

Séminaire pluridisciplinaire[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- Séminaire pluridisciplinaire - Travail écrit : "Optimisation fiscale des revenus issus de droits d'auteur".

Auteur : Baade, Cédric

Promoteur(s) : Oprenyeszk, Jordan

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2020-2021

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/11775>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

Optimisation fiscale des revenus issus de droits d'auteur

Cédric BAADE

Travail de fin d'études : Séminaire pluridisciplinaire (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2020-2021

Titulaires :

Jean BUBLLOT
Aymeric NOLLET

Promoteur :

Jordan OPRENYESZK

Table des matières

1. Introduction	3
2. Fiscalité des droits d'auteur : aspects historiques et théoriques.....	5
2.1 Notions liminaires et régime fiscal des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins.....	5
2.1.1 Notions liminaires	5
2.1.2 Régime fiscal des revenus issus de la cession ou concession de droits d'auteur ou droits voisins	6
2.1.2.1 Principe	6
2.1.2.2 Champ d'application matériel du régime fiscal des revenus issus de droits d'auteur ou de droits voisins	9
2.1.2.2.1 Position de l'Administration et la doctrine	9
a) Une œuvre protégée par le droit d'auteur	9
1) Il doit s'agir d'une « œuvre » littéraire ou artistique	10
2) L'œuvre doit être « originale »	10
3) L'œuvre doit avoir été mise en forme.....	11
b) L'existence d'un transfert (à titre onéreux) de tout ou partie des droits patrimoniaux respectivement de l'auteur à un tiers	11
2.1.2.2.2 Position du SDA	13
1) L'œuvre qui a permis au contribuable d'acquérir des revenus est-elle une œuvre protégée (par le droit d'auteur) ?	13
2) Les droits patrimoniaux sur l'œuvre ont-ils été cédés ou concédés ?.....	13
3) Les revenus découlent-ils de la cession ou de la concession de ses droits patrimoniaux sur l'œuvre ?.....	13
2.1.2.3 Champ d'application personnel du régime fiscal des revenus issus de droits d'auteur et de droits voisins	14
2.2 Situation antérieure à la loi du 16 juillet 2008 : problématiques.....	14
2.2.1. Un problème de qualification fiscale des revenus issus de droits d'auteur	14
2.2.2 Un problème lié au statut d'auteur.....	15
2.2.3 La mise en place d'un nouveau régime quant à la fiscalité des droits d'auteur avec la loi du 16 juillet 2008 : une véritable solution ?	16
3. Fiscalité des droits d'auteur : applications pratiques	18
3.1. Application du régime fiscal des droits d'auteur aux programmeurs et développeurs informatiques : exemple tiré de notre pratique professionnelle.....	18
3.2. Application du régime fiscal des droits d'auteur aux journalistes-photographes et photographes	21
3.2.1 Position de la jurisprudence : synthèse	21
3.2.2 Position du SDA : synthèse.....	23
3.3 Application du régime fiscal des droits d'auteur aux architectes.....	26
3.3.1 Position de la jurisprudence : synthèse.....	26
3.3.2 Position du SDA : synthèse	27
3.4 Application du régime fiscal des droits d'auteur aux avocats.....	28
3.4.1 Position de la jurisprudence : synthèse.....	28
3.4.2 Position du SDA : synthèse	30
4. Conclusion	32
5. Bibliographie	34

1. INTRODUCTION

Le régime d'imposition des revenus issus de la cession ou concession des droits d'auteur ou des droits voisins fêtera son 13^e anniversaire cette année. À la base mis en place afin d'apporter de la sécurité juridique quant à la qualification des revenus issus de la cession ou concession des droits d'auteur et droits voisins, ce régime a rencontré un succès fulgurant dès son entrée en vigueur.

Une remarque liminaire est nécessaire : lorsque nous mentionnerons ce régime dans la suite de ce travail, nous mettrons l'accent sur les « droits d'auteur », plus que sur les « droits voisins ». Ces derniers ne seront abordés qu'au travers du régime applicable aux droits d'auteur.

Un grand nombre de contribuables ont souhaité se voir appliquer ce régime. Parfois à raison, parfois à tort. Au fil des années, le régime fiscal des droits d'auteurs a évolué et a connu des cas d'application divers et variés.

Le régime fiscal des droits d'auteur a évolué grâce à un élément fondamental : les rulings du Service des Décisions Anticipées. Nous employons le terme « évolué » mais nous pourrions sans aucun doute employer le terme « construit ». En effet, l'influence des rulings est telle que ceux-ci ont pour ainsi dire pris le pas sur le cadre législatif qui entoure ce régime. Désormais, l'application du régime fiscal des droits d'auteur repose quasiment systématiquement sur une intervention du Service des Décisions Anticipées (ci-après « SDA ») afin de « cristalliser » les droits d'auteur applicables à un cas donné.

Les contribuables sont peu enclins à rester dans l'incertitude quant à leur situation fiscale. C'est pourquoi le nombre de rulings rendus par rapport au régime fiscal des droits d'auteur ne cesse de croître. On apprenait qu'entre 2017 et 2018, le nombre de demandes anticipées concernant le régime fiscal des droits d'auteur avait connu une augmentation de 115%¹ !

Dans une bien moindre mesure à cause du manque flagrant de décisions en la matière, la jurisprudence relative à ce régime a également contribué à son évolution, via quelques décisions marquantes.

Un contribuable soucieux de savoir s'il pourrait bénéficier ou non du régime fiscal des droits d'auteur pourra se faire une idée, en analysant minutieusement les nombreux rulings et les quelques décisions jurisprudentielles à sa disposition, des chances qu'il a de se voir octroyer le bénéfice d'un tel régime. Une idée seulement, car ce régime reste très casuistique, un cas d'application n'étant pas un autre.

Entre rulings et décisions jurisprudentielles, il convient de mentionner que l'Administration fiscale belge, par voie de circulaires, a également permis de faire évoluer ce régime quant à ses conditions d'application et sa compréhension.

Les considérations qui précèdent mettent en exergue un régime fiscal qui, bien qu'il soit récent, a évolué dans sa compréhension et son interprétation de façon soutenue au fil des années. Ces

¹ S. Souris, «70% de demandes de ruling en plus en 3 ans», *L'Écho*, du 5 juillet 2019, consulté le 15 mars 2021, disponible sur www.lecho.be.

évolutions rendent dès lors ce régime complexe à appréhender et à appliquer dans la pratique. Nous essayerons dès lors de donner les principaux éléments «clés » qui permettront à un lecteur n’ayant pas ou peu de connaissances relatives à ce régime de le comprendre et d’avoir un aperçu de son application concrète.

Le but du présent écrit sera dans un premier temps de présenter le fonctionnement du régime fiscal des droits d’auteur et son champ d’application tant matériel que personnel, mis en place à travers la loi du 16 juillet 2008². Nous expliquerons la situation antérieure à cette loi et la grande insécurité juridique qui en découlait, ce qui a finalement conduit le législateur à construire un régime fiscal à part entière pour les droits d’auteur. Nous discuterons également des objectifs³ visés par le législateur lors de la mise en place de ce régime, en nous demandant si 13 années après, ces objectifs ont été atteints ou non.

Après avoir mis en exergue le cadre théorique entourant le régime fiscal des droits d’auteur, il sera fait place à une deuxième partie se voulant plus « pratique ». Nous analyserons la possibilité d’application du régime à certaines professions choisies, d’une part à travers les décisions anticipées rendues par le SDA, d’autre part à travers les différentes positions prises par les cours et tribunaux.

Le régime fiscal des droits d’auteur étant susceptible de s’appliquer à un grand nombre de professions, nous avons fait le choix d’analyser ce régime et son applicabilité aux photographes (au sens large, qu’il s’agisse de photographes-journalistes ou de photographes au sens strict), aux architectes et aux avocats. Concernant ces derniers, nous nous y attarderons plus en détail, vu les développements récents de la doctrine⁴ et de Cour de cassation⁵ les concernant.

En guise de conclusion, nous émettrons un avis critique sur le régime fiscal des droits d’auteur tel qu’il est appliqué actuellement et nous exposerons quelques pistes d’améliorations de ce régime dans le futur.

² Loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d’auteur et des droits voisins, *M.B.*, 30 juillet 2008.

³ Tels qu’ils notamment sont mentionnés au sein de la proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d’auteur et des droits voisins, développements, *Doc. parl.*, Sén., 2006-2007, séance du 26 juillet 2007, n^o 4-119/1.

⁴ De nombreux auteurs se sont attardés sur l’application des droits d’auteur aux avocats. Nous pouvons notamment citer: J. VAN DYCK, « Avocats et droits d’auteur : la preuve du contraire est toujours possible », *Fiscologue*, 2018, liv. 1589, p. 9-10 ; A. BORTOLOTTI, « Les avocat(e)s sont-ils(elles) fiscalement des auteurs ? », *Man. Lawyer*, 2020/3-4, p. 16-19 et S. WATELET, « Avocats et droits d’auteur : oui, mais... », *Ing.-Cons.*, 2020/3, p. 719-730.

⁵ Cass. (Ire ch.) RG F.19.0052.N, 25 juin 2020 (T. L., O. L. / BELGISCHE STAAT).

2. FISCALITÉ DES DROITS D’AUTEUR : ASPECTS HISTORIQUES ET THÉORIQUES

2.1 NOTIONS LIMINAIRES ET RÉGIME FISCAL DES REVENUS ISSUS DE LA CESSION OU DE LA CONCESSION DE DROITS D’AUTEUR ET DE DROITS VOISINS

L’objet de ce travail concerne le régime fiscal applicable aux droits d’auteur. Il est néanmoins nécessaire de définir quelques notions liminaires qui seront utilisées lorsque nous aborderons ce régime et plus particulièrement son champ d’application.

Le régime fiscal des droits d’auteur est issu de la loi du 16 juillet 2008 qui a déjà été évoquée précédemment⁶. Néanmoins, certaines notions nécessaires à l’application du régime se trouvent, depuis 2014, au sein du nouveau livre XI du Code de droit économique et de la Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques du 9 septembre 1886.

Auparavant, ces notions se trouvaient au sein d’une loi datant du 30 juin 1994⁷. Cette loi a été abrogée en 2014 et ses dispositions ont été intégrées dans le livre XI, Titre 5 du Code de droit économique (« CDE »), intitulé « Propriété intellectuelle ».

Nous allons ainsi passer en revue ces notions avant d’aborder le régime fiscal des droits d’auteur.

2.1.1 Notions liminaires

Les droits d’auteur et droits voisins doivent être appréhendés à travers le prisme de différentes notions contenues dans le livre XI, Titre 5 du CDE. Nous allons nous attarder plus particulièrement sur les notions relatives aux droits d’auteur.

Tout d’abord, il convient de définir la protection dont bénéficie l’« auteur » d’une « œuvre » littéraire ou artistique.

On peut retrouver une définition de cette protection à l’article XI.165 §1^{er} du CDE : « *L’auteur d’une oeuvre littéraire ou artistique a seul le droit de la reproduire ou d’en autoriser la reproduction, de quelque manière et sous quelque forme que ce soit, qu’elle soit directe ou indirecte, provisoire ou permanente, en tout ou en partie.* ». Nous remarquons que l’auteur bénéficie d’une protection contre la reproduction non-autorisée de ses œuvres.

Une autre définition est nécessaire pour une bonne compréhension du présent sujet. Il s’agit de la définition de la notion d’« œuvre » littéraire ou artistique, qui bénéficie de la protection mentionnée ci-dessus. Le CDE ne donne malheureusement aucune définition de la notion

⁶ Cfr *supra*, p.4 de ce travail.

⁷ Loi du 30 juin 1994 relative au droit d’auteur et aux droits voisins, M.B., 27 juillet 1994.

d' « œuvre » littéraire ou artistique : il se borne à définir ce qu'on entend par œuvre « littéraire », à l'article XI. 172 §1^{er}: « *Par œuvres littéraires, on entend les écrits de tout genre, ainsi que les leçons, conférences, discours, sermons ou toute autre manifestation orale de la pensée. Les discours prononcés dans les assemblées délibérantes, dans les audiences publiques des juridictions ou dans les réunions politiques, peuvent être librement reproduits et communiqués au public, mais à l'auteur seul appartient le droit de les tirer à part* ». L'article 2.1 de la Convention de Berne du 9 septembre 1886 reprend par contre une définition de ce qu'on entend par « œuvre » littéraire ou artistique⁸, et mentionne ensuite une liste non exhaustive d'objets pouvant être qualifiés d'œuvres.

