une

<sup>18</sup> Com. IR 92, n° 17/7.

<sup>19</sup> Com. IR ancien CIR 62, n° 164/231.

<sup>20</sup> Gand, 30 mars 1965, *Bull. Bel.*, 1965, n° 425, p. 2158.

<sup>21</sup> S. Van Crombrugge, *Ondernemingscoöperatie*, Kluwer, 1994, p. 47.

<sup>22</sup> 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”, *JPDF*, 1968, p. 8.

entreprise étrangère exerce toute ou partie de son activité professionnelle en Belgique“. Ledit article 229, § 1 cite comme exemple d’installation fixe entre autres: un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une agence et un chantier de construction ou de montage dont la durée dépasse une période non interrompue de 30 jours.

Un établissement belge n’est censé exister que si l’installation dont dispose la société étrangère a un certain degré de permanence, c’est-à-dire si elle n’a pas un caractère purement temporaire.<sup>23</sup> L’installation peut se trouver dans les bâtiments du preneur de services lorsque le prestataire étranger dispose de façon permanente de certains locaux ou d’une partie des locaux appartenant à l’autre entreprise.<sup>24</sup>

En l’absence d’une installation fixe, un agent de l’entreprise étrangère, autre qu’un intermédiaire commercial indépendant, constituera un établissement stable, même si cet agent n’a pas le pouvoir de conclure des contrats au nom de son employeur, sous réserve de l’application des conventions de double imposition.

La présence en Belgique de techniciens détachés par la société concédante afin de communiquer leur savoir-faire, compléter la formation technique de l’entreprise belge, etc, pourrait conduire l’administration fiscale à considérer que la société étrangère dispose d’un établissement belge. Il en est de même lorsque des locaux sont mis à la disposition des techniciens envoyés, ou lorsque ceux-ci peuvent être considérés comme des agents de la société étrangère.<sup>25</sup> Dans la doctrine, il est souvent conseillé de transférer temporairement le personnel instructeur à l’entreprise belge et de le faire rémunérer par cette dernière.<sup>26</sup> En cas de transfert du personnel, par opposition à un détachement, le personnel transféré travaillera sous la direction, la responsabilité et la surveillance du preneur belge.<sup>27</sup> Il semble qu’aussi longtemps que la tâche du personnel transféré se borne à faire fonctionner la technologie transférée sous la direction, la responsabilité et la surveillance du preneur belge, le donneur étranger n’est pas censé disposer d’un établissement belge.<sup>28</sup> Par contre, si la responsabilité du personnel est plus étendue, par exemple s’il participe aux décisions concernant le travail pour lequel est utilisée la technologie, l’activité du donneur étranger peut être constitutive d’un établissement belge.<sup>29</sup>

La disposition temporaire d’un bureau servant uniquement pour un chantier de construction ou de montage et pour la durée de celui-ci ne donne pas nécessairement naissance à un établissement belge. Ainsi, une simple cabane de chantier ne peut être considérée comme un bureau sauf si la durée des travaux donne un certain degré de permanence à cet établissement.<sup>30</sup>

<sup>23</sup> Com. IR 92, n° 228/16.

<sup>24</sup> Com. IR 92, n° 228/15.

<sup>25</sup> S. Van Crombrugge, *op. cit.*, p. 54; J. Ghysbrecht, *op. cit.*, p. 9.

<sup>26</sup> J. Ghysbrecht, *op. cit.*, p. 10.

<sup>27</sup> Il convient d’attirer l’attention sur le fait que dans l’hypothèse d’un transfert (et non simplement d’un détachement) les employés étrangers transférés en Belgique seront en général assujettis à la sécurité sociale belge parce qu’ils seront considérés comme attachés au siège établi en Belgique.

<sup>28</sup> Anvers, 14 septembre 1992, *FJF*, n° 93/19.

<sup>29</sup> Com. IR 92, n° 228/18; cfr. OCDE Convention modèle, commentaire sur l’article 5, n° 8.

<sup>30</sup> Bruxelles, 24 mars 1987, *FJF*, n° 88/134.

Dans son arrêt du 4 février 1992, la Cour d'appel de Bruxelles a jugé qu'un local mis à disposition d'une société d'engineering italienne, qui supervise la construction d'une usine chimique en Belgique, par le maître d'ouvrage, ne constitue pas un chantier dès lors que la société étrangère n'en a pas l'usage exclusif et que les clés restent en possession du maître de l'ouvrage. La Cour a précisé que les locaux nécessaires à l'exécution par la société italienne de ces obligations ne résultent que de la nature des prestations, qui, en l'espèce, étaient intellectuelles plutôt que manuelles.<sup>31</sup>

Il ressort de la jurisprudence que la majorité des contestations concernent la preuve du caractère permanent de l'installation fixe d'affaires, ainsi que de la présence en Belgique d'une véritable infrastructure constitutive d'un établissement.

### *1.5. Revenus provenant du transfert de technologie accompagné d'un transfert de biens corporels*

Lorsque la technologie est intimement attachée au bien corporel transféré (machines, matériel), de sorte qu'elle en constitue un accessoire indispensable et qu'elle est librement cessible au même titre que le bien corporel, la totalité de la somme payée lors de la cession du bien corporel sera imposée de la même manière que le prix d'achat.

Il se peut également que le transfert de biens corporels soit accompagné d'un transfert de technologie, sous forme de concession et/ou d'assistance technique. Ces revenus suivent leurs propres régimes fiscaux tels que décrits ci-dessus.

## **2. Règles applicables pour distinguer les divers types de revenus**

### *2.1. Distinction entre les revenus provenant d'une (con)cession et les revenus provenant de prestations de services*

Dans les contrats, il importe de bien distinguer les redevances de toute autre rémunération pour des services prestés.<sup>32</sup> En pratique, la ligne de démarcation entre la cession ou la concession d'une part, et la prestation de services d'autre part, n'est pas toujours facile à apprécier.

### *2.2. Distinction entre la cession et la concession de technologie*

Le contrat de concession correspond à une location, tandis que le contrat de cession s'assimile à une vente. La cession d'un droit de propriété industrielle suppose par conséquent le transfert complet et définitif de ce droit. Ainsi, la technologie fait l'objet d'une concession lorsque la convention prévoit des

<sup>31</sup> Bruxelles, 4 février 1992 et note de E. Moureaux, *RGF*, 1992, p. 271.

<sup>32</sup> L.H. Verbeke „Nationale en internationale belastingplanning: fiscale aspecten in verband met inbreng en overdracht van technologie“, dans E. Bodson; e.a., *Technologische innovatie en overdracht van technologie*, Kluwer, Anvers, 1985, p. 371–377.



restrictions relatives à la durée de l'utilisation (contrat pour une période limitée) ou à l'étendue du droit concédé (interdiction de céder les biens à des tiers, interdiction de divulguer les secrets ou procédés de fabrication, possibilité de mettre fin au contrat...)<sup>33</sup> La limitation d'une cession à un territoire déterminé n'est pas considérée comme incompatible avec la nature d'un contrat de cession.<sup>34</sup>

### 2.3. Distinction entre la (con)cession de „know-how“ et l'assistance technique

La distinction entre la (con)cession de „know-how“ et l'assistance technique prête plus encore à confusion. A défaut de critères légaux ou réglementaires, plusieurs critères sont retenus dans la pratique.<sup>35</sup> Il nous semble que l'assistance technique ne requiert que l'utilisation de connaissances et d'expérience généralement connues dans le secteur d'activité tandis que la concession de „know-how“ porte essentiellement sur des formules et procédés ayant un caractère 'secret' dans le secteur concerné.

Ces éléments peuvent être combinés ou seulement partiellement réunis. Le caractère „secret“ de la connaissance transmise servira de critère pour les distinguer.