Afin d'être protégée, une œuvre doit réunir les caractéristiques suivantes⁹:

- l'œuvre doit constituer une création originale de l'esprit de son auteur ;
- l'œuvre doit faire l'objet d'une mise en forme.

Nous reviendrons *infra* sur ces deux conditions, lorsque nous aborderons le champ d'application du régime fiscal des droits d'auteur. Nous reviendrons également plus en détail sur la notion d' « œuvres » littéraires ou artistiques.

2.1.2 Régime fiscal des revenus issus de la cession ou concession de droits d'auteur ou droits voisins

2.1.2.1 Principe

Le siège de ce régime se trouve à l'article 17, §1^{er}, 5^o, du CIR92. Les revenus issus de la cession et de la concession des droits d'auteurs et des droits voisins sont qualifiés de revenus mobiliers¹⁰ :

« § 1er Les revenus des capitaux et biens mobiliers sont tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir : (...)

5^o. les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger ».

Ces revenus mobiliers bénéficient d'une taxation à un taux distinct avantageux en vertu de l'article 171, §1^{er}, 2^obis, du CIR92. Ce taux s'élève à 15% de leur montant net. La taxe est perçue par voie de précompte mobilier (article 269, §1^{er}, 4^o CIR92). Le redevable du précompte est le débiteur des revenus issus des droits d'auteur¹¹.

⁸ « *Toutes les productions du domaine littéraire, scientifique et artistique, quel qu'en soit le mode ou la forme d'expression, telles que : les livres, brochures et autres écrits; les conférences, allocutions, sermons et autres œuvres de même nature; les œuvres dramatiques ou dramatico-musicales; les œuvres chorégraphiques et les pantomimes; les compositions musicales avec ou sans paroles; les œuvres cinématographiques, auxquelles sont assimilées les œuvres exprimées par un procédé analogue à la cinématographie; les œuvres de dessin, de peinture, d'architecture, de sculpture, de gravure, de lithographie; les œuvres photographiques, auxquelles sont assimilées les œuvres exprimées par un procédé analogue à la photographie; les œuvres des arts appliqués; les illustrations, les cartes géographiques, les plans, croquis et ouvrages plastiques relatifs à la géographie, à la topographie, à l'architecture ou aux sciences.* »

⁹ J. VAN THEMISCHE, « La taxation des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins », *Pacioli*, n°387, 2014, p. 1.

¹⁰ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *J.D.F.*, 2018/7-8, p. 196.

¹¹ S. WATELET, « Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur: dix ans déjà ! », *R.G.F.C.P.*, 2018/9, p. 35.

Néanmoins, une autre disposition importante intervient. Il s'agit de l'article 37, alinéa 1^{er} du CIR92. Cet article énonce que les revenus issus de droits d'auteur sont considérés comme des revenus professionnels dans le cas où les avoirs à l'origine des revenus sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire¹². Un conflit potentiel de qualification des revenus issus des droits d'auteur pourrait ainsi se produire, conflit entre une qualification à titre de revenus mobiliers ou à titre de revenus professionnels.

Il est évidemment plus intéressant pour le contribuable de bénéficier de la qualification à titre de revenus mobiliers de ses revenus de droits d'auteur, ces derniers bénéficiant d'une taxation distincte réduite et évitant l'application de cotisations sociales sur les sommes perçues, au contraire d'une qualification à titre de revenus professionnels.

Cette affirmation est néanmoins tempérée par le second alinéa de l'article 37, qui énonce que, jusqu'à un montant annuel forfaitaire de 37.500 euros (montant indexé à 62.550 euros pour l'exercice d'imposition 2022, revenus 2021), les revenus issus de droits d'auteur conserveront dans tous les cas leur qualification de revenus mobiliers. Cet alinéa a vocation à diminuer les litiges qui pourraient résulter d'un conflit de qualification des revenus de droits d'auteur¹³.

En d'autres termes, si les revenus dépassent ce plafond de 37.500 euros, le conflit potentiel de qualification ressurgira. Il appartiendra alors à l'Administration fiscale de démontrer que le contribuable a affecté les avoirs à l'origine des droits d'auteur à l'exercice de son activité professionnelle, si elle désire requalifier les revenus en revenus professionnels¹⁴. Nous devons impérativement souligner que cette requalification ne peut être automatique en cas de dépassement du forfait¹⁵. Par ailleurs, si le dépassement du forfait avait lieu mais que les revenus issus de droits d'auteur conservent leur qualité de revenus mobiliers, la taxation distincte ne sera plus de 15% mais de 30% de la tranche des revenus qui dépasse le plafond, en vertu de l'article 269, 4^o, du CIR92.

Si ce pallier de 37.500 euros, certes indexé, peut sembler assez rapidement atteint en pratique, il convient de mentionner que ce montant se base sur les revenus nets et non bruts issus des droits d'auteur. Ainsi, un forfait de frais est prévu par le législateur et va être déduit des revenus bruts issus des droits d'auteur. Les montants à déduire sont les suivants¹⁶ : 50% de la première tranche de 10.000 euros (indexée à 16.680 euros pour l'exercice d'imposition 2022) , 25% de la deuxième tranche de 10.000 euros à 20.000 euros (indexée pour des montants de 16.680,01 à 33.360 EUR pour l'exercice d'imposition 2022).

En ce qui concerne la dernière tranche allant de 20.000 à 37.500 euros, une partie de la doctrine considère que le forfait général de 15%, applicable normalement aux revenus mobiliers en vertu

¹² S. WATELET, « La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins », *B.J.S.*, 2021/664, p. 8.

¹³ S. WATELET, « La fiscalité des droits d'auteur et des droits voisins : état des lieux », *Rev. gén. fisc.*, 2015/4, p. 8.

¹⁴ S. WATELET, « La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins », *op.cit.*, p. 8.

¹⁵ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *op.cit.*, p. 198.

¹⁶ Article 4 A .R ./C .I .R . 92 ; A . RAYET, C . KATZ, « Les droits d'auteur et les droits voisins dans l'article 17 du C .I .R . », *R.G.C.F.* , 2009/5, p. 378.

de l'article 3 de l'A.R./CIR92¹⁷, est d'application¹⁸. Cette doctrine semble néanmoins prendre le contre-pieds des travaux préparatoires de loi de 2008 qui énoncent qu'aucuns frais ne seront déductibles au-delà de la deuxième tranche¹⁹. Le reste de la doctrine reste muette sur le sujet, préférant simplement mentionner les deux avis contraires que nous venons d'exposer.

En ce qui concerne les obligations déclaratives du contribuable, celui-ci devra impérativement mentionner dans sa déclaration fiscale les revenus issus des droits d'auteur qu'il va percevoir, en ce compris la partie inférieure au pallier de 37.500 euros²⁰. En effet, si le précompte mobilier perçu sur ces revenus était libératoire lors de l'adoption de la loi du 16 juillet 2008, il ne l'est plus depuis le 1^{er} janvier 2012²¹.

Nous ne pouvons terminer cette section sans une illustration pratique d'un calcul de revenus issus de droits d'auteur pour un salarié. A l'issue de nos recherches, nous avons trouvé une illustration assez claire dans la doctrine²² que nous avons décidé d'adapter avec les montants de référence applicables pour l'exercice d'imposition 2022 :

Rémunération (annuelle) brute liée à la concession de droits d'auteur	20.000,00 euros
Cotisation de sécurité sociale (13,07%) ²³	2.614 euros
Montant brut pour le calcul du précompte mobilier	17.386 euros
Frais forfaitaires = 50% de 16.680 euros + 25% de 706 euros	8.340 euros + 176,50 euros = 8.516,50 euros
Base imposable des droits d'auteur (17.386 euros – 8.516,50 euros)	8.869,50 euros
Précompte mobilier (15%) de 8.869,50 euros	1.330,43 euros
Revenu net droits d'auteur	16.055,47 euros

¹⁷ Cet article 3 énonce : « Pour la détermination du revenu net de la location, de l'affermage, de l'usage[1], de la concession de tous biens mobiliers et de droits d'auteur]1, les frais exposés en vue de l'acquisition ou de la conservation de ce revenu sont, à défaut d'éléments probants, fixés forfaitairement à 15 p.c. du montant brut, lorsque le bénéficiaire est :

1°

un habitant du royaume ou une société, association, établissement ou organisme quelconque ayant en Belgique 2[...] son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et que ces biens ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle dudit bénéficiaire;

2°

un non-résident visé à l'article 227, du Code des impôts sur les revenus 1992, et que ces biens ne sont pas affectés par ce non-résident à l'activité professionnelle qu'il exerce dans un établissement situé en Belgique. »

¹⁸ Voir notamment : S. SCARNA, «Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur: la fin des controverses», *C&FP*, n° 8/2008, p. 301; J. VAN THEMSCHE, *op.cit.*, p. 3.

¹⁹ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, *Doc. Parl.*, Sén., sess. extr. 2007, n° 4-119/3, *cfr.* justification concernant la modification de l'article 3 : « Aucun frais forfaitaire n'est calculé (et déductible) sur la tranche de revenus excédant 20 000 EUR. ».

²⁰ A. RAYET, «Le précompte mobilier sur les droits d'auteur n'est plus libératoire », *Sem. Fisc.*, 2012/21, n° 46, p. 4.

²¹ Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, *M.B.*, 30 décembre 2011.

²² A. BORTOLOTTI, « Les avocat(e)s sont-ils(elles) fiscalement des auteurs ? », *Man. Lawyer*, 2020/3-4, p. 17.

²³ La question de l'applicabilité des cotisations sociales à des revenus issus de droits d'auteur a fait couler beaucoup d'encre et a fait l'objet de différentes décisions rendues pour la jurisprudence belge. Nous ne rentrons pas dans les détails de ce sujet dans le présent travail. En synthèse, ces revenus sont soumis à cotisations sociales s'ils sont perçus en exécution d'un contrat de travail. Lorsqu'ils sont perçus par un indépendant, ils échappent à toutes cotisations sociales. Cette différence de traitement a été justifiée par la Cour constitutionnelle. Nous renvoyons à la note suivante qui résume bien la situation actuelle : A. Joachimowicz, « [Le régime de sécurité sociale des revenus de droits d'auteur et droits voisins perçus par un artiste salarié] Note sous Cour constitutionnelle, 19 juillet 2018, n° 102/2018 », *A&M*, 2020/2-3, p. 356-358.

Une dernière précision nous paraît nécessaire. Celle-ci concerne les indemnités qu’obtiendrait un auteur à l’occasion d’un recours en justice, à la suite d’une atteinte envers ses droits moraux par un tiers. Si ces indemnités trouvent leur source dans une décision judiciaire détaillée, elles ne seront pas imposables. Elles ne seront ni qualifiées de revenus mobiliers, ni de revenus professionnels²⁴.

2.1.2.2 Champ d’application matériel du régime fiscal des revenus issus de droits d’auteur ou de droits voisins

Concernant le champ d’application matériel du régime fiscal des revenus issus de droits d’auteur, il convient d’aborder d’une part, la position de l’Administration fiscale et de la doctrine et d’autre part, celle du SDA.

Si les deux positions se recoupent quant à la question de savoir si oui ou non les revenus visés peuvent être considérés comme des droits d’auteur, la position du SDA est en réalité plus systématique que celle adoptée par l’Administration fiscale et la doctrine. Certains auteurs considèrent d’ailleurs la position du SDA comme étant la plus correcte²⁵.

2.1.2.2.1 Position de l’Administration et la doctrine

La position de l’Administration qui est reprise par la doctrine repose sur une circulaire du 4 septembre 2014²⁶. L’article 17, §1^{er}, 5^o comprend deux conditions principales²⁷, à savoir, d’une part, l’existence d’une œuvre protégée par le droit d’auteur ou d’une prestation artistique protégée par les droits voisins et d’autre part, l’existence d’un transfert (à titre onéreux) de tout ou partie des droits patrimoniaux respectivement de l’auteur ou de l’artiste à un tiers, afin de permettre à ce tiers d’exploiter l’œuvre ou la prestation protégée. Ici encore, nous n’aborderons que les droits d’auteur.

a) Une œuvre protégée par le droit d’auteur

Une œuvre est protégée par le droit d’auteur si elle réunit trois conditions²⁸:

- 1) Il doit s’agir d’une « œuvre » littéraire ou artistique ;
- 2) L’œuvre doit être « originale » ;
- 3) L’œuvre doit avoir été mise en forme.