### 2.4. Ventilation des revenus

En pratique, les contrats prévoient souvent une seule rémunération pour des prestations de nature différente, ou encore que les prestations sont à ce point liées que l'une d'entre elles doit être considérée comme l'accessoire indispensable de l'autre.

Ainsi, les redevances dites de „know-how“ peuvent couvrir, soit la concession d'un élément de propriété industrielle (procédé de fabrication, tour de main, dessins et modèles industriels, etc.), soit la prestation d'assistance technique, soit encore une combinaison des deux. Dès lors, se pose la question de la ventilation entre le montant correspondant aux redevances et les autres paiements.

Dans chaque cas, seule l'analyse des droits et obligations convenus entre les parties contractantes permet de déterminer le régime fiscal applicable aux redevances, lequel peut impliquer l'assujettissement au précompte mobilier de la quotité desdites redevances relative à la concession d'un élément de propriété industrielle.

Lorsque les redevances couvrent les deux éléments (concession d'un bien et prestation de services) et que la convention ne permet pas de scinder ceux-ci, il faut apprécier, à la lumière des faits, si l'assistance technique constitue un élément accessoire mais indispensable de la concession, pour pouvoir appliquer à l'ensemble de la redevance le régime fiscal de l'élément principal.<sup>36</sup>

<sup>33</sup> P. Demin, „Régime fiscal du transfert de technologie“, *JDF*, 1975, p. 259.

<sup>34</sup> *Ibid.*

<sup>35</sup> S. Van Crombrugge, *op. cit.*, p. 51; P. Demin, *op. cit.*, p. 259 et les auteurs y cités.

<sup>36</sup> Com. IR 62, n° 164/232; Cass., 29 janvier 1963, *Bull. Contr.*, 1964, n° 406, p. 772.

### 3. Situations spéciales

#### 3.1. *Transferts de technologie dans le cadre d'autres opérations*

On peut citer comme exemple les accords de coopération industrielle et technique de toute nature, en ce compris la sous-traitance internationale et les fournitures de service de gestion et de commercialisation.<sup>37</sup>

De tels accords englobent des transferts de technologie dans un ensemble d'opérations diverses.

Pour déterminer les conséquences fiscales il y aura lieu de procéder à une ventilation des revenus suivant les règles décrites ci-dessus.

#### 3.2. *Transferts de technologie effectués à titre d'investissement*

En vertu de l'article 29, §3 des lois coordonnées sur les sociétés commerciales, les apports en nature ne peuvent être rémunérés par des actions représentatives du capital social que s'ils constituent en éléments d'actifs susceptibles d'évaluation économique, à l'exclusion des actifs constitués par des engagements concernant l'exécution de travaux ou de prestations de service. Il n'existe point de discussion quant à la possibilité d'apporter de brevets, de licences dans le capital d'une société anonyme.

En principe, l'apport de savoir-faire en tant que tel dans le capital d'une société anonyme belge ne peut pas être rémunéré par des actions en capital; il peut l'être par contre en parts bénéficiaires. Toutefois, dans la mesure où le savoir-faire se trouve matérialisé dans un bien corporel apporté à une société (par ex. schéma d'organisation, manuel de production, logiciel informatique, recette), il peut être rémunéré par des actions en capital.<sup>38</sup>

#### 3.3. *Evolution du traitement du logiciel*

Il n'existe pas de modification importante quant à la qualification fiscale des revenus provenant du transfert de logiciel et/ou de prestations de services intellectuels y afférentes, tels que décrits lors du congrès de l'IFA en 1988.<sup>39</sup>

#### 3.4. *Prix de transfert*

En vertu de l'article 26 du CIR 92, l'administration est autorisée à réincorporer dans les bénéfices d'une entreprise belge les avantages anormaux ou bénévoles

<sup>37</sup> L. Stampfli-Medzikijan, *Le transfert de technologie . Les efforts actuels pour une réglementation internationale*, Berne, ed. Peter Lang SA, 1980, p. 11.

<sup>38</sup> M. Wyckaert, *Inbreng in vennootschappen met volkomen rechtspersoonlijkheid*, Leuven, KUL, 1994, n° 131 à 133.

<sup>39</sup> J. Autenne et J. De Lame, „Traitement en droit civil comptable et fiscal du logiciel“, *Rapports Nationaux – Belgique*, p. 221.

qu'elle a accordés à une société ou une succursale étrangère, dans la mesure où ces avantages ne constituent pas la contrepartie adéquate d'une concession faite dans l'intérêt de l'entreprise belge.<sup>40</sup>

Cette disposition est applicable, en matière d'*importation* de technologie, dans les deux hypothèses suivantes:

- dès lors que l'entreprise belge se trouve dans des liens d'interdépendance à l'égard du bénéficiaire étranger, et paie un prix de cession excessif ou une redevance trop élevée soit à cette entreprise étrangère, soit à des personnes ou des entreprises ayant avec cette dernière des intérêts communs;
- lorsque, même en dehors de tout lien d'interdépendance, l'entreprise belge a payé un prix de cession, des redevances ou commissions trop élevés à une entreprise étrangère qui, en vertu de la législation du pays dans lequel elle est établie, bénéficie d'un régime fiscal notablement plus avantageux que celui auquel est soumise l'entreprise belge.

Le lien direct ou indirect d'interdépendance peut être juridique ou économique. Il peut s'agir d'une participation détenue par l'une des entreprises dans l'autre, d'une participation commune dans une tierce entreprise, trouver sa cause dans la composition des conseils d'administration des entreprises concernées ou dans la conclusion entre celles-ci d'un contrat d'exclusivité.

L'avantage anormal est „ce qui est contraire à l'ordre habituel des choses, aux règles ou aux usages établis“.<sup>41</sup> L'avantage bénévole est celui qui est „accordé sans qu'il constitue l'exécution d'une obligation ou qui a été accordé sans aucune contrepartie“.<sup>42</sup>

Il appartient à l'administration de prouver l'existence d'un avantage et le caractère anormal ou bénévole de celui-ci.

En pratique, il s'avère difficile de déterminer la valeur de la technologie transférée. Il est d'usage de calculer une redevance périodique sur le chiffre d'affaires. Si ce procédé se justifie tout à fait sur le plan économique, le paiement par une société belge de telles redevances peut être le prétexte de transferts dissimulés de bénéfices à l'étranger. Ni la législation fiscale, ni la doctrine administrative ne prévoient des règles de sécurité (des „safe harbour rules“). L'administration fiscale prévoit que l'on peut utilement consulter le rapport de l'OCDE au sujet des prix de transfert.<sup>43</sup> Il existe peu de décisions de jurisprudence à cet égard. La Cour d'appel de Bruxelles a réduit une redevance pour la concession d'un brevet, de savoir-faire dans le secteur pharmaceutique de 10 pour cent à 5 pour cent.<sup>44</sup> La même Cour d'appel décidait déjà en 1948 qu'une redevance pour assistance technique et commerciale, nécessaire à la mise en oeuvre de brevets, de 8 pour cent à

<sup>40</sup> J.P. Lagae, „Prix de transfert entre sociétés belges et sociétés étrangères“, dans *Le droit fiscal international belge et l'évitement de l'impôt*, Ed. Jeune Barreau de Bruxelles, 1996, p. 85-112; Ph. Jans, *Les transferts indirects de bénéfices entre les sociétés interdépendantes*, Bruxelles, Bruylant, 1976, p. 188 à 190; P. Demin, *op. cit.*, p. 268 à 270.

<sup>41</sup> Mons, 1er mars 1978, *JPDF*, 1978, p. 227.

<sup>42</sup> Cass. 31 octobre 1979, *JDF*, 1979, p. 418.

<sup>43</sup> Com. IR 92, n° 26/17.

<sup>44</sup> Bruxelles, 21 juin 1958, *JPDF*, 1959, p. 144.

10 pour cent du chiffre d'affaires, constituait un avantage anormal et bénévole.<sup>45</sup> Dans un arrêt de 1972, la Cour a considéré qu'une redevance constituait un avantage anormal et bénévole en ce qu'elle rémunérait d'une part, l'utilisation de la dénomination de la société étrangère bénéficiaire et d'autre part, l'agrément gouvernementale autorisant l'usage de cette dénomination.<sup>46</sup>

En vertu de l'article 54 du CIR 92, les redevances ou les paiements pour assistance technique ne sont pas déductibles dans le chef du preneur belge lorsque le bénéficiaire direct ou indirect du paiement (a) n'est pas soumis à un impôt sur les revenus en tant que tel ou s'il (b) est soumis à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel ces revenus sont soumis en Belgique. Il incombe au preneur belge de fournir la preuve que les sommes payées ou attribuées répondent à des opérations réelles et sincères et qu'elles ne dépassent pas les limites normales. Lorsque le caractère anormal du paiement est établi, la déductibilité de la totalité de ces sommes est refusée.<sup>47</sup>

Une commission spéciale au sein de l'administration est habilitée à donner, sur demande, son accord préalable quant à savoir si un avantage n'est pas anormal ou bénévole au sens de l'article 26 du CIR 92 ou si l'opération visée à l'article 344, §2 du CIR 92 répond bien à des besoins légitimes de caractère financier ou économique.<sup>48</sup>

### 3.5. *Autres facteurs*

Le transfert de technologie sous forme de cession, concession ou assistance technique est considéré comme une prestation de services soumise à la TVA belge de 21 pour cent lorsque le preneur est établi en Belgique.<sup>49</sup> Lorsque le fournisseur étranger de la technologie ne dispose pas d'un établissement stable en Belgique ou n'a pas de représentant fiscal responsable, le preneur belge est tenu de verser la TVA au Trésor.<sup>50</sup>

La Belgique ne connaît pas de contrôle de devises.

Mentionnons notamment, en matière de brevets d'invention, la taxe de 2.000 francs belges due pour le dépôt d'une demande de brevet<sup>51</sup> et la taxe annuelle<sup>52</sup> comprise entre 1.200 francs belges et 19.000 francs belges due par le titulaire d'un brevet.

<sup>45</sup> Bruxelles, 27 avril 1948, *Rev. Fisc.*, 1948, p. 467.

<sup>46</sup> Bruxelles, 4 octobre 1972, JPDF, 1972, p. 311.

<sup>47</sup> Com. IR 92, n° 54/18.

<sup>48</sup> Art. 345, §1er, 2° et §2, CIR 92.

<sup>49</sup> Art. 18, 1 juncto 21, 7°, d et article 18, 7° juncto 21, 7°, a du Code de TVA. L'article 18, 7° du Code de la TVA considère comme une prestation de services la concession, ainsi que la cession d'un brevet, quelle que soit la nature du contrat à titre onéreux dont découle l'opération. Les droits visés sont ceux dérivant d'un brevet d'invention et protégés par la législation sur les brevets, ainsi que le droit incorporel qui est possédé par l'inventeur sur un procédé de fabrication non breveté.

<sup>50</sup> Art. 51, §2, 1, a du Code de la TVA.

<sup>51</sup> AR du 21 septembre 1993 relatif aux taxes et taxes supplémentaires dues en matière de brevets d'invention, MB du 29 septembre 1993.

<sup>52</sup> Art. 40 de la loi du 28 mars 1984 sur les brevets d'invention, MB du 9 mars 1985.

## 4. Effets des conventions de double imposition

### 4.1. Règles fondamentales

Les conventions préventives de la double imposition signées par la Belgique sont basées sur le modèle de convention OCDE de 1979 (à l'exception de la convention signée avec la France). Leurs dispositions dérogent à certaines règles de droit interne examinées plus haut.

### 4.2. Seuils spéciaux applicables aux établissements stables

Les conventions préventives de la double imposition signées par la Belgique ne prévoient pas que le transfert de technologie en Belgique par un fournisseur étranger y serait constitutif d'un établissement stable.

Afin d'apprécier si un tel établissement stable peut exister, il convient d'examiner la définition générale qui en est donnée par les conventions signées par la Belgique.

Cette définition est conforme à celle du modèle OCDE II s'agit de toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle une entreprise exerce tout ou partie de son activité. Cette notion comprend par exemple un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier, une mine, un puits de pétrole, une carrière ou un lieu d'extraction de ressources naturelles.

Toutefois, cette définition diffère quelque peu de celle du droit interne. Cette dernière est en effet plus large.<sup>53</sup> Ainsi, les conventions ne reconnaissent l'existence d'un établissement stable que lorsqu'une société d'un Etat contractant dispose dans l'autre Etat contractant d'un agent autonome, employé ou mandataire, disposant de pouvoirs lui permettant de conclure des contrats au nom de la société alors qu'en droit interne il n'est pas requis que l'agent dispose du pouvoir d'engager la société vis-à-vis de tiers.

En outre, la plupart des conventions prévoient qu'un chantier constitue un établissement stable lorsque sa durée atteint douze mois alors qu'en droit interne, il suffit qu'un chantier soit d'une durée continue de trente jours pour constituer un établissement belge.<sup>54</sup>

### 4.3. Définition des redevances

Contrairement à la législation interne, la redevance fait l'objet d'une définition dans les conventions préventives de la double imposition. Celle-ci est le plus souvent conforme au modèle OCDE.<sup>55</sup>

C'est ainsi que les redevances sont définies comme des revenus tirés de l'usage ou de la concession d'un équipement industriel, commercial ou scien-

<sup>53</sup> Com. IR n° 228/37; voir Rapport de G. Van Fraeyenhoven à l'occasion du XXI Congrès de l'IFA, p. 396 et suiv.

<sup>54</sup> Art. 229, § 1er, 8°, CIR 92.

<sup>55</sup> Voir l'article 12 du modèle de convention OCDE de 1979.

tifique, de films, de l'exploitation de brevets, de licences, de droits d'auteur en matière littéraire ou artistique.

Cependant, certaines conventions de la Belgique ont complété cette nomenclature ou en ont exclu certains paiements. Il s'agit notamment des conventions conclues avec:

- les Etats-Unis: les paiements afférents aux films et à la location de meubles corporels sont exclus de la notion de redevance; par contre, sont considérées comme redevances les plus-values provenant de la vente, de l'échange ou de toute autre forme d'aliénation de droits d'auteur, de marques et de brevets ... dans la mesure où les montants reçus pour cette vente sont déterminés en fonction de la productivité, de l'utilisation ou de l'aliénation desdits droits et biens;<sup>56</sup>
- la France: les revenus de la location de meubles sont assimilés à des redevances;<sup>57</sup>
- l'Inde: les rémunérations pour des informations relatives à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ne sont pas considérées comme des redevances.

En 1992, le comité des affaires fiscales de l'OCDE a recommandé d'écarter de la définition de redevance les rémunérations pour l'usage ou la concession de l'usage, d'un équipement industriel, commercial ou scientifique compte tenu du nombre grandissant de ces opérations.<sup>58</sup>

Le terme „redevance“ mentionné dans les conventions préventives de la double imposition conclues par la Belgique comprend des revenus qui, selon le droit interne, peuvent être de nature différente et qui donnent lieu à un régime fiscal différent. Citons à titre d'exemple, les droits d'auteur qui sont soumis au précompte mobilier ou professionnel et les plus-values résultant de la vente de ces droits qui ne sont pas soumises à un précompte.

Le terme redevance peut recouvrir des revenus qui n'ont aucun lien avec un transfert (cession de propriété ou concession de l'usage) d'une technologie.

Les conventions font par ailleurs une distinction entre d'une part, les revenus provenant de la concession d'un droit qui sont traités comme des redevances et d'autre part, les revenus résultant de la cession du bien, lesquels sont traités comme des gains en capital.