Si nous avons déjà abordé brièvement ces conditions lors de la partie relative aux notions²⁹ liminaires, il convient de les expliquer plus en détail.

²⁴ S. WATELET, « La fiscalité des droits d’auteur et des droits voisins : état des lieux », *op.cit.*, p. 16.

²⁵ J. KEUSTERMANS,, P. BLOMME, EN E.D’HAUWE, « Auteursrechten en inkomstenbelastingen Beschouwingen vanuit de auteursrechtpraktijk », T.F.R., 2016/2, nr. 494, p. 65.

²⁶ Circulaire AG Fisc N° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) du 4 septembre 2014.

²⁷ S. WATELET, «Le régime de taxation forfaitaire des droits d’auteur: dix ans déjà !», *op.cit.*, p. 26.

²⁸ *Ibid*, p. 26.

²⁹ Cfr *supra*, p. 5-6 de ce travail.

1) Il doit s'agir d'une « œuvre » littéraire ou artistique

Ni le droit national belge, à travers le CDE, ni le droit européen, à travers ses directives d'harmonisation, ne donnent une définition de qu'on entend par « œuvre » littéraire ou artistique. Nous pouvons, en revanche, trouver une réponse à cette question au sein de l'article 2, §1^{er}, de la Convention de Berne³⁰. À la lecture de cet article, il est acquis que cette notion comprend « toutes les productions du domaine littéraire, scientifique ou artistique, quel qu'en soit le mode ou la forme d'expression » (nous soulignons).

À la lecture de cette définition, nous constatons que la notion d'« œuvre » littéraire ou artistique doit être entendue dans un sens particulièrement large. Ainsi, la protection conférée par le droit d'auteur n'englobe pas seulement des œuvres créées dans un cadre artistique. Les œuvres scientifiques, informationnelles ou fonctionnelles sont susceptibles, elles-aussi, d'être protégées par le droit d'auteur³¹.

L'intitulé de l'article de la Convention de Berne, dénommé « œuvres littéraires et artistiques » est donc trompeur. Nous ne pourrions que recommander au législateur de requalifier cet intitulé par « œuvres littéraires, scientifiques et artistiques » afin d'effacer toute confusion sur la portée de cette définition.

En ce qui concerne les programmes d'ordinateur, le législateur belge a précisé au sein de l'article XI.294 du CDE qu'ils étaient eux aussi protégés par le droit d'auteur³².

2) L'œuvre doit être « originale »

Cette condition d'originalité s'apprécie de manière très casuistique. Si un conflit quant à cette condition intervient, le juge en charge du litige devra apprécier cette notion d'originalité sur base d'éléments factuels.

La Cour de justice amène des éclaircissements quant à la notion d'originalité d'une œuvre. Dans un arrêt *Infopaq International*³³, elle a précisé ce qu'elle entendait par une œuvre « originale ». Pour elle, peut être considérée comme originale « une création intellectuelle propre à son auteur »³⁴. Dans un arrêt *Painer*, la Cour a précisé que l'œuvre, pour être considérée comme une création intellectuelle de son auteur, doit « refléter la personnalité de son auteur »³⁵.

Ces principes avancés par la Cour restent néanmoins très vagues, ce qui fait du critère d'originalité de l'œuvre un critère assez débattu dans la pratique.

³⁰ Convention de Berne du 9 septembre 1886 pour la protection des œuvres littéraires et artistiques.

³¹ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *op.cit.*, p. 201.

³² *Ibid.*, p. 202.

³³ C.J.U.E., 16 juillet 2009, *Infopaq International*, C-5/08. Consulté le 28 mars 2021, disponible sur www.eur-lex.europa.eu.

³⁴ *Ibid.*, point 37.

³⁵ C.J.U.E., 1^{er} décembre 2011, *Painer*, C-145/10, point 88. Consulté le 28 mars 2021, disponible sur www.eur-lex.europa.eu.

3) L'œuvre doit avoir été mise en forme

Une idée n'est pas protégeable en soi³⁶. Une œuvre doit impérativement prendre une forme qui est perceptible par les sens de l'Homme. La mise en forme ne doit pas nécessairement intervenir sur un support matériel, tangible ou durable. En effet, et grâce à l'évolution technologique de notre société, les auteurs peuvent désormais créer des œuvres dont les formes sont changeantes³⁷.

Nous devons préciser que les œuvres orales peuvent être également protégées, puisqu'elles sont perceptibles par un des sens de l'Homme (en l'occurrence, l'ouïe)³⁸.

b) L'existence d'un transfert (à titre onéreux) de tout ou partie des droits patrimoniaux respectivement de l'auteur à un tiers

Il est également nécessaire que les droits patrimoniaux portant sur l'œuvre, les droits d'auteur, soient cédés ou concédés par l'auteur. Il convient en effet de différencier les droits moraux de l'auteur, qui sont inaliénables, de ses droits patrimoniaux, qui sont quant à eux cessibles et transmissibles³⁹.

En effet, l'article XI.167 du CDE énonce : « § 1er. Les droits patrimoniaux sont mobiliers, cessibles et transmissibles, en tout ou en partie, conformément aux règles du Code civil. Ils peuvent notamment faire l'objet d'une aliénation ou d'une licence simple ou exclusive. À l'égard de l'auteur, tous les contrats se prouvent par écrit. » (nous soulignons)

Le transfert des droits patrimoniaux émanant des droits d'auteur doit se faire par voie de « cession » ou de « concession ». La distinction entre ces deux notions peut s'avérer complexe, raison pour laquelle les deux notions sont traitées de façon identique par la loi du 16 juillet 2008.⁴⁰ Elle n'est d'ailleurs que peu abordée par la doctrine néerlandophone, les auteurs néerlandophones estimant que les termes « cession ou concession » ont été malencontreusement traduits par « cessie en concessie »⁴¹. Ces deux concepts ne sont pas non plus abordés par la loi du 16 juillet 2008.

De son côté, la doctrine francophone considère que les notions de « cession » et « concession » s'entendent selon leur sens de droit commun⁴². La notion de « cession » signifie que la propriété des droits d'auteur, ou une partie de celle-ci, a été transférée de manière définitive à un tiers, au contraire de la notion de « concession » où les droits d'auteur sont donnés en location à un tiers.

³⁶ J.KEUSTERMANS, J.BLOMME, M.FLAMME, « Auteursrecht – Capita Selecta », Larcier, 2015, p. 24.

³⁷ S. WATELET, « La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins », *op.cit.*, p. 8.

³⁸ Article XI.172 § 1er CDE.

³⁹ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *op.cit.*, p. 204.

⁴⁰ J. AUTENNE, G. ADANT, « Fiscalité de la cession et de la concession de droits intellectuels », *Droit, Économie et Valeurs*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 573.

⁴¹ J.KEUSTERMANS, P.BLOMME, EN E. D'HAUWE., « Auteursrechten en inkomstenbelastingen Beschouwingen vanuit de auteursrechtpraktijk », T.F.R., 2016/2, nr. 494, p. 72 : « O.i. zijn de termen "cessie" en "concessie" uit het Franstalig wetsvoorstel van de heer Monfils (MR) op een ongelukkige wijze letterlijk vertaald als "cessie" en "concessie" ».

⁴² J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *op.cit.*, p. 204.

Ce transfert des droits patrimoniaux doit être établi au sein d'une convention particulière prévoyant que l'auteur cède ou concède ses droits d'auteur. La cession ou la concession peut être prévue dans le contrat principal (de travail ou d'entreprise), dans une convention distincte ou un avenant. Elle peut même théoriquement être orale, sous réserve de toutes les difficultés que cela représente en matière probatoire, puisque l'écrit fait en principe foi entre parties⁴³. Par ailleurs, en matière de droits d'auteur, une preuve écrite est toujours nécessaire, comme en témoigne l'article XI.167 CDE : « *A l'égard de l'auteur, tous les contrats se prouvent par écrit.* »

Nous reviendrons *infra*⁴⁴ sur la problématique de l'écrit dans le cadre de la validité de la convention de cession et de la preuve de cette convention.

Il est également nécessaire que ce transfert soit effectué à titre onéreux. Les auteurs doivent en effet pouvoir obtenir une rémunération appropriée pour l'utilisation de leurs œuvres⁴⁵. La contrepartie peut être une somme globale forfaitaire fixe, mensuelle ou annuelle. Il n'est pas exigé que la contrepartie de la cession de droits d'auteur corresponde à un pourcentage de profits générés ni qu'elle dépende de l'exploitation, encore moins, par exemple, du succès de la vente des œuvres créées par l'auteur⁴⁶.

La question relative au montant de la rémunération obtenue en contrepartie de la cession ou concession de droits d'auteur n'est pas abordée dans la loi du 16 juillet 2008. Afin d'être certain qu'une rémunération ne tombe pas dans le champ d'application de l'article 344 §1^{er} du CIR92 et soit ainsi qualifiée d'abusives, l'obtention d'un ruling auprès du Service des Décisions Anticipées est fortement recommandée. Le SDA pourra ainsi confirmer que la contrepartie financière prévue par les parties pour la cession ou concession des droits d'auteur n'est pas excessive et ne risque pas une requalification par l'administration fiscale à titre de revenus professionnels.

Dans la pratique, les parties qui désirent mettre en place une rémunération pour cession ou concession de droits d'auteur procéderont en deux temps.

Les parties analyseront dans un premier temps les décisions rendues par le SDA dans des cas analogues. Il existe en effet pléthore de décisions rendues par le SDA qui sont relatives aux droits d'auteur. Ces décisions sont publiques. Il est généralement aisé de déduire les montants de rémunération acceptés par le SDA en fonction des activités des auteurs⁴⁷.

Dans un deuxième temps, les parties introduiront leur propre demande de décision anticipée en proposant au SDA une rémunération qui s'inscrit dans la continuité des décisions que l'institution a déjà rendues, en tenant comptes des particularités de leur propre demande afin d'ajuster à la hausse ou à la baisse cette rémunération. Nous y reviendrons lorsque nous discuterons de la position du SDA afin de déterminer l'applicabilité du régime de l'article 17 §1^{er}, 5^o, du CIR92 aux revenus du contribuable.

⁴³ A. SCHEYVAERTS, «La fiscalité des droits d'auteur appliquée aux professions libérales», *Pli juridique*, 2018/46, p. 20.

⁴⁴ Cfr *infra*, p. 20 et 25 du présent travail.

⁴⁵ Directive 2001/29 sur l'harmonisation de certains aspects du droit d'auteur et des droits voisins dans la société de l'information, JO L 167, considérant n° 10.

⁴⁶ A. SCHEYVAERTS, «La fiscalité des droits d'auteur appliquée aux professions libérales», *op.cit.*, p. 20.

⁴⁷ S. WATELET, «Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur: dix ans déjà !», *op.cit.*, p. 30.

2.1.2.2.2 Position du SDA

Comme nous l'avons déjà énoncé *supra*, le SDA joue un rôle fondamental en matière de droits d'auteur. En effet, un contribuable qui désire s'assurer que les revenus qu'il va percevoir peuvent être qualifiés de revenus issus de droits d'auteur (et sont ainsi considérés comme revenus mobiliers bénéficiant d'un régime fiscal avantageux) va très généralement tenter d'obtenir un ruling lui permettant de « cristalliser » sa situation fiscale.

L'examen du SDA, afin de déterminer l'appartenance de revenus au régime prévu à l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR92, s'opère toujours en trois étapes⁴⁸. Nous les passons en revue ci-après.

1) L'œuvre qui a permis au contribuable d'acquérir des revenus est-elle une œuvre protégée (par le droit d'auteur) ?

Pour cette première étape, le SDA se fonde sur les dispositions du livre XI du CDE et de l'article 2 §1^{er} de la Convention de Berne afin de déterminer si l'œuvre en question peut, dans le cadre d'une demande de décision anticipée, être considérée comme une œuvre « littéraire ou artistique » au sens de ces dispositions.

Ensuite, le SDA rappelle les deux autres conditions permettant de jouir de la protection des droits d'auteur : l'œuvre doit être originale et s'incarner sous une forme communicable au public.

2) Les droits patrimoniaux sur l'œuvre ont-ils été cédés ou concédés ?