Il convient enfin de faire état des revenus provenant des services liés à la technologie et, plus spécialement, ceux qui consistent en une assistance technique après la cession de la technologie ou la concession du droit de l'utiliser. Ces revenus ne constituent pas des redevances au sens conventionnel du terme. Ils

<sup>56</sup> Art. 12, 2, a et b de la convention conclue entre la Belgique et les Etats-Unis.

<sup>57</sup> Art. 8, § 1er, alinéa 3 de la convention conclue entre la Belgique et la France.

<sup>58</sup> Rapport du Comité des Affaires Fiscales de l'OCDE, 1985, p. 15 in J. Malherbe, *Droit Fiscal International*, 1994, Larcier, p. 453.

sont traités comme des bénéficiaires d'entreprises ou comme des revenus de professions indépendantes.<sup>59</sup>

#### 4.4. Règles spéciales relatives à la technologie

Les conventions signées par la Belgique ne prévoient pas un régime fiscal particulier pour les revenus provenant du transfert de technologie.

Le régime propre à ces revenus dépend de la classification qui en est donnée dans chaque convention. Cette classification est elle-même liée à la définition de ces revenus.

C'est ainsi que les paiements rémunérant la concession de licences, de brevets ou l'exploitation d'une technologie seront généralement traités comme des redevances. A moins d'une extension donnée à la notion de redevance, les plus-values résultant de la vente de technologie seront traitées comme des gains en capital.

La Belgique a adopté deux systèmes d'imposition:

- soit l'exemption dans le pays de la source avec taxation dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, ce qui est le cas pour la plupart des conventions signées avec des pays européens;
- soit la règle de l'imposition limitée dans l'Etat de la source avec imposition dans l'Etat de résidence, généralement suivie par les conventions avec les pays en voie de développement.

Dans ses conventions preventives de la double imposition, la Belgique prévoit tantôt une exemption dans le pays de la source tantôt une limitation de la retenue à la source sur les redevances. Cette retenue à la source est en effet réduite à un pourcentage variant entre 5 et 10 pour cent.

Cette retenue ainsi limitée sera prélevée sur le montant brut des redevances alors qu'en droit interne, la retenue est prélevée sur un montant net déterminé après déduction soit des frais supportés en vue de leur acquisition ou de leur conservation, ou d'un forfait dont le taux s'élève à 15 pour cent ou 85 pour cent selon la nature des redevances.<sup>60</sup>

Cependant, la limitation de la retenue à la source est rendue inapplicable au cas où le bénéficiaire des redevances possède un établissement stable dans l'état de la source et que ces redevances sont imputables à celui-ci.

En outre, au cas où en raison de relations particulières entre le débiteur et le créancier des redevances, le montant de celles-ci excède celui qui aurait été convenu en l'absence de ces relations spéciales, la limitation de retenue à la source ne s'applique qu'à ce dernier montant.

<sup>59</sup> Voir plus haut II. 1.1.1.

<sup>60</sup> Arts. 3 et 4, 2°, AR/CIR 92.

### III. Imposition des transferts de technologie par le pays exportateur – situation du fournisseur belge qui exporte de la technologie vers l'étranger

#### 1. Traitement en vertu de la législation interne

##### 1.1. Règles générales

Le droit interne ne fait pas de distinction selon que la technologie est importée ou exportée.

Toutefois, la loi fiscale contient des mesures anti-évasion susceptibles de s'appliquer aux exportations de technologie.

##### 1.1.1. Inopposabilité de certaines opérations

L'article 344, §2 du CIR 92 dispose que „n'est pas (non plus) opposable à l'administration des contributions directes la vente, la cession ou l'apport d'actions, d'obligations, de créances ou d'autres titres constitutifs d'emprunts, de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce ou de tous autres droits analogues ou de sommes d'argent, à un contribuable visé à l'article 227 (c'est-à-dire les non-résidents – personnes physiques ou morales), qui, en vertu des dispositions de la législation du pays où il est établi n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus ou y est soumis, du chef des revenus produits par les biens et droits aliénés, à un régime de taxation notablement plus avantageux que celui auquel les revenus de l'espèce sont soumis en Belgique, à moins que le contribuable ne prouve soit que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique, soit qu'il a reçu pour l'opération une contre-valeur réelle produisant un montant de revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu“.

Cet article nous intéresse dans la mesure où il peut viser également le transfert de certains actifs comprenant de la technologie. Ainsi, sont concernés les ventes, cessions ou apports de brevets d'invention, de procédés de fabrication, de marques de fabrique ou de commerce ou tous autres droits analogues, à des non-résidents établis dans un pays où la fiscalité est particulièrement attractive.

Il importe peu que ce transfert ait lieu à titre onéreux ou gratuit.

L'administration doit établir que le cessionnaire est soumis dans son pays à un régime d'impôt sur les revenus „notablement plus avantageux“ que celui auquel sont soumis ces revenus en Belgique ou qu'il n'y est pas soumis à un impôt sur les revenus.

L'expression „régime fiscal notablement plus avantageux“ vise ainsi les pays où aucun impôt sur les revenus n'est prélevé, où l'impôt est quasi inexistant, où les sociétés actives en dehors de l'Etat ne sont pas soumises à l'impôt, et ceux où certaines sociétés sont exclues de l'impôt sur les revenus.<sup>61</sup>

<sup>61</sup> MB du 24 août 1991 contenant la liste (II) non exhaustive des pays visés.



Si les conditions d'application de cette disposition sont réunies et nonobstant l'existence juridique du transfert, celui-ci sera inopposable à l'administration fiscale. Les revenus seront imposés dans le chef du cédant comme si le transfert n'avait pas eu lieu.

Toutefois, le cédant peut contester cette inopposabilité en prouvant que l'opération répond à des besoins légitimes de caractère financier ou économique (c-à-d en démontrant que l'opération n'a pas pour seul but de réduire la charge fiscale en Belgique) ou qu'il a perçu une contrepartie réelle produisant des revenus soumis effectivement en Belgique à une charge fiscale normale<sup>62</sup> par rapport à celle qui aurait subsisté si cette opération n'avait pas eu lieu.

### 1.1.2. Réintégration de certains avantages dans la base imposable

L'article 26 du CIR 92 prévoit que lorsqu'une entreprise se trouve directement ou indirectement dans un lien quelconque d'interdépendance avec une entreprise non-résidente ou tout autre contribuable non-résident, tous les avantages anormaux ou bénévoles qui sont accordés par l'entreprise belge aux contribuables précités sont ajoutés à ses propres bénéfices.<sup>63</sup>

La disposition vaut également pour les avantages anormaux et bénévoles qui sont accordés :

- à une entreprise non-résidente ou à un établissement étranger qui ne sont pas soumis dans leur pays à un impôt sur les revenus ou qui y sont soumis à un régime fiscal notablement plus avantageux<sup>64</sup> qu'en Belgique; dans ce cas, il n'est pas exigé de lien (direct ou indirect) d'interdépendance entre les entreprises;
- à une entreprise non-résidente qui a des intérêts communs avec les entreprises non résidentes précitées.

Cette disposition s'applique aux entreprises belges – personnes physiques ou morales – et aux établissements belges de sociétés étrangères.

### 1.1.3. Quotité forfaitaire d'impôt étranger (QFIE)

Une quotité forfaitaire d'impôt étranger est prévue pour les redevances de source étrangère. Il s'agit d'un crédit d'impôt forfaitaire censé représenter l'impôt étranger perçu notamment sur les redevances.

Ce crédit d'impôt est octroyé à la condition que les revenus aient été soumis à un impôt étranger analogue à l'impôt des personnes physiques, l'impôt des sociétés ou des non-résidents et que les biens qui ont produit ces revenus, soient affectés à une activité professionnelle en Belgique.

<sup>62</sup> T. Afschrift, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, 1994, Larcier, p. 168 et suiv.

<sup>63</sup> D. De Crem, „Les répartitions de bénéfices au sein des entreprises multinationales“, *RGF*, 1995, p. 323.

<sup>64</sup> J.J. Debacker et B. Gernay, *Le belge et les paradis fiscaux. Mythe ou réalité?*, Ced-Samsom 1994, p. 28.

Cette QFIE est égale à 15/85 du montant net<sup>65</sup> des redevances perçues, c'est-à-dire le montant brut des versements diminué de l'impôt étranger et des autres dépenses exposées en vue de leur acquisition ou de leur conservation (exemples: assurance, amortissement ou frais représentant une redevance payée au concepteur d'un brevet ou au propriétaire d'une technologie) avant déduction du pré-compte mobilier.

Le montant de la QFIE est ajouté à la base imposable. Ensuite, la QFIE est imputée sur l'impôt dû en Belgique.<sup>66</sup> Elle n'est cependant pas restituable si elle excède l'impôt dû;<sup>67</sup> elle ne peut non plus être reportée sur des exercices ultérieurs.

La QFIE s'applique aux revenus perçus par les personnes physiques et les sociétés résidentes ou non-résidentes.<sup>68</sup>

#### 1.1.4. Taxation en Belgique selon le droit interne des revenus perçus à l'occasion de l'exportation de la technologie

Le régime fiscal en droit interne des revenus provenant de la technologie ne varie pas selon que cette technologie est exportée ou est fournie en Belgique.

Le traitement fiscal de ces revenus diffère toutefois selon qu'ils sont perçus par une personne physique ou par une société.

##### 1.1.4.1. Exportateur: personne physique

La taxation des revenus provenant de (l'exportation de) la technologie perçus par une personne physique dépend de leur qualification. Il a déjà été mentionné que ces revenus étaient susceptibles de recevoir plusieurs qualifications en droit interne.<sup>69</sup>

Si ces revenus sont perçus dans le cadre d'une activité professionnelle d'indépendant, ils seront considérés comme revenus professionnels et taxés au titre de profits de profession libérale<sup>70</sup> ou de bénéfices d'entreprise.<sup>71</sup>

Si ces revenus sont recueillis en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, ils pourront être qualifiés de revenus mobiliers ou de revenus divers. Ils seront ainsi traités comme revenus divers quand ils proviennent de prestations ou de services occasionnels rendus à des tiers<sup>72</sup> et de revenus mobiliers s'ils ne proviennent ni d'une activité professionnelle ni de prestations ou de services occasionnels.

<sup>65</sup> L. Hinnekens, "Régime fiscal du crédit bail transfrontalier", IFA XLIV Congrès, 1990, p. 249.

<sup>66</sup> Arts. 285 et 286, CIR 92.

<sup>67</sup> Arts. 290 et 292, CIR 92.

<sup>68</sup> J. Malherbe, *Droit Fiscal International*, Larcier, 1994, p. 208; Arts. 290 à 294, CIR 92.

<sup>69</sup> Voir plus haut II. 1.1.1.

<sup>70</sup> Art. 27, CIR 92.

<sup>71</sup> Art. 24, CIR 92.

<sup>72</sup> Art. 90, 1°, CIR 92.

#### 1.1.4.2. Exportateur-société

Les revenus perçus par une société sont imposables à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des non-résidents/sociétés lorsqu'ils sont recueillis respectivement par une société ou par l'établissement belge d'une société étrangère.

Il n'existe pas de régime particulier pour les revenus provenant de l'exploitation ou du transfert d'une technologie. L'impôt des sociétés s'applique dans toutes ses dispositions.

### 1.2. Incitants

Plusieurs incitants instaurés par la législation belge peuvent être mentionnés.

#### 1.2.1. Déduction pour investissement

Une déduction forfaitaire équivalant à un pourcentage du montant investi en actifs amortissables nouvellement acquis ou constitués peut être accordée sur les revenus imposables des titulaires de professions libérales, des sociétés ou des établissements belges de sociétés étrangères.<sup>73</sup>

Cette déduction est octroyée lorsque ces actifs sont affectés en Belgique à l'exercice d'une activité professionnelle.

Elle n'est pas accordée aux immobilisations dont le droit d'usage est cédé, à moins que cette cession soit effectuée à une personne physique qui les affecte en Belgique à la réalisation de bénéfices ou de profits et qui n'en cède pas l'usage à un tiers.<sup>74</sup>

Cette exclusion ne concerne toutefois pas les oeuvres audiovisuelles.<sup>75</sup>

Cette déduction est déterminée comme suit:

- (a) En ce qui concerne les investissements économiseurs d'énergie et les investissements pour la recherche et le développement respectueux de l'environnement:
- 13,5 pour cent pour les personnes physiques, les sociétés et établissements belges de sociétés étrangères;
  - 18,5 pour cent pour les mêmes investissements effectués par les sociétés novatrices;

La loi de décembre 1995<sup>76</sup> a étendu cette déduction pour investissements aux brevets. Il convient de définir les brevets par référence aux dispositions relatives à la comptabilité des entreprises et plus spécialement l'arrêté royal d'octobre 1976.<sup>77</sup> L'objectif du législateur a été d'encourager la recherche même lorsqu'elle est effectuée hors de l'entreprise.

<sup>73</sup> Art. 68 à 77 CIR 92; Avis relatif à la déduction pour investissement, MB du 15 février 1996, p. 3337.

<sup>74</sup> Art. 75, 3°, CIR 92.

<sup>75</sup> Art. 76, CIR 92.

<sup>76</sup> Art. 6 de la loi du 20 décembre 1995 portant des dispositions fiscales, financières et diverses, MB du 23 décembre 1995, p. 34578.

<sup>77</sup> AR du 8 octobre 1976 relatif aux comptes annuels des entreprises.

(b) En ce qui concerne les autres investissements:

- 3,5 pour cent pour les investissements effectués par une personne physique;
- 3 pour cent pour les petites et moyennes entreprises, c'est-à-dire celles qui occupent moins de vingt personnes et uniquement sur la première tranche de BEF 240.500.000 d'investissements.

Ces petites et moyennes entreprises peuvent choisir la déduction étalée, c'est-à-dire étaler la déduction pour investissements sur la période d'amortissement des investissements qu'elles ont effectués. La déduction pour investissements est, dans ce cas, fixée en ce qui concerne l'exercice d'imposition 1997 à 10,5 pour cent de l'amortissement annuel (15,5 pour cent pour les sociétés novatrices).

### 1.2.2. Amortissements

Les immobilisations incorporelles, à l'exception des investissements en oeuvres audio-visuelles, sont amorties par annuités fixes dont le nombre ne peut être inférieur à 3 lorsqu'il s'agit d'investissements en recherche et développement et à 5 dans les autres cas.

L'administration admet que le matériel et l'outillage affectés à la recherche scientifique s'amortissent au taux de 33,1/3 pour cent l'an.

### 1.2.3. Sociétés novatrices

Un régime fiscal favorable a été institué pour les sociétés novatrices créées entre 1984 et 1990 inclus.<sup>78</sup>

Les sociétés novatrices sont des sociétés qui ont été constituées dans le seul but d'exploiter et de commercialiser un procédé novateur de haute technologie.

Par „procédé novateur de haute technologie“, la loi entend un mode de fabrication ou de prestations de services présentant des caractéristiques spéciales, lesquelles le distinguent de ceux utilisés jusqu'à présent en Belgique, ou permettant des capacités exceptionnelles surpassant celles considérées comme normales dans les milieux industriels, et qui, au moyen de techniques récemment développées rend applicables en Belgique des inventions et des résultats de recherches.

Il s'agit du seul régime existant en Belgique en vue de favoriser le développement de la technologie.

La demande de reconnaissance du statut de société novatrice et l'octroi du régime fiscal favorable décrit ci-dessous devaient faire l'objet d'une demande introduite auprès du Ministre des Finances.