Le SDA précise que les notions de « cession et concession » s'entendent selon leur signification de droit commun. Nous remarquons donc que le SDA interprète de la même manière que la doctrine ces deux notions.

3) Les revenus découlent-ils de la cession ou de la concession de ses droits patrimoniaux sur l'œuvre ?

Le SDA se penche enfin sur la contrepartie financière obtenue par le contribuable en échange de la cession ou concession des droits d'auteur. Il énonce ainsi systématiquement⁴⁹ :

« Afin de déterminer si les revenus découlent d'une cession ou d'une concession des droits pécuniaires sur l'œuvre, il convient d'apprécier les éléments de droit et de fait propres à chaque cas, sachant qu'il conviendra, le cas échéant, de distinguer:

- d'une part, la rétribution de la prestation de l'auteur ou de l'artiste, c'est-à-dire les revenus obtenus en contrepartie de l'exercice de son art, de l'activité même qui crée, le cas échéant, l'œuvre littéraire ou artistique. Cette rétribution est en principe imposable à titre de revenus professionnels;

⁴⁸ J.KEUSTERMANS, P.BLOMME, EN E. D'HAUWE., « Auteursrechten en inkomstenbelastingen Beschouwingen vanuit de auteursrechtpraktijk », *op.cit.*, p. 65.

⁴⁹ Nous retrouvons cette analyse au fil des années, cfr. D.A. no 2014.317 du 29 juillet 2014, considérant 16 ; D.A. no 2016.700 du 21 février 2017, considérant n°26 ou encore D.A. n° 2019.0275 du 2 juillet 2019 point n°38.

- *d'autre part, la rétribution résultant de la cession ou de la concession à un tiers de droits d'auteur, droits voisins ou de licences légales et obligatoires afférents à une œuvre littéraire et artistique* ».

Le SDA va donc analyser la convention de cession ou concession de droits d'auteur afin de regarder si la ventilation proposée entre les revenus mobiliers et revenus professionnels n'est pas disproportionnée, dans le cas où le contribuable aurait prévu dans la convention une rémunération pour cession ou concession de droits d'auteur excessive.

Évidemment, le SDA prête une attention particulière à chaque cas d'espèce et aux éléments de faits entourant ces cas, puisque la répartition entre revenus mobiliers et revenus professionnels sera différente en fonction des éléments présentés. Le SDA prête notamment attention aux éléments suivants⁵⁰ :

- *« Au(x) domaine(s) d'activité de l'auteur concerné ainsi que sa(ses) spécialité(s);*
- *À l'organisation de son travail, ses relations avec l'éventuel débiteur de droits d'auteur;*
- *Au mode de rémunération appliqué et les critères retenus pour fixer celle-ci;*
- *Au remboursement éventuel des frais supportés par l'auteur* ».

2.1.2.3 Champ d'application personnel du régime fiscal des revenus issus de droits d'auteur et de droits voisins

Le champ d'application personnel du régime fiscal issu des revenus de droits d'auteur est large. Si bien souvent le bénéficiaire des revenus des droits d'auteur ou des droits voisins sera l'auteur personne physique ou l'artiste-interprète, il est concevable que la perception des revenus issus de droits d'auteur s'effectue via une personne morale (société ou ASBL)⁵¹.

Dans ce dernier cas, il existe deux possibilités. Soit la personne morale est elle-même titulaire des droits d'auteur, auquel cas les revenus qu'elle recevra seront taxés à l'impôt des sociétés ou à l'impôt des personnes morales. Soit la personne morale a été mandatée par l'auteur afin de percevoir les revenus issus de la cession ou concession des droits d'auteurs : dans ce cas, le solde sera reversé à l'auteur et sera taxable au titre de revenus mobiliers selon l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR92.

2.2 SITUATION ANTÉRIEURE À LA LOI DU 16 JUILLET 2008 : PROBLÉMATIQUES

2.2.1. Un problème de qualification fiscale des revenus issus de droits d'auteur

Avant l'avènement du régime fiscal spécifique concernant les revenus issus de droits d'auteur, le sort fiscal de ces revenus était pour le moins imprévisible.

⁵⁰J.,FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après — Seconde partie », *J.D.F.*, 2018/9-10, p. 262. Voir D.A. n° 2019.0275 du 2 juillet 2019, points n°44-45.

⁵¹ E . Esterzon, *L'imposition des artistes résidents : Principes généraux et aspects pratiques*, Waterloo, Kluwer, 2014, p. 31.

L'administration fiscale qualifiait ces revenus à différents titres : tantôt à titre de revenus professionnels, tantôt à titre de revenus mobiliers ou encore à titre de revenus divers⁵². Afin de trancher quant à la qualification des revenus, l'administration fiscale appréciait trois critères : le parcours professionnel du contribuable, le statut sous lequel il exerçait son activité et la qualification civile des conventions d'auteur conclues par le contribuable⁵³.

Malgré ces différentes possibilités de qualification, l'administration privilégiait la qualité de revenus de professionnels (article 23 CIR92). Pour elle, malgré le caractère mobilier des droits d'auteur, ces droits étaient étroitement liés à l'activité professionnelle de l'auteur⁵⁴.

L'administration adaptait la qualification exacte en fonction du lien unissant le contribuable et son potentiel employeur : si le contribuable était sous contrat de travail, ses revenus étaient qualifiés de « rémunérations de travailleurs ». Si le bénéficiaire était indépendant, ses revenus étaient qualifiés de « profits ou revenus d'une autre occupation lucrative ».

Le problème principal de cette qualification concernait le traitement fiscal qui était réservé aux revenus provenant de droits d'auteur : ils étaient imposés au taux progressif par tranche. La jurisprudence majoritaire de l'époque partageait le point de vue de l'administration fiscale⁵⁵.

Certains contribuables essayaient d'inscrire les revenus issus des droits d'auteur en tant que revenus divers (article 90, 1^o CIR92)⁵⁶. Toutefois, l'administration n'admettait cette pratique que si l'activité dont résultait les droits d'auteur était considérée comme occasionnelle. Ces revenus étaient alors imposés distinctement à un taux de 33%.

La doctrine de l'époque était assez critique vis-à-vis des prises de position de l'administration⁵⁷.

De son côté, la doctrine soutenait quant à elle que les revenus issus de la concession des droits d'auteur devaient être qualifiés de revenus mobiliers sur base de l'ancienne mouture de l'article 17, §1^{er}, 3^o du CIR92⁵⁸. En ce qui concerne la cession, la doctrine estimait que les revenus issus de la cession de droits d'auteur constituaient soit des revenus professionnels, dans le cas où cette cession opérait dans un contexte professionnel, soit des revenus divers⁵⁹.

2.2.2 Un problème lié au statut d'auteur

De nombreux risques liés aux professions artistiques et plus particulièrement aux auteurs ont été mis en exergue lors de la mise en place de la loi du 16 juillet 2008⁶⁰.

⁵² Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, développements, *Doc. parl.*, Sén., 2006-2007, séance du 26 juillet 2007, n^o 4-119/1, p. 4-5.

⁵³ *Ibid.*, p. 5.

⁵⁴ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *op.cit.*, p. 208.

⁵⁵ *Ibid.*, p. 209.

⁵⁶ E. TRAVERSA, V. DECKERS, « La réforme des droits d'auteur », *J.T.*, 2009, p. 335.

⁵⁷ Voir notamment : L. MAES, N. PLETS, *Handboek Personenbelasting* 2008, Kluwer, 2008, p. 532.

⁵⁸ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *op.cit.*, p. 209.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 210.

⁶⁰ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, développements, *Doc. parl.*, Sén., 2006-2007, séance du 26 juillet 2007, n^o 4-119/1, *op.cit.*, p. 3.

Un auteur peut tout d'abord voir sa créativité mise à mal lorsqu'il est, par exemple, dans une période où il fait face à des problèmes personnels.

L'auteur doit également faire face au risque qui concerne le succès de son œuvre : il se peut en effet que l'œuvre ne rencontre pas le succès escompté. L'auteur risque gros dans ce cas, puisqu'il aura souvent investi un grand nombre d'heures de travail pour ne récolter qu'une maigre compensation financière.

Un autre danger concerne l'alternance entre périodes d'activité et périodes de création, l'auteur ne disposant d'aucune rentrée financière pendant la période de création de son œuvre. Combiné avec l'incertitude liée au succès de l'œuvre, il en résulte qu'un auteur pourrait être amené à mettre fin à sa carrière, après avoir dans un premier temps passé des semaines ou des mois sans rentrée financière afin de terminer son œuvre et, dans un second temps, en ne récoltant que de maigres rentrées financières a posteriori, son œuvre ne plaisant pas au public.

Au niveau fiscal, nous avons vu *supra* que l'administration avait tendance à privilégier la qualification des revenus issus de droits d'auteur comme étant des revenus professionnels, ainsi soumis à la taxation à un taux progressif. Le problème est que cette taxation à un taux progressif se combine très mal avec les inconvénients liés au statut d'auteur et surtout avec le risque concernant l'alternance entre périodes d'activité et périodes de création.

Prenons un exemple : un programmeur informatique indépendant décide de se consacrer pendant une année entière à la conception et au développement d'une application web qu'il proposera ensuite à la vente l'année qui suit. L'année de la mise en vente, de nombreuses entreprises se montrent intéressées par cette application, ce qui provoque d'énormes rentrées financières dans le chef du programmeur informatique. Lors de l'année de conception, le programmeur ne sera pas taxé, puisqu'il ne disposera d'aucune rentrée financière. Le programmeur subira par contre une taxation très élevée l'année de la vente du programme.

Nous remarquons donc un déséquilibre flagrant au niveau de la taxation subie par le programmeur.

2.2.3 La mise en place d'un nouveau régime quant à la fiscalité des droits d'auteur avec la loi du 16 juillet 2008 : une véritable solution ?

Nous avons mis en exergue les deux problématiques principales qu'il convenait de solutionner avec le nouveau régime fiscal entourant les revenus issus de la cession ou concession de droits d'auteur.

Concernant la problématique relative à la qualification des revenus issus de la cession ou concession droits d'auteur, nous pouvons affirmer que cette dernière est en partie résolue.

En partie seulement puisque le régime instauré par la loi du 16 juillet 2008 ne concerne pas les prestations en tant que telles des auteurs (qui continuent ainsi de qualifier de revenus professionnels) mais uniquement les revenus issus de la cession ou concession de leurs droits

patrimoniaux sur l'œuvre qu'ils ont créés à un tiers⁶¹. Ainsi, une dichotomie de qualification subsiste.

Par ailleurs, nous avons vu que la présomption de qualification à titre de revenus mobiliers des revenus issus de la cession ou concession des droits d'auteur est limitée à un montant de 37.500 euros (indexé)⁶². Au-delà, la possibilité de qualification à titre de revenus professionnels ressurgit.

Il est regrettable que cette problématique ne soit solutionnée qu'en partie, puisque le législateur s'était fixé comme objectif majeur de régler la question liée à la qualification des revenus issus de droits d'auteur. Les travaux préparatoires relatifs à loi du 16 juillet 2008 indiquent d'ailleurs⁶³ :

« La présente proposition de loi poursuit deux objectifs :

- (...)
- *d'autre part, clarifier et simplifier les règles d'imposition de ces revenus au niveau de leur qualification, ensuite au niveau des forfaits de frais déductibles, enfin au niveau du paiement anticipé de l'impôt par voie de précompte mobilier.* » (Nous soulignons).

En ce qui concerne la problématique liée au statut précaire de l'auteur, le législateur avait également pour objectif de la solutionner grâce à la loi du 16 juillet 2008⁶⁴:

« La présente proposition de loi poursuit deux objectifs :

- *d'une part, imposer les redevances de droits d'auteur et de droits voisins en éliminant le surcoût financier qu'ils subissent et qui découle de leur caractère irrégulier et aléatoire;* (Nous soulignons)
- (...)

Cet objectif est à notre sens atteint, dans la mesure où les revenus issus de droits d'auteur sont qualifiés de revenus mobiliers. Une taxation distincte à un taux de 15% permet de taxer les revenus irréguliers de l'auteur de manière uniforme, sans que l'auteur doive faire face à la progressivité de l'impôt, ce qui serait le cas si ses revenus étaient qualifiés de revenus professionnels.

⁶¹ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *op.cit.*, p. 214.

⁶² Ce plafond de 37.500 euros qui se retrouve dans notre code est en réalité le montant désindexé qui a été décidé par les parlementaires pour l'année 2009 (revenus 2008) et qui était de 50.000 euros. Rien dans les travaux préparatoires n'indique pourquoi c'est ce montant et pas un autre qui a été choisi. Par contre, ce plafond a été contesté par le parlementaire P.Monfils, ce dernier estimant que peu de déclarations fiscales dépasseront dans les faits ce plafond et que cela rajoute ainsi de la complexité pour une minorité de cas, puisque la qualification de revenus professionnels va ressurgir au moment du dépassement du plafond. Aucun plafond à la qualification de revenus mobiliers n'aurait dû être instauré selon lui. (voir : Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, développements, *Doc. parl.*, Sén., 2006-2007, séance du 26 juillet 2007, n° 4-119/5, point 4.).

⁶³ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, développements, *Doc. parl.*, Sén., 2006-2007, séance du 26 juillet 2007, n° 4-119/1, *op.cit.*, p. 6.

⁶⁴ *Ibid*, p. 6.

3. Fiscalité des droits d'auteur : applications pratiques

Dans la première partie de ce travail, nous nous sommes attardés sur une description théorique du régime fiscal entourant les droits d'auteur afin de bien comprendre celui-ci. Nous avons également abordé les problématiques qui entouraient les revenus issus de droits d'auteur et qui justifiaient l'adoption de la loi du 16 juillet 2008.

Cette seconde partie se veut plus pratique. Comme mentionné dans l'introduction, le régime fiscal des revenus issus de droits d'auteur s'est construit grâce à la multitude des décisions rendues par le SDA en la matière. Pour certaines professions, le SDA leur refuse encore et toujours l'application du régime fiscal des droits d'auteur. Pour d'autres, la position du SDA a évolué au fil du temps.

Il est par ailleurs fondamental pour un contribuable qui souhaiterait bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur de s'inspirer des limites fixées par le SDA pour un cas similaire au sien, en ce qui concerne la ventilation entre revenus professionnels et mobiliers⁶⁵. Ainsi, le contribuable ne devra pas, sauf exception, demander un pourcentage supérieur à ce qui est communément admis par le SDA en tant que revenus issus de droits d'auteur.

Dans cette seconde partie, nous aborderons tout d'abord un cas qui ne pose aucun problème avec un exemple tiré de notre pratique professionnelle : celui des programmeurs et développeurs informatiques. Nous discuterons ensuite de trois professions ayant fait l'objet de nombreuses discussions auprès du SDA mais aussi en jurisprudence à savoir : les architectes, les photographes et les avocats. Nous verrons enfin comment la position du SDA a évolué à l'égard de ces professions.

3.1. APPLICATION DU RÉGIME FISCAL DES DROITS D'AUTEUR AUX PROGRAMMEURS ET DÉVELOPPEURS INFORMATIQUES : EXEMPLE TIRÉ DE NOTRE PRATIQUE PROFESSIONNELLE

Une entreprise belge active dans la création d'applications digitales permettant la commercialisation de places de parking a décidé de mettre en place une rémunération sous la forme de droits d'auteurs pour certains membres de son personnel. Elle nous a consulté afin d'introduire une demande de ruling auprès du SDA, dans le but de déterminer si, oui ou non, le personnel concerné pouvait bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur et le cas échéant, avec quelle ventilation entre les revenus professionnels et mobiliers.

Les applications digitales développées par l'entreprise en question nécessitent l'intervention de programmeurs et développeurs informatiques. Ces informaticiens travaillent pour l'entreprise soit en tant que salariés personnes physiques, soit comme indépendants personnes physiques, soit comme indépendants personnes morales.

Dans les lignes qui suivent, nous résumerons le *modus operandi* mis en place afin d'obtenir un ruling favorable. Ce résumé nous permettra de montrer de façon concrète comment se déroule

⁶⁵ P. COPPENS, « Fiscalité des droits d'auteur : les dix règles d'or à respecter », *B.J.S.*, 2018/602, p. 10.

une demande de ruling droits d'auteur devant le SDA. Si une demande de ruling pour des programmeurs ou développeurs ne pose pas de problème, nous entrecouperons ce résumé de notions plus théoriques, nécessaires à la bonne compréhension de la suite de ce travail, notamment lorsque nous aborderons les trois professions pour lesquelles le SDA est moins enclin à accepter une rémunération sous la forme de droits d'auteur.

Pour commencer, nous avons analysé en amont la position générale du SDA quant aux développeurs et programmeurs. Le SDA a rendu plusieurs décisions dans lesquelles les développeurs et programmeurs remplissent les trois conditions⁶⁶ exigées afin de bénéficier du régime fiscal avantageux⁶⁷.

En ce qui concerne la répartition entre les revenus qui qualifient de revenus mobiliers et bénéficient ainsi du régime avantageux et les revenus qui qualifient de revenus professionnels, nous avons, là encore, analysé la position du SDA.

Pour les travailleurs salariés de l'entreprise, nous avons constaté que le SDA accepte de manière générale que la rémunération reçue en contrepartie de la cession ou concession des droits d'auteur représente un maximum de 25% de leur enveloppes financières totales (avant retenue des cotisations sociales). Ce pourcentage doit être multiplié par un « coefficient de créativité »⁶⁸ qui équivaut à la quote-part du temps alloué par les salariés aux activités « créatives ». La manière pour déterminer cette quote-part se fait sur base des timesheets fournies par le client, reprenant le temps passé par les travailleurs sur les différentes activités « créatives ».

En ce qui concerne les travailleurs indépendants personnes physiques, la position générale du SDA est identique à celle relative aux salariés : un maximum de 25% de l'enveloppe financière allouée à un indépendant peut être considéré comme revenus de droits d'auteur⁶⁹. À nouveau, ce pourcentage doit être multiplié par un coefficient de créativité.

Dans le cas des travailleurs indépendants en personnes morales, leurs sociétés respectives recevront un maximum de 25% des montants facturés à l'entreprise, toujours multipliés par un coefficient de créativité.

À la suite de cette analyse, nous avons donc introduit une demande de pre-filing qui a débouché sur des discussions à l'issue desquelles le SDA s'est montré favorable pour qualifier un certain pourcentage de la rémunération des travailleurs de l'entreprise en tant que revenus issus de droits d'auteur. Nous avons ensuite introduit notre demande formelle de décision anticipée.

Que ce soit dans la demande de pre-filing ou la demande formelle, notre rôle consistait à démontrer au SDA que les trois conditions nécessaires afin de bénéficier des revenus issus de droits d'auteur étaient remplies.

La première condition se rapportait aux applications proposées par l'entreprise. Il devait s'agir d'œuvres protégées par les droits d'auteur. Nous avons mis en exergue l'article XI.294 du

⁶⁶ Cfr *supra*, p. 13-14 de ce travail.

⁶⁷ Voir notamment : D.A. n° 2017.706 du 21.12.2017, considérant n° 51; D.A. n° 2019.0969 du 04.02.2020, considérant n° 44 ; D.A. n° 2020.1978 du 22.12.2020 considérant n° 49.

⁶⁸ D.A. n° 2017.207 du 6 juillet 2017, considérant n° 51.1.

⁶⁹ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après — Seconde partie », *op.cit.*, p. 269.

CDE⁷⁰ qui protège par les droits d'auteur les programmes d'ordinateur en les assimilant aux œuvres littéraires au sens de l'article 2.1 de la Convention de Berne déjà abordée *supra*. Nous avons ensuite expliqué en quoi les applications proposées par l'entreprise étaient exprimées sous une certaine forme communicable au public mais aussi en quoi elles étaient considérées comme originales.

La deuxième condition exige que les droits d'auteur des travailleurs soient cédés ou concédés à l'entreprise. Nous avons fait valoir qu'un avenant serait inscrit respectivement au sein des contrats de travail pour les salariés et des contrats de prestation de services pour les indépendants.

Pour la troisième condition qui exige que des revenus découlent de la cession ou concession des droits d'auteur, nous avons déterminé ce montant de revenus conformément à une clé de répartition entre revenus mobiliers et revenus professionnels, balisée par les précédentes prises de position du SDA. A titre d'exemple, nous reprenons ci-dessous le tableau transmis dans notre demande, les fonctions exactes ayant été anonymisées :

Fonction	Coefficient de créativité	Rémunération brute (mensuelle)/ Montant facturé (mensuel)	% de droits d'auteur	Montant de la rémunération à considérer comme des droits d'auteur versés
X (travailleurs salariés)	90%	3.500 EUR	25% x 90% = 22,50%	3.500 x 22,50% = 787,50 EUR
Y (travailleurs indépendants PP)	60%	4.500 EUR	25% x 60% = 15%	4.500 x 15% = 675 EUR
Z (travailleurs indépendants PM)	80%	6.000 EUR	25% x 80% = 20%	6.000 x 20% = 1200 EUR

A l'heure actuelle, nous n'avons pas encore reçu de retour positif relatif à notre demande formelle de la part du SDA. Nous ne doutons néanmoins pas que nous l'obtiendrons puisque le SDA a réagi positivement à l'issue de la procédure de pre-filing. De manière plus générale, le cas des programmeurs et développeurs informatiques est un cas où l'obtention du régime fiscal favorable ne pose pas de problème au SDA.

⁷⁰ « Conformément à la directive 91/250/CEE du Conseil du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, les programmes d'ordinateur, en ce compris le matériel de conception préparatoire, sont protégés par le droit d'auteur et assimilés aux œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne. » (Nous soulignons).

3.2. APPLICATION DU RÉGIME FISCAL DES DROITS D'AUTEUR AUX JOURNALISTES-PHOTOGRAPHES ET PHOTOGRAPHES

3.2.1 Position de la jurisprudence : synthèse

Si la jurisprudence n'a pas abordé de manière directe de l'admissibilité du régime des droits d'auteur pour les photographes, un jugement important concernant deux photographes-journalistes a été rendu en matière de droits d'auteur. Il s'agit du jugement du Tribunal de première instance de Namur du 2 novembre 2016⁷¹.

Nous avons vu qu'une des conditions nécessaires afin de pouvoir céder ou concéder des droits d'auteur consiste en la conclusion d'une convention de cession ou de concession⁷². Nous l'avons mentionné, cette convention ne doit pas être obligatoirement écrite afin d'être valide sur le plan juridique. Par contre, en matière de preuve, un écrit est toujours exigé.

Bien qu'il ne soit nullement fait mention de l'exigence d'un écrit, ni dans la loi du 16 juillet 2008 relative aux droits d'auteur, ni dans le CDE, la circulaire du 4 septembre 2014 émise par l'administration fiscale a, de manière assez surprenante selon nous, exigé un écrit pour que la convention de cession ou de concession des droits d'auteur soit considérée comme valide⁷³ :

« 7. Sur un plan général, il convient, pour apprécier si les dispositions de l'art. 17, § 1er, 5°, CIR 92, trouvent à s'appliquer, d'observer au préalable les éléments suivants :

1) la prestation fournie a-t-elle donné lieu à la production d'une «œuvre littéraire ou artistique»?

*2) dans l'affirmative, les droits d'auteur relatifs à cette œuvre ont-ils fait l'objet d'une cession ou d'une concession à l'égard d'un tiers, ce dans le cadre d'un **contrat (écrit)** ? (Nous soulignons)*

3) enfin, le revenu rétribuant ladite cession ou concession des droits d'auteur est-il clairement spécifié dans le contrat ? »

Par ailleurs, J.Felix indique qu'en l'absence d'une convention écrite, ladite circulaire énonce que les droits d'auteur sont considérés comme étant cédés ou concédés à titre gratuit⁷⁴. Il s'agit selon nous d'une mauvaise interprétation de la circulaire.

En effet, s'il est vrai que la circulaire précise des cas dans lesquels il sera considéré que les droits d'auteur sont cédés ou concédés à titre gratuit, l'absence d'une convention écrite n'en fait pas partie. À la lecture de la circulaire, deux cas (liés) sont énoncés.

Premièrement⁷⁵, *« 11. Il est possible d'observer des situations dans lesquelles la cession ou la concession de droits d'auteur et de droits voisins est opérée à titre **gratuit**. Il sera considéré **que tel est le cas** en présence de conventions qui, nonobstant les exigences de la L 30.06.1994 (cf. notamment l'art. 3, § 1er de cette loi, relatif aux mentions nécessaires dans*

⁷¹ Civ. Namur, div. Namur (11e ch. A), 2 novembre 2016, 2014/2452/A, A&M, 2017/4, p. 407-414.