Les sociétés novatrices bénéficiaient d'une exemption fiscale pendant une période d'immunisation de 10 ans. Cette immunisation à l'impôt des sociétés visait:

- (a) au cours des trois premiers exercices comptables de la période d'immunisation:

<sup>78</sup> Art. 68 à 76 de la loi du 31 juillet 1984; Circulaire du 7 novembre 1991, *Bull. Contr.*, 1991, n° 771, p. 2781.

- (i) soit les revenus distribués aux titres novateurs (les actions ou les parts de capitaux investis dans les sociétés novatrices);
  - (ii) soit les bénéficiaires maintenus dans la société à concurrence de la partie des bénéficiaires qui ne dépasse pas un maximum de 13 pour cent du capital libéré.
- (b) au cours des exercices ultérieurs de la période d'immunisation: les revenus distribués aux titres novateurs à concurrence d'une partie des revenus distribués qui n'excède pas 13 pour cent du capital de la société novatrice. Les sociétés novatrices bénéficiaires également d'une déduction pour investissement majorée.<sup>79</sup>

Enfin, le droit d'enregistrement exigible lors de la constitution de ces sociétés n'était pas dû et ces dernières étaient également exonérées du précompte immobilier sur certains immeubles.

Les personnes physiques qui souscrivaient au capital des sociétés novatrices, pouvaient déduire de leurs revenus imposables une quotité des sommes représentant le prix de souscription ou de libération des titres novateurs nominatifs émis à l'occasion de la constitution d'une société novatrice ou de l'augmentation de son capital opérée au plus tard le 31 décembre 1990, à la condition que ces titres ne soient pas affectés à l'exercice de leur activité professionnelle. De plus, les plus-values réalisées sur les titres de sociétés novatrices affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable et qu'il a souscrits et libérés depuis plus de 3 ans avant leur réalisation, bénéficient d'une immunisation.

#### 1.2.4. Immunisation pour personnel supplémentaire

Les bénéficiaires des personnes physiques et des sociétés (résidentes ou non-résidentes) et les profits des titulaires de professions libérales sont exonérés à concurrence de BEF440.000 par unité de personnel supplémentaire affecté à la recherche scientifique en Belgique.<sup>80</sup>

Le projet gouvernemental de budget pour 1997 prévoit le relèvement de cette somme à BEF800.000 lorsqu'il s'agit de chercheurs hautement qualifiés qui sont occupés dans des centres de recherches en Belgique.

Le calcul d'unité supplémentaire se fait par rapport au nombre d'unité(s) de la période imposable précédente.<sup>81</sup>

#### 1.2.5. Cadres étrangers

Une circulaire a instauré un régime de faveur pour les cadres et chercheurs étrangers qui sont détachés en Belgique. Ce régime vise les cadres de nationalité étrangère et exerçant des fonctions qui exigent des connaissances et responsabilités spéciales. Ce régime est prévu pour les personnes qui ont été détachées en

<sup>79</sup> Voir III. 1.3.1.

<sup>80</sup> Art. 67, CIR 92, modifié par l'AR du 22 décembre 1995, MB du 19 janvier 1996, p. 1061.

<sup>81</sup> Art. 44 à 46 de l'AR/CIR 92.

Belgique pour y travailler temporairement ou qui ont été recrutées directement à l'étranger par une entreprise belge. Entrent ainsi en ligne de compte les administrateurs étrangers, le personnel spécialisé ainsi que les chercheurs étrangers détachés de l'étranger ou recrutés à l'étranger pour exercer leur activité en Belgique dans des centres et laboratoires de recherche scientifique notamment (belges ou étrangers).<sup>82</sup>

Par centres et laboratoires, l'on entend des organismes belges ou étrangers ainsi que les sociétés belges ou étrangères dont l'activité consiste exclusivement en la recherche scientifique ou technique dans quelque domaine que ce soit.

Les cadres étrangers qui bénéficient de ce régime ne sont imposables que sur les rémunérations correspondant à leurs prestations effectuées en Belgique ainsi que sur les autres revenus de source belge. Ils ne sont pas imposables sur les rémunérations afférentes aux activités exercées à l'étranger ni aux sommes qui sont considérées comme des remboursements de frais propres à l'employeur.

La circulaire instituant ce régime énumère la liste des montants considérés comme des dépenses propres à l'employeur. Il s'agit:

- des charges résultant du déménagement et de l'emménagement en Belgique,
- de la différence dans les frais de logement et dans le coût de la vie entre la Belgique et le pays d'origine du cadre,
- des frais de scolarité des enfants,
- des différences de change,
- de la tax equalisation,
- de certains frais de voyage dans le pays d'origine.

L'administration considère que les frais autres que ceux liés à la scolarité des enfants ainsi qu'au déménagement et à l'emménagement en Belgique, peuvent être admis dans la mesure où ils n'excèdent pas respectivement BEF 450.000 ou BEF 1.200.000 selon qu'il s'agit de cadres soit de sociétés de production, soit de bureaux de contrôle et de coordination, ou de centres et laboratoires de recherche scientifique.

Ce régime de faveur est accordé sur demande introduite dans les six mois du détachement du cadre en Belgique.

### 1.2.6. Quotité forfaitaire d'impôt étranger

La quotité forfaitaire d'impôt étranger<sup>83</sup> peut constituer un incitant dans la mesure où elle excède l'impôt étranger qui a affecté les redevances d'origine étrangère.

<sup>82</sup> Circ. n° Ci.RH. 624/325.294 du 8 août 1983, *Bull. contr.*, 1983, n° 620.

<sup>83</sup> Voir plus haut, III. 1.1.3.

*Hypothèse théorique où la retenue étrangère serait imputée sur l'impôt dû en Belgique*

*Calcul de la QFIE et imputation la QFIE en vertu de la législation belge*

Redevance brute	100	Redevance brute	100
Retenue étrangère	(10)	Retenue étrangère	(10)
Redevance reçue	90	Redevance reçue	90
Calcul du crédit d'impôt crédit réel	10	Calcul du crédit d'impôt QFIE (15/85 x 90)	15,88
Calcul de l'impôt belge		Calcul de l'impôt belge	
Base imposable	100	Base imposable (brutage)	105,88
I.Soc. (taux: 40,17%)	40,17	I.Soc. (taux: 40,17%)	44,53
Imputation crédit	(10)	QFIE	(15,88)
Charge fiscale belge	30,17	Charge fiscale belge	26,65
Redevance nette	59,83	Redevance nette	63,35

Lorsque la retenue à la source étrangère s'élève à 10 pour cent, l'avantage résultant de la QFIE est égal à 3,82 pour cent.

L'impôt étranger a fait l'objet d'une limitation à un taux inférieur à la QFIE dans les conventions préventives de double imposition conclues entre autres avec l'Italie, le Canada, le Japon.

De plus, la quotité forfaitaire d'impôt étranger est imputée sur l'impôt dû en Belgique sur la totalité de la base imposable et non pas sur la partie de l'impôt belge afférent aux redevances d'origine étrangère. Elle peut ainsi indirectement profiter à des revenus autres que ceux bénéficiant de la QFIE.

Il convient cependant de mentionner que lorsque l'impôt étranger retenu excède la QFIE, celle-ci ne résout pas totalement la double imposition. Dans ce cas, elle ne constitue pas un incitant à l'exportation. En outre, la QFIE n'est pas remboursable si elle excède l'impôt dû.

### 1.2.7. Paiement de commissions secrètes

Pour être déductibles des revenus imposables des personnes physiques et des sociétés, les dépenses doivent notamment être justifiées par des documents probants.

Toutefois, dans certains cas, ces justificatifs sont inexistantes. Il en est ainsi des commissions secrètes qu'il est d'usage de payer dans le cadre de contrats à l'exportation. La loi prévoit cependant que, sur demande, le Ministre des Finances peut

autoriser la déduction de ces commissions si leur paiement est jugé de pratique courante à la condition qu'un impôt forfaitaire déterminé par ce dernier (et d'un taux minimal de 20 pour cent) soit acquitté par le débiteur de la commission.<sup>84</sup>

Cette déduction n'est généralement accordée qu'en vue de favoriser les exportations.