⁷² Cfr *supra*, p. 12 de ce travail.

⁷³ Circulaire AG Fisc N° 36/2014, *op.cit.*, p. 2.

⁷⁴ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après — Seconde partie », *op.cit.*, p. 286.

⁷⁵ Circulaire AG Fisc N° 36/2014, *op.cit.* p.3.

le contrat), **ne précisent pas la quotité de la rémunération** spécifiquement afférente à la cession ou à la concession de droits d'auteur ou de droits voisins. » (Nous soulignons).

Deuxièmement⁷⁶, « - si le contrat prévoit notamment une cession ou une concession de droits d'auteur ou de droits voisins, avec **mention d'une rétribution globale** (donc sans identifier la partie des revenus rémunérant ladite cession ou concession), il est considéré que les droits sont censés être cédés ou concédés **à titre gratuit**; » (Nous soulignons).

A notre estime, J.Felix se situe une étape trop loin dans le raisonnement relatif à la gratuité ou non de la cession ou de concession des droits d'auteur issus de la convention.

Ainsi, il nous apparaît que la condition de l'écrit doit être analysée au stade de l'existence de la convention de cession (toujours selon la circulaire). Si la convention n'était pas écrite, le caractère gratuit ou non de la cession des droits d'auteur issus de la convention ne se poserait pas, puisque la convention ne saurait exister sans ledit écrit. L'analyse du caractère gratuit ou non des droits d'auteur se situe dans un deuxième temps.

Cette exigence d'écrit, énoncée par la circulaire, s'est d'ailleurs vue fortement remise en question dans le jugement du 2 novembre 2016.

Ce jugement concerne deux contribuables qui rédigeaient des articles de presses et prenaient des photos pour le journal « L'Avenir ». Ils avaient conclu avec leur employeur une convention visant à céder leurs droits d'auteur au journal et avaient déclaré leurs revenus comme étant des revenus mobiliers (pour les années 2010 à 2012). En 2013, l'Administration fiscale a adressé deux avis de rectifications aux journalistes-photographes.

L'administration a contesté à titre principal le caractère d'« œuvre » des articles et photos prises par les journalistes-photographes. A titre secondaire, l'Administration a fait valoir que la convention de cession des droits d'auteur, ne prévoyant pas de ventilation entre revenus de prestations et revenus de droits d'auteur, la cession de ces droits était en réalité à titre gratuit.

En ce qui concerne le caractère d'« œuvre » des articles et photos, le Tribunal a confirmé qu'il s'agissait bien d'œuvres protégées. Même si ce n'est pas la raison principale pour laquelle nous avons choisi d'aborder ce jugement, ce dernier nous permet d'en déduire qu'il existe une jurisprudence favorable à accorder le régime des droits d'auteur aux journalistes-photographes.

Concernant la ventilation entre revenus de prestations et revenus de droits d'auteur, le Tribunal écarte la position de l'Administration et ainsi celle de la circulaire du 4 septembre 2014 en indiquant⁷⁷ : « *La circulaire administrative du 4 septembre 2014 (circulaire nr. AGFisc 36/2014 (Ci.RH.231/631.675)) relative aux revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou droits voisins précisant que si le contrat de cession ou de concession de droits d'auteur prévoit une rétribution globale (sans identifier la partie des revenus rémunérant ladite cession ou concession), il est considéré que les droits sont censés être cédés ou concédés à titre gratuit, **aboutit à exiger l'existence d'une convention écrite** pour que le bénéficiaire de droits d'auteur ou de droits voisins puisse se voir appliquer le régime instauré par la loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins. **Cette exigence aboutit à ajouter une condition au texte légal qu'il ne prévoit pas.** » (Nous soulignons).*

⁷⁶ Ibid, p. 3.

⁷⁷ Civ. Namur (div. Namur) (11e ch. A) n° 2014/2452/A, *op.cit.*, sommaire.

Ce jugement est éminemment important dans la pratique puisqu'il permet d'avancer deux éléments : d'une part, une partie de la jurisprudence a tendance à être favorable quant à l'applicabilité du régime fiscal des droits d'auteur aux journalistes-photographes. D'autre part, une partie de la jurisprudence rejette la condition de l'écrit pour la validité de la convention de cession ou concession de droits d'auteur. Il conviendra d'attendre d'autres jugements rendus par les différents tribunaux ou cours du pays afin d'en déduire une position uniforme ou non de la jurisprudence à ce sujet.

Nous évoquerons *infra* un arrêt rendu par la Cour de cassation qui semble quant à lui prendre le contre-pieds du jugement rendu par le Tribunal de première instance de Namur en ce qui concerne la condition de l'écrit pour la validité de la convention de cession ou concession de droits d'auteur.

3.2.2 Position du SDA : synthèse

La position du SDA a évolué au cours des années en ce qui concerne les journalistes-photographes et les photographes.

Dans une première décision datant de 2009⁷⁸ et rendue peu après l'entrée en vigueur de la loi du 16 juillet 2008, le SDA a refusé l'application des droits d'auteur pour un photographe de presse (aussi appelé journaliste-photographe). Pour rappel, le SDA met systématiquement en avant trois conditions afin de pouvoir bénéficier du régime des droits d'auteur :

- 1° l'œuvre qui a permis d'acquérir des revenus à l'auteur est-elle une œuvre protégée ?
- 2° les droits pécuniaires sur l'œuvre ont-ils été cédés ou concédés ?
- 3° les revenus découlent-ils de la cession ou de la concession des droits pécuniaires de l'auteur sur l'œuvre ?

Dans cette décision, il était reproché à Madame A, désirant obtenir une rémunération sous la forme de droits d'auteur par la SA X, de ne pas avoir précisé la quotité de rémunération spécifiquement afférente à la cession ou la concession de droits d'auteur au sein de la convention de collaboration qui la lie avec la SA X. Le SDA considérait ainsi que la cession de droits d'auteur a été opérée à titre gratuit⁷⁹. C'est la troisième condition qui pose problème en l'espèce.

Le SDA précise également que Madame A a toujours considéré que les revenus issus de son activité de photographe étaient qualifiés de bénéfiques (article 24 CIR92), sans modifier cette qualification à la suite de la loi du 16 juillet 2008. Par ailleurs, le SDA met notamment en avant que la convention de collaboration définit de manière large les missions de Madame A et prévoit un tarif journalier pour ses prestations photographiques⁸⁰.

En conclusion, le SDA affirme que les revenus perçus par Madame A visent à rétribuer ses prestations et ne résultent pas de la cession ou de la concession à la SA X de ses droits d'auteur⁸¹. Madame A ne pouvait ainsi pas bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur.

⁷⁸ D.A. n° 900.053 du 10 novembre 2009.

⁷⁹ *Ibid*, point n°21.

⁸⁰ *Ibid*, point n°22.

⁸¹ *Ibid*, point n°23.

Quelques années plus tard, en 2014, une autre décision en la matière a été rendue par le SDA⁸². Cette décision concerne des journalistes et des journalistes-photographes⁸³. Les différentes sociétés de presse en cause ont demandé au SDA s'il était possible d'appliquer le régime des droits d'auteur aux journalistes-photographes qu'ils emploient afin de prendre des photos qui viendront illustrer les différents articles de presse.

Le SDA va cette fois réagir positivement à la demande. Encore une fois, le SDA analyse les trois conditions nécessaires afin de pouvoir bénéficier du régime fiscal avantageux. Les deux premières conditions ne posent pas de problème pour le SDA. En ce qui concerne la troisième condition, il est mis en place un protocole de convention collective entre les sociétés de presses et les journalistes-photographes. Au sein de ce protocole, une grille de tarification de la cession des droits d'auteur est prévue, en fonction de la catégorie à laquelle appartient le journaliste-photographe.

Au contraire de la première décision que nous avons présentée, la quotité de rémunération spécifiquement afférente à la cession ou la concession de droits d'auteur pour chaque journaliste-photographe était précisée dans le protocole mis en place entre les journalistes-photographes et les sociétés de presse⁸⁴. La troisième condition est donc remplie selon le SDA.

Le SDA conclut en indiquant que les montants attribués aux journalistes-photographes, avec un maximum de 25% de leur enveloppe financière totale⁸⁵, constituent des revenus mobiliers visés à l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR92⁸⁶. Nous remarquons ainsi que le SDA accepte d'appliquer le régime des droits d'auteur aux journalistes-photographes, à partir du moment où les conditions nécessaires afin de bénéficier du régime sont remplies. En 2020, cette décision a d'ailleurs été reconduite pour les mêmes parties par le SDA⁸⁷.

Nous aborderons ci-dessous la ventilation entre revenus mobiliers et revenus professionnels qui est généralement admise par le SDA pour les photographes.

Concernant les photographes indépendants, le SDA a initialement émis en 2015 un avis⁸⁸ dans lequel il indique que l'ensemble de la rémunération du photographe indépendant doit être traité comme un revenu mobilier, dans le cas où le photographe propose des photos en stock prises de sa propre initiative. Dans les autres cas, une ventilation devra être réalisée⁸⁹. Par exemple, lorsque des photos ou reportages sont effectués pour un client et que ce client souhaite acquérir un droit de publication unique, un tiers de l'indemnité perçue pour le transfert de ce droit de publication unique sera considéré comme une rétribution de la cession ou de la concession des droits d'auteur⁹⁰.

⁸² D.A. n° 2014.161 du 27 mai 2014.

⁸³ *Ibid*, point n°3.

⁸⁴ *Ibid*, points n°33-34.

⁸⁵ *Ibid*, point n°34.

⁸⁶ *Ibid*, point n°36.

⁸⁷ D.A. n° 2020.0781 du 12 mai 2020.

⁸⁸ Cet avis a été retiré à la demande du Ministre des Finances de l'époque car certains points de cet avis étaient en discordance avec la circulaire du 4 septembre 2014 émise par l'administration fiscale. Si l'avis devait être retiré uniquement de manière provisoire afin d'être mis en conformité avec la circulaire, le SDA n'a finalement jamais ressorti une version modifiée de cet avis. Quoi qu'il en soit, les éléments présentés par le SDA dans cet avis en ce qui concerne les photographes n'étaient pas des éléments problématiques qui ont conduit audit retrait, raison pour laquelle nous avons quand même décidé de le mentionner au sein de ce travail.

⁸⁹ Avis du SDA du 18 février 2015, point n°16.3.

⁹⁰ *Ibid*, point n°16.1.

Dans deux décisions de 2016⁹¹ et de 2017⁹², le SDA accepte respectivement qu'un tiers⁹³ et que 50%⁹⁴ de l'enveloppe financière allouée aux photographes indépendants pour avoir créé et mis à disposition de plusieurs entreprises différents reportages photos, ces reportages étant ensuite utilisés à des fins promotionnelles, soit considéré comme des revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR92.

Dans la décision de 2016, le photographe concerné a également mis à disposition des entreprises des photographies issues de son propre portfolio. Pour ces photographies, le SDA a accepté que l'entièreté des revenus issus de ces photos qualifient de revenus issus de droits d'auteur⁹⁵.

Ces deux décisions sont importantes puisqu'elles nous laissent à penser que le SDA déroge à la règle générale qu'il énonce habituellement pour les indépendants personnes physiques : un maximum de 25% de l'enveloppe financière allouée à un indépendant peut être considéré comme revenus de droits d'auteur⁹⁶.

Ces pourcentages octroyés se situent néanmoins dans la lignée de l'avis que le SDA a rendu en 2015, exception faite des 50% acceptés par le SDA dans la décision de 2017. Pour rappel, l'avis de 2015 a abordé spécifiquement le cas des photographes en énonçant des pourcentages particuliers. L'avis prévoyait que l'ensemble de la rémunération du photographe indépendant est traitée comme un revenu mobilier, dans le cas où le photographe propose des photos en stock prises de sa propre initiative. Lorsque des photos ou reportages sont effectués pour un client et que ce client souhaite acquérir un droit de publication unique, un tiers de l'indemnité perçue pour le transfert de ce droit de publication unique sera considéré comme une rétribution de la cession ou de la concession des droits d'auteur.

Par la suite, d'autres décisions ont été rendues par le SDA en ce qui concerne les photographes, dans la continuité des décisions rendues précédemment. En 2018, le SDA a par exemple accepté que des photographes indépendants, ayant le statut de sous-traitants d'une société X, puissent être rémunérés pour 20% de leur enveloppe financière à titre de revenus de droits d'auteur⁹⁷.

Nous terminerons cette partie relative à la position du SDA quant à l'octroi des droits d'auteur pour les photographes en abordant le rapport annuel rendu par le SDA en 2018. Ce rapport de 2018 énonce une précision importante en ce qui concerne les photographes.

Le cas abordé par le SDA dans son rapport annuel est celui d'un gérant d'une société immobilière active dans la vente et la location de biens immobiliers. Le gérant prend des photos des différents biens et rédige des textes qui accompagnent ces photos afin de les utiliser pour promouvoir la location ou la vente des biens immobiliers. La société immobilière, demandeur en l'espèce, souhaite octroyer au gérant une rémunération au titre de droits d'auteur pour les photos qu'il prend et les textes d'accompagnement qu'il écrit.

Le SDA estime que faire des photos et les accompagner d'un texte ne constitue qu'une activité purement publicitaire. Les « œuvres » ainsi créées par le gérant ne peuvent pas être considérées

⁹¹ D.A. n° 2016.273 du 29 juin 2016.

⁹² D.A. n° 2017.154 du 4 avril 2017.

⁹³ D.A. n° 2016.273 du 29 juin 2016, point n°21.

⁹⁴ D.A. n° 2017.154 du 4 avril 2017, point n°23.

⁹⁵ D.A. n° 2016.273 du 29 juin 2016, point n° 20.

⁹⁶ Cfr *supra*, p. 19 de ce travail.

⁹⁷ D.A. n° 2018.0350 du 29 août 2018, points n°43.3.1 et n°47.

comme protégées par des droits d'auteur⁹⁸. La première condition posée par le SDA n'est donc pas remplie.

3.3 APPLICATION DU RÉGIME FISCAL DES DROITS D'AUTEUR AUX ARCHITECTES

3.3.1 Position de la jurisprudence : synthèse

Comme pour les journalistes-photographes, la jurisprudence ne s'est pas directement prononcée sur l'admissibilité du régime des droits d'auteur pour les architectes. Il convient toutefois d'aborder un arrêt rendu le 18 juin 2020 par une chambre néerlandophone de la Cour de cassation⁹⁹.

Dans cet arrêt, la Cour de cassation a été amenée à examiner la question de la cession des droits d'auteur sur les œuvres créées dans le cadre d'une commande entre un architecte belge (en sa qualité de gérant de son bureau d'architecture) et une société de construction. L'arrêt de la Cour de cassation trouve son origine dans un arrêt de la Cour d'appel d'Anvers, datant du 25 septembre 2018.

En l'espèce, la société de construction affirmait que l'architecte lui avait cédé ses droits d'auteur sur les œuvres créées dans le cadre de la commande en faveur de la société de construction. Le problème principal résidait dans la preuve de cette cession des droits d'auteur. La société de construction estimait que l'existence d'une clause écrite sur chacun des plans, stipulant que lesdits plans sont la propriété de la société de construction, suffisait à prouver que les droits d'auteurs de l'architecte sur ces plans ont été cédés à la société de construction. L'architecte contestait formellement cette cession.

En degré d'appel, la Cour saisie de cette affaire avait donné raison à la société de construction, considérant que le simple fait que chacun des plans produits par l'architecte contiennent une clause indiquant qu'ils sont la propriété de la société de construction suffit à considérer que les droits d'auteur sur les plans ont été cédés par l'architecte. Pour l'architecte, cette clause octroie uniquement un droit de propriété des différents plans à la société de construction, sans en induire une cession des droits d'auteur.

La Cour de cassation va casser cet arrêt rendu par la Cour d'appel. Sa justification est à notre estime intéressante, car la Cour va insister sur l'importance d'une convention écrite expresse afin de prouver qu'il y a bel et bien une cession de droits d'auteur. La cession des droits d'auteur d'un architecte au maître de l'ouvrage doit donc, selon la Cour de cassation, se prouver par écrit à l'égard de l'auteur-architecte.

La Cour énonce¹⁰⁰ : « *En l'absence de tout autre document écrit, on ne peut pas considérer que les droits d'auteur ont été cédés au maître de l'ouvrage.* »

⁹⁸ Rapport annuel du SDA, 2018, p. 36.

⁹⁹ CCass., 1re ch., 18 juin 2020, C.19.0017.N, Ing.-Cons., 2020/3, p. 699-703.

¹⁰⁰ CCass., 1re ch., 18 juin 2020, *op.cit.*, p.700 : « Bij gebrek aan enig ander geschrift kan men niet oordelen dat de auteursrechten aan de bouwheer werden overgedragen omdat de plannen van haar uitgaan.

Wegens de loutere vaststelling dat er geen relevante stukken worden overgelegd inzake het auteursrecht op de ontwerpen van bepaalde villa's en dat er geen plannen voorliggen waarin een clause werd opgenomen dat de auteursrechten zouden zijn overgedragen, kan men niet naar recht oordelen dat de auteursrechten aan de opdrachtgever werden overgedragen. Dit voldoet

Du simple fait qu'aucun document pertinent, relatifs aux droits d'auteur sur les plans de certaines villas, n'est produit et qu'il n'y a pas de plans sur lesquels apparaît une clause selon laquelle les droits d'auteur auraient été cédés, il ne pouvait être décidé légalement que les droits d'auteur ont été cédés au maître de l'ouvrage. Cela ne répond pas à l'exigence qu'une cession de droits doit être prévue de manière expresse et qu'elle se prouve par écrit vis-à-vis de l'auteur. » (Traduction libre).

Par cette conclusion, nous pourrions penser *prima facies* que cette décision de la Cour de cassation prend le contre-pieds de la décision rendue par le TPI de Namur que nous avons abordé dans le chapitre relatif aux photographes¹⁰¹. Il n'en est rien.

En effet, le présent arrêt aborde l'exigence d'un écrit en ce qui concerne la preuve d'une convention de cession des droits d'auteur et entérine en quelque sorte cette exigence, énoncée par l'article XI.167 CDE. L'arrêt du TPI de Namur aborde quant à lui l'exigence d'un écrit en ce qui concerne la validité d'une convention de cession des droits d'auteur et se positionne comme étant contre cette exigence. Nous ne pouvons donc pas y voir des positions antagonistes entre le TPI de Namur et la Cour de cassation, les deux décisions ne visant pas la même problématique.

3.3.2 Position du SDA : synthèse

La position du SDA a également évolué au fil du temps en ce qui concerne les architectes. Deux périodes sont à distinguer : avant et après le 5 mai 2016.

Le SDA se prononce pour la première fois vis-à-vis des architectes en 2011, au sein de son rapport annuel¹⁰². Le SDA énonce un cas où des demandeurs formaient un bureau d'architectes et désiraient céder leurs droits patrimoniaux sur les plans qu'ils dessinaient à un certain maître d'ouvrage.

Dans son rapport annuel, le SDA est très clair : si les plans d'un architecte sont bel et bien une œuvre protégée par les droits d'auteur, le SDA est toutefois d'avis qu'un maître d'ouvrage ne pourra généralement obtenir aucun avantage financier par la reproduction ou la diffusion des plans réalisés par les architectes et qu'il est ainsi invraisemblable que l'architecte soit indemnisé pour la cession de ses droits d'auteurs. Pour le SDA, l'opération de cession est uniquement motivée à des fins fiscales : le SDA refuse ainsi l'application du régime fiscal des droits d'auteur aux demandeurs.

Au fur et à mesure, le SDA va assouplir sa position. Dans son rapport annuel de 2014¹⁰³, le SDA énonce à nouveau que les plans d'un architecte pour une construction peuvent bénéficier de la protection relative aux droits d'auteur. En ce qui concerne le régime fiscal des droits d'auteurs, le SDA prend par contre une position plus nuancée qu'en 2011.

Dans le cas énoncé dans son rapport de 2014, le SDA indique cette fois que dans des cas très exceptionnels et individuels, un petit pourcentage peut être pris en compte à titre de droits

niet aan de vereiste van een uitdrukkelijke overdracht van rechten, die ten aanzien van de auteur moet worden geleverd per geschrift. »

¹⁰¹ Cfr *supra*, p. 21 de ce travail.

¹⁰² Rapport annuel du SDA, 2011, p. 41.

¹⁰³ Rapport annuel du SDA, 2014, p. 89.

d'auteurs : nous remarquons directement que le SDA assouplit sa position en comparaison avec 2011.

Dans son rapport annuel de 2015, le SDA reprend exactement les mêmes éléments de justification que dans son rapport de 2014 afin de refuser l'application du régime fiscal des droits d'auteurs à des architectes dessinant des plans de sociétés en tous genre : ces plans ne sont pas considérés comme exceptionnels et ayant un style reconnaissable et original¹⁰⁴.

Il faudra attendre une décision anticipée du 5 avril 2016¹⁰⁵ pour que le SDA accepte pour la première fois l'application du régime fiscal des droits d'auteurs aux architectes. Selon cette décision¹⁰⁶, 15% du montant la rémunération des architectes peut bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur.

Si le SDA n'était favorable à l'application du régime fiscal des droits d'auteurs aux architectes que de façon exceptionnelle, la décision du 5 avril 2016 va changer radicalement la perspective vis-à-vis de l'originalité des œuvres des architectes. Le SDA précise que : « *les œuvres architecturales doivent, **comme toutes les autres œuvres**, être originales pour bénéficier de la protection du droit d'auteur. L'originalité peut résulter d'une création entièrement nouvelle, mais aussi de la composition originale d'œuvres préexistantes ou d'une adaptation d'éléments naturels.* » (Nous soulignons)¹⁰⁷. Nous remarquons que le SDA a choisi ainsi de classer les œuvres architecturales avec les autres œuvres pouvant bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur. Il n'est donc plus nécessaire que les œuvres de architectes soient « exceptionnellement originales ».

A la suite de cette décision, le SDA a accepté l'application du régime des droits d'auteur pour les architectes assez aisément, en attribuant des pourcentages de rémunération assez stables au fil des décisions : entre 10% et 15% de sa rémunération pour l'architecte indépendant personne physique. Nous renvoyons le lecteur aux nombreuses décisions positives en la matière¹⁰⁸. Quant à l'architecte gérant personne morale, 2,5% de son chiffre d'affaire a été admis¹⁰⁹.

3.4 APPLICATION DU RÉGIME FISCAL DES DROITS D'AUTEUR AUX AVOCATS

3.4.1 Position de la jurisprudence : synthèse

S'il y a bien une profession pour laquelle l'application du régime fiscal des droit d'auteur fait débat au sein de la jurisprudence, c'est celle d'avocat. Malheureusement, la jurisprudence adopte une position constante depuis plusieurs années à ce sujet en refusant aux avocats (pour l'instant) l'application du régime fiscal des droits d'auteurs.

¹⁰⁴ Rapport annuel du SDA, 2015, p.79.

¹⁰⁵ D.A n° 2015.271 du 5 mai 2016.

¹⁰⁶ *Ibid*, point n° 28.2.

¹⁰⁷ *Ibid*, point n° 11.

¹⁰⁸ Voir notamment : Décisions anticipées n° 2018.0385 du 26 juin 2018, n° 2018.0405 du 12 juin 2018 et n° 2017.841 du 27 février 2018 ; Décision anticipée n° 2018.0916 du 11.12.2018 ; Décision anticipée n° 2018.1051 du 15.01.2019 ; Décision anticipée n° 2019.0275 du 02.07.2019 ; Décision anticipée n° 2019.0842 du 22.10.2019 ; Décision anticipée n° 2020.1468 du 07.07.2020.

¹⁰⁹ Décision anticipée n° 2018.0916 du 11.12.2018.

Ce qui précède doit toutefois être nuancé : la jurisprudence s'est prononcée uniquement sur l'applicabilité du régime fiscal des droits d'auteurs à l'avocat dans l'exercice de sa profession : sont par-là visées les tâches propres aux avocats telles que les plaidoiries ou la rédaction de conclusions. La jurisprudence n'a jamais eu à se prononcer sur l'applicabilité du régime lorsqu'un avocat rédige des articles de doctrine ou donne des conférences devant un public, puisqu'il est tout à fait admis par l'Administration fiscale d'appliquer le régime fiscal des droits d'auteur dans ce dernier cas¹¹⁰.