### *1.3. Distinctions selon que le pays est exportateur ou importateur*

Le droit interne ne traitant pas spécifiquement des revenus liés au transfert de technologie, il n'est fait aucune distinction selon que la technologie est importée ou exportée.

Pendant, comme cela a déjà été souligné, les revenus liés à l'exportation ou à l'importation de technologie peuvent recouvrir plusieurs qualifications. Ces qualifications, qui ne sont pas liées à l'importation ou à l'exportation de technologie, impliquent des différences de traitement fiscal.

### *1.4. Règles de double imposition*

Le droit interne prévoit certains principes et méthodes visant à réduire ou supprimer la double imposition internationale des revenus de source étrangère.

Le revenu étranger imposable en Belgique est déterminé en tenant compte du revenu qui franchit la frontière, c'est-à-dire après déduction de l'impôt éventuellement payé à l'étranger.

Les revenus étrangers exonérés en vertu de conventions préventives de la double imposition sont néanmoins pris en considération pour déterminer l'impôt dû sur les autres revenus imposables (réserve de progressivité).<sup>85</sup>

Pour les autres revenus, ceux qui ont été réalisés (ou résultent d'une activité exercée) à l'étranger et imposés à l'étranger (dans l'Etat de leur source), une réduction est également accordée;<sup>86</sup> elle varie selon les revenus et leurs bénéficiaires.

Les personnes physiques peuvent bénéficier d'une réduction de moitié sur leurs revenus professionnels, leurs revenus mobiliers affectés à une activité dans un établissement étranger et leurs revenus divers. La réduction de moitié ne supprime pas totalement la double imposition. Les revenus mobiliers étrangers provenant de biens investis et utilisés à des fins professionnelles par des personnes physiques en Belgique peuvent bénéficier, dans certaines conditions, de la QFIE.<sup>87</sup>

Les sociétés peuvent bénéficier d'une réduction au quart de l'impôt sur les revenus de source étrangère.<sup>88</sup> Ici aussi, la réduction de l'impôt, même si elle est

<sup>84</sup> Art. 58, CIR 92, P. Vanhaute et L. De Broe, „Bénéfices occultes et libéralités“, *RGF*, 1985, p. 101.

<sup>85</sup> Art. 155, CIR 92.

<sup>86</sup> Art. 156, CIR 92.

<sup>87</sup> Voir plus haut III. 1.1.3.

<sup>88</sup> Art. 217, CIR 92.



plus importante que pour les personnes physiques, ne résout pas la double imposition.

Toutefois, les revenus mobiliers étrangers qui sont perçus en raison de biens investis dans un établissement belge d'une société, ne peuvent pas bénéficier de cette réduction alors même que ces revenus sont payés par un débiteur étranger. Ces revenus sont taxés comme un bénéfice d'origine belge.<sup>89</sup> Dans ce cas, cette société peut bénéficier de la QFIE.<sup>90</sup>

## 2. Conventions de double imposition

### 2.1. Règles générales

Les conventions ne dérogent pas au principe selon lequel le revenu étranger est imposable sur son montant déterminé après déduction de l'impôt perçu dans l'Etat de la source.

En vue d'éviter la double imposition, les conventions conclues par la Belgique appliquent le système de l'exemption ou celui de l'imputation de l'impôt étranger sur l'impôt belge.

### 2.2. Règle de double imposition

Les deux méthodes exposées ci-dessus sont d'application selon les conventions.

La méthode d'exemption avec réserve de progressivité est conforme au système de droit interne.<sup>91</sup>

Il ressort d'une lecture combinée de la législation interne sur la QFIE et des méthodes préventives de double imposition que les redevances ne peuvent pas bénéficier de l'imputation de la QFIE dès lors qu'elles ne sont imposables que dans l'Etat de leur source ou qu'elles n'y ont pas subi un impôt.<sup>92</sup>

Cependant, certaines conventions conclues par la Belgique accordent une QFIE à un taux plus élevé que celui applicable en vertu de la législation interne (exemples: convention signée avec la Corée et l'Inde) ou prévoient une QFIE pour des redevances qui n'ont pas subi d'impôt dans l'état étranger d'où elles proviennent. Il s'agit dans cette dernière hypothèse de clauses de „tax sparing“.

Dès lors, la QFIE à imputer sur l'impôt dû, sera égale au montant déterminé par les dispositions conventionnelles; celles-ci priment en effet sur les règles de droit interne.

L'imputation de cette QFIE „conventionnelle“ sera régie par contre par les dispositions internes belges. Celles-ci prévoient que la QFIE doit être „brutée“, c'est-à-dire ajoutée au montant imposable des redevances<sup>93</sup> pour pouvoir être imputée sur l'impôt dû.

<sup>89</sup> Com IR 92, n° 155/10.

<sup>90</sup> Voir plus haut III. 1.1.3.

<sup>91</sup> Commentaire administratif des conventions préventives de double imposition, n° 23/03 et 23/04.

<sup>92</sup> J. Malherbe, *op. cit.*, p. 208.

<sup>93</sup> Cire. n° Ci. R9. Div.-449.830 du 8 avril 1993.

#### IV. Règles spéciales applicables aux projets construction-exploitation-transfert (CET)

Les aspects fiscaux belges relatifs à la fourniture et au transfert de technologie dans le cadre d'un projet CET sont identiques à ceux développés ci-dessus.

#### V. Conclusion

Le droit interne belge se caractérise par l'absence de cadre fiscal régissant la technologie et les conséquences de son transfert.

Le transfert de technologie doit dès lors être appréhendé eu égard aux dispositions générales de la loi fiscale. Ceci peut offrir des opportunités dans les domaines de la création et de l'exploitation de brevets ou licences voire de la recherche selon le régime réservé aux revenus qui y sont générés. La législation belge offre d'ailleurs certains stimulants dans le domaine de la recherche scientifique.

Le droit international, par contre, se montre plus explicite sur le plan de la définition des revenus provenant de la technologie. Toutefois, ces règles conventionnelles ne peuvent constituer un frein à la circulation internationale de technologies. Au contraire, l'application des conventions permet de structurer les transferts de technologie en choisissant la voie la plus avantageuse du point de vue fiscal.

#### Summary

The Belgian Income Tax Code contains no special tax regime for income derived from the transfer of technology. Tax treatment depends primarily on the legal nature of the transfer of technology, in particular the subject of the transfer, and on the rights and obligations of the contracting parties.

There is a need to distinguish between (a) the sale of technology; (b) the licensing of a right to use technology; and (c) the supply of services (technical assistance, training, practice, procurement of information, adaptation of technology, etc.). The tax classification of income derived from the transfer of technology is based on this distinction. When a contract stipulates remuneration covering both the licensing of a good and the supply of services and the convention does not make it possible to separate the two, it is necessary to determine, in the light of the facts, whether the technical assistance constitutes an element which – albeit secondary – is essential to the licensing, and then apply the tax regime used for the main element to the royalty as a whole.

If the non-resident supplier of technology has no Belgian establishment, no taxes are due in Belgium on the sums paid to him for the transfer of technology and the supply of services. However, a withholding tax, amounting to 15 per cent, is levied on royalties received from the licensing of any incorporeal right. Most double taxation conventions provide for

exemption from the withholding tax on royalties. The term “royalty” mentioned in conventions is not always identical with the notion used in domestic law.

If the non-resident supplier has one (or more) permanent establishments in Belgium, the profits derived from the activities of such establishments are subject to the non-residents’ tax, including profits made when the technology is transferred. This category also includes royalties paid by a Belgian concessionary, insofar as they arise from the licensing of technology belonging to the Belgian permanent establishment. Profits made through a Belgian establishment are subject to the non-residents’ tax at the rate of 40.17 per cent.

There is no special regime for income derived from the use or export of technology by a Belgian company. Income from the transfer of technology is subject to the corporate tax at the ordinary rate.

Belgian companies are entitled to a standard tax credit on royalties from abroad which have been subject to a foreign tax similar to the Belgian income tax, provided that the goods (the rights to the technology) derived from these royalties are allocated to the professional activities of the Belgian company in Belgium. The tax credit amounts to 15/85th of the net amount of royalties received. Some double taxation conventions make provision for a tax credit whose rate or method of calculation differs from that of the tax credit stipulated in domestic tax law.

Finally, Belgian tax law contains measures to combat tax evasion which are likely to apply to exports of technology, in particular with regard to transfer pricing and the transfer/licensing of technology to companies based in tax havens.

## **Zusammenfassung**

Das belgische Einkommensteuergesetz enthält keine besonderen Bestimmungen über die steuerliche Behandlung von Einkünften aus dem Technologietransfer. Die steuerlichen Folgen richten sich in erster Linie nach der Rechtsnatur des Technologietransfers, insbesondere des Transfergegenstandes, und nach den Rechten und Pflichten der Geschäftspartner.

Es muss unterschieden werden zwischen (a) dem Verkauf einer Technologie, (b) der Konzession eines Nutzungsrechtes an einer Technologie und (c) der Erbringung von Dienstleistungen (technische Hilfe, Ausbildung, Training, Informationsbeschaffung, Technologieanpassung usw.). Die steuerliche Qualifizierung der durch Technologietransfer erzielten Einkünfte beruht auf dieser Qualifizierung. Wenn vertraglich für die Konzession eines Gutes und die Erbringung von Dienstleistungen nur eine einzige Vergütung vereinbart ist, ohne dass der Vertrag eine Trennung zwischen ihnen vorsieht, so muss aufgrund der Umstände geprüft werden, ob die technische Hilfe eine notwendige Nebenleistung der Konzession darstellt, um auf die Gesamtlizenzgebühr das Steuersystem des Hauptelementes anzuwenden.

Unterhält der nichtansässige Technologielieferant keine Betriebsstätte in Belgien, so ist in Belgien auf die Beträge, die ihm für die Technologieüberlassung und Dienstleistungen gezahlt werden, keine Steuer fällig. Allerdings ist auf Lizenzgebühren, die auf Konzessionen nichtmaterieller Güter eingekommen werden, eine Vorausabgabe fällig. Sie beträgt 15 Prozent der Nettoeinkünfte. Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen sehen eine Befreiung von der Vorausabgabe für Lizenzgebühren vor. Der in den Abkommen verwendete Begriff „Lizenzgebühr“ ist nicht immer identisch mit dem gleichlautenden Begriff des innerstaatlichen Rechtes.

Verfügt der nichtansässige Lieferant über eine (oder mehrere) feste Niederlassung in Belgien, so unterliegt der durch die Tätigkeit dieser Niederlassung erzielte Gewinn der

Steuerpflicht von Nichtgebietsansässigen, einschliesslich des durch Technologieüberlassung erzielten Mehrwertes. Zu dieser Kategorie gehören auch die von einem belgischen Lizenznehmer gezahlten Gebühren, insoweit sie sich auf eine Technologie beziehen, die der festen belgischen Betriebsstätte gehört. Der durch die Einschaltung einer belgischen Betriebsstätte erzielte Gewinn unterliegt der Steuerpflicht von Nichtgebietsansässigen zu einem Satz von 40,17 Prozent.

Es bestehen keine speziellen Bestimmungen für Einkünfte aus der Nutzung oder Ausfuhr von Technologie durch eine belgische Firma. Der aus der Technologieüberlassung erzielte Gewinn unterliegt der Unternehmenssteuer zum gewöhnlichen Satz.

Eine belgische Firma kann auf Lizenzgebühren ausländischer Herkunft, die einer ausländischen Steuer ähnlich der belgischen Einkommensteuer unterzogen wurden, in den Genuss einer pauschalen Steuergutschrift gelangen, sofern die der Lizenzgebühr zugrunde liegenden Güter (die Rechte auf die Technologie) für eine berufliche Tätigkeit der belgischen Firma in Belgien verwendet werden. Die Steuergutschrift beträgt 15/85 des Nettobetrags der eingenommenen Gebühren. Bestimmte Doppelbesteuerungsabkommen sehen eine Steuergutschrift vor, deren Satz oder Berechnungsmethode von der steuerlichen Anrechnungsweise des inländischen Steuerrechts abweicht.

Schliesslich sieht das belgische Steuerrecht Massnahmen zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung vor, die auf den Technologieexport Anwendung finden können, insbesondere hinsichtlich des Preises für die Überlassung, Abtretung oder Konzession der Technologie an Firmen in Steueroasen.

### Resumen

El Código belga de Impuestos sobre la Renta no prevé ningún sistema especial para las rentas procedentes del suministro de tecnología. Las consecuencias fiscales dependerán, en primer lugar, de la naturaleza jurídica del suministro de tecnología, en particular del objeto del mismo, y de los derechos y obligaciones de las partes contratantes.

Es importante distinguir entre (a) venta de tecnología, (b) concesión de un derecho de uso de la misma y (c) prestación de servicios (asistencia técnica, formación, mantenimiento, aportación de información, adaptación de tecnología, etc.) y ello porque la calificación tributaria de rentas obtenidas por suministro de tecnología se basa en esta distinción. Cuando un contrato prevé una única remuneración por la concesión de un bien y la prestación de servicios, y el acuerdo no permite separar ambas, es necesario ver si la asistencia técnica constituye un elemento accesorio, si bien indispensable, de la concesión, para aplicar al conjunto del canon el régimen fiscal del elemento principal.

Si el proveedor de tecnología no residente carece de establecimiento permanente, no tributa en Bélgica por los importes que recibe por cesión de tecnología y prestación de servicios. No obstante, existe retención del 15 por ciento sobre la renta neta en los cánones percibidos por el cedente de cualquier derecho incorporal. La mayoría de los Convenios de doble imposición prevén la exención de la retención sobre cánones. El término "canon" citado en los Convenios no es siempre idéntico al concepto utilizado en el derecho interno.

Cuando el proveedor no residente tenga en Bélgica uno o varios establecimientos permanentes, los beneficios producidos a su través resultan gravados por el impuesto de no residentes, incluidas las plusvalías realizadas por la cesión de tecnología. Esta categoría incluye igualmente los cánones pagados por un concesionario belga, aunque se refieran a la

concesión de tecnología perteneciente a un establecimiento permanente belga. Los beneficios obtenidos por medio de un establecimiento permanente belga soportan un tipo del 40,17 por ciento por el impuesto de no residentes.

No existe régimen especial para las rentas procedentes de la explotación o exportación de tecnología por una sociedad belga. Las rentas procedentes del suministro de tecnología resultan gravadas al tipo ordinario del impuesto de sociedades.

La sociedad belga puede beneficiarse de un crédito de impuesto concertado por los cánones de fuente extranjera que han sufrido gravamen por un impuesto extranjero análogo al impuesto sobre la renta belga y a condición de que los bienes (derechos a la tecnología) que han dado lugar a esos cánones estén afectos a la actividad profesional de la sociedad belga en Bélgica. El crédito de impuesto se eleva al 15/85 del montante neto de los cánones percibidos. Algunos Convenios de doble imposición prevén un crédito de impuesto cuyo tipo o método de cálculo difiere del crédito de impuesto previsto por el Derecho tributario interno.

Por último, la legislación tributaria belga contiene medidas antielusión susceptibles de ser aplicadas a las exportaciones de tecnología, en particular en materia de precios de transmisión y de cesión/concesión de tecnología a sociedades establecidas en paraísos fiscales.