C'est tout d'abord le Tribunal de première instance de Gand qui, dans un jugement du 22 novembre 2016¹¹¹, a décidé que, nonobstant la possibilité qu'un avocat produise des travaux qui peuvent bénéficier de la protection des droits d'auteur (comme des avis, conclusions ou projets d'accord, qui ne reproduisent pas purement et simplement la réalité et qui, dans une mesure notable, doivent être qualifiés d'originaux), l'attribution du bénéfice des droits d'auteur est plutôt exceptionnel. Par ailleurs, le Tribunal indique que les honoraires d'avocat payés par un client ne peuvent être qualifiés de revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur¹¹². Ce jugement n'a pas fait l'objet d'un appel.

Une seconde décision importante, rendue par la Cour d'appel de Gand du 30 octobre 2018¹¹³ se situe dans la continuité de celle énoncée ci-dessus, en y apportant toutefois un peu de nuance. Cet arrêt de la Cour d'appel intervient à la suite d'un jugement du Tribunal de première instance de Gand du 6 décembre 2016¹¹⁴. Les faits méritent d'être brièvement exposés pour plus de clarté.

Un avocat a cédé à sa société d'avocats, pour une durée indéterminée, les « droits sur les œuvres », définies dans la convention comme étant « les œuvres visées par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins dont le vendeur est l'auteur ». Les revenus obtenus en exécution de cette convention ont été déclarés au titre de droits d'auteur et imposés comme tels sur pied de l'article 17, § 1, 5°, du CIR92. L'administration fiscale a contesté la qualification juridique du revenu pour les exercices d'imposition 2010 et 2011 et soutient que celui-ci constituerait, en réalité, une rémunération de dirigeant d'entreprise. Le premier juge va suivre la thèse de l'Administration fiscale. L'avocat a fait appel de ce jugement.

La Cour d'appel entérine la décision du premier juge en décidant que dans le cadre de l'exercice de sa profession, l'avocat ne génère « normalement » pas de créations intellectuelles qui sont la conséquence de choix libres et créatifs, et qu'il ne saurait dès lors être question de droits d'auteur ni d'une cession de ceux-ci.

Selon la doctrine, cet arrêt ne ferme néanmoins pas la porte à l'application du régime fiscal des droits d'auteur pour les avocats. En effet, une possibilité est laissée aux avocats de prouver que leurs œuvres respectives tombent bel et bien dans le champ des œuvres protégées par les droits d'auteur et qu'une cession de ces droits en découle, cette cession étant rémunérée par des revenus bénéficiant du régime fiscal avantageux¹¹⁵. Malheureusement, cette preuve n'était pas

¹¹⁰ A. BORTOLOTTI, « Les avocat(e)s sont-ils(elles) fiscalement des auteurs ? », *op.cit.*, p. 17. ; SCHEYVAERTS, A., « La fiscalité des droits d'auteur appliquée aux professions libérales », *op.cit.*, p. 22.

¹¹¹ Civ. Flandre-Orientale (div. Gand), 22 novembre 2016, R.G. n° 15/2311/A.

¹¹² A. SCHEYVAERTS, « La fiscalité des droits d'auteur appliquée aux professions libérales », *op.cit.*, p. 22.

¹¹³ Gand (fisc.) (5e ch.) n° 2017/AR/770, 30 octobre 2018.

¹¹⁴ Ce jugement n'a pas fait l'objet d'une publication.

¹¹⁵ J. VAN DYCK, « Avocats et droits d'auteur : la preuve du contraire est toujours possible », *Fiscologue*, 2018, liv. 1589, p. 10.

suffisante en l'espèce et la Cour avait refusé l'application du régime fiscal des droits d'auteur à l'avocat concerné, estimant ainsi que dans la mesure où le contribuable n'a pas apporté la preuve de l'existence d'une œuvre protégée dont les droits patrimoniaux auraient été transférés, il n'y a pas de droits d'auteur et de cession de droits. Partant, selon le juge d'appel, la convention de cession est simulée.

Cette affaire va se poursuivre et s'est finalement retrouvée devant la Cour de cassation. Dans un arrêt du 25 juin 2020¹¹⁶, la Cour de cassation rejette le pourvoi du contribuable. Tout laisse ainsi à penser que la plus haute juridiction de notre pays ferme ainsi la porte à une potentielle application du régime fiscal des droits d'auteur aux avocats.

Pourtant, S.Watelet défend le contraire, dans une analyse approfondie de l'arrêt de la Cour de cassation précité¹¹⁷.

Il soulève, à juste titre selon nous, que la mission de la Cour de cassation n'est pas de corriger la motivation du juge du fond, mais uniquement de vérifier, dans les limites du moyen, la légalité de la décision attaquée.

Une problématique importante, concernant la charge de la preuve, n'a selon S.Watelet pas été soulevée devant la Cour de cassation et elle n'a ainsi pas eu l'occasion de se prononcer sur un élément important mis en avant par la Cour d'appel.

Pour S.Watelet, il n'appartient pas aux avocats de prouver que leurs œuvres respectives tombent bel et bien dans le champ des œuvres protégées par les droits d'auteur et qu'une cession de ces droits en découle. L'auteur justifie son propos assez justement à notre sens, en rappelant que l'article 339 du CIR92 énonce une présomption d'exactitude de la déclaration de ses revenus par le contribuable. C'était donc en réalité à l'administration de démontrer que les revenus litigieux en cause ne constituaient pas des revenus résultants de la cession ou de la concession de droits d'auteur mais des rémunérations de dirigeants d'entreprise.

Au vu de ce qui précède, nous pouvons donc conclure qu'en l'état, la jurisprudence reste défavorable à l'application du régime fiscal des droits d'auteur aux avocats. Il n'en reste pas moins que les décisions futures pourraient changer la donne, notamment sous l'influence de cette nouvelle doctrine, à laquelle nous nous rallions, qui défend, l'application du régime fiscal des droits d'auteur aux avocats.

3.4.2 Position du SDA : synthèse

La position du SDA est constante et s'inscrit dans la lignée d'un avis rendu par l'administration fiscale en 2008¹¹⁸ : il n'y a pas de possibilité de bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur sur les conclusions ni sur les contrats rédigés par l'avocat à la demande de son client.

Comme pour la jurisprudence, nous n'aborderons dans cette partie que la position du SDA vis-à-vis de l'avocat dans le cadre de l'exercice de sa profession : rédaction de conclusions, de contrats, ou encore plaidoiries et actes juridiques. La position favorable du SDA pour

¹¹⁶ Cass. (Ire ch.) RG F.19.0052.N, 25 juin 2020 (T. L., O. L. / BELGISCHE STAAT).

¹¹⁷ S.WATELET, « Avocats et droits d'auteur : oui, mais... », Ing.-Cons., 2020/3, p. 719-730.

¹¹⁸ Avis du SPF Finances aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008, M.B., 12 décembre 2008, p. 65489.

l'application du régime fiscal des droits d'auteurs sur les articles de doctrine et les exposés publics donnés par les avocats se retrouve dans différentes décisions anticipées¹¹⁹.

Dans son rapport annuel de 2013¹²⁰, le SDA refuse l'application du régime fiscal des droits d'auteur sur les conclusions écrites par les avocats, sans avancer de justification.

Dans son rapport annuel de 2017¹²¹, le SDA refuse à nouveau l'application du régime pour les actes rédigés par les avocats, en étant cette fois-ci plus précis dans les raisons de son refus. Le SDA estime en réalité que l'apport créatif des avocats n'est pas suffisant lorsqu'ils rédigent leurs actes, en ce « **qu'il existe déjà pratiquement pour chaque contrat, document de procédure, acte ou clause, un modèle juridique** (avec référence à la législation, jurisprudence et doctrine). Certaines maisons d'édition proposent déjà dans des dizaines de domaines juridiques, des modèles juridiques et contrats. **On ne peut établir, à partir des informations obtenues, que les modèles de convention énumérés reflètent un apport créatif suffisant** pour être considérés comme œuvre protégée par le droit d'auteur. » (Nous soulignons).

Enfin, dans son rapport annuel de 2019¹²², le SDA réitère sa position en refusant l'application du régime pour les différents actes rédigés par les avocats en énonçant : « *ce type de document est réalisé en fonction du client et a dès lors **une portée purement individuelle**. En outre, ces activités d'un avocat sont fortement encadrées par des règles limitant fortement la liberté et la créativité, comme la législation et la réglementation existante ou encore la déontologie professionnelle. De ce fait, **les choix libres et créatifs dans le cadre d'œuvres de ce type sont extrêmement limités, voire inexistantes** » (Nous soulignons).*

Nous pouvons donc conclure qu'en l'état, le SDA est peu enclin à accorder le régime fiscal des droits d'auteur pour les avocats, dans le cadre des actes qu'ils rédigent dans le cadre de leur fonction.

¹¹⁹ Voyez notamment : D.A. 2016.560 du 26 avril 2017.

¹²⁰ Rapport annuel du SDA, 2013, p. 85.

¹²¹ Rapport annuel du SDA, 2017, p.31-32.

¹²² Rapport annuel du SDA, 2019, p.19.

4. CONCLUSION

Dans cette conclusion, nous aimerions énoncer deux points relatifs au régime fiscal des droits d'auteur qui sont selon nous critiquables tout en proposant des pistes d'améliorations.

Le premier point que nous aimerions aborder se situe sur le plan législatif.

Il est vrai que le régime mis en place avait des objectifs précis. Premièrement, l'élimination des multiples qualifications fiscales des revenus de droits d'auteur (avec pour conséquence de taux d'imposition différents en fonction de la qualification). Deuxièmement, l'élimination du surcout financier que les auteurs subissent du fait que les revenus qu'ils perçoivent sont généralement irréguliers.

Si le deuxième objectif cité est à notre sens rempli, le premier ne l'est que partiellement, ce qui est bien regrettable. Comme nous l'avons déjà indiqué, le conflit de qualification entre revenus mobiliers et professionnels ressurgit dès que le plafond de 37.500 euros (indexé) est atteint. Ce conflit de qualification entraîne ensuite des complications qui n'ont que peu de sens selon nous, puisqu'elles touchent une infime minorité des auteurs : en effet, très peu d'auteurs seront amenés à dépasser le plafond indexé actuel, qui s'élève à 62.250 euros. Ce plafond est d'autant plus élevé dans les faits, puisque pour rappel, un forfait de frais est déduit du montants des revenus issus de droits d'auteur.

Nous recommandons ainsi, comme l'a justement énoncé le parlementaire P.Monfils lors des travaux préparatoires de la loi de 2008¹²³, de supprimer ce plafond. Les facilités qui en découleraient seraient multiples. Tout d'abord, le conflit de qualification entre revenus professionnels et revenus mobiliers n'aurait plus lieu d'être. Ensuite, les difficultés énoncées précédemment, relativement au forfait de frais et à sa dernière tranche seraient ainsi évitées. En effet, concernant la tranche supérieure à 20.000 EUR (non indexée), la question reste toujours en suspens de savoir si le se surplus doit être imposé au forfait général de 15% ou si ce surplus ne peut être déduit.

D'aucuns pourraient avancer que cette suppression du plafond pourrait laisser place à tous les excès, certaines personnes bénéficiant d'une taxation avantageuse sur l'entièreté de leurs revenus. Il n'en est rien. Nous tenons à rappeler l'importance capitale du SDA dans cette matière : afin d'obtenir le bénéfice de ce régime fiscal, une décision positive du SDA intervient quasiment systématiquement. Le SDA balise toujours l'application du régime, en indiquant dans chacun des cas qui lui sont soumis un pourcentage de revenus maximum qui peut être qualifié comme résultant de la cession ou concession de droits d'auteur et ainsi bénéficié du régime fiscal avantageux.

Le deuxième point que nous aimerions aborder est d'ordre pratique.

Nous remarquons que le régime fiscal des droits d'auteur a vu son champ d'application s'étendre de façon exponentielle au fil des dernières années. Un grand nombre de professions ont pu bénéficier du régime grâce à un SDA qui s'est avéré assez flexible sur l'octroi du régime

¹²³ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, développements, *Doc. parl.*, Sén., 2006-2007, séance du 26 juillet 2007, n° 4-119/5, *op.cit.*, point 4.

fiscal des droits d'auteur. Certains auteurs¹²⁴ sont d'avis de dire que le SDA a bien été aidé par une loi du 16 juillet 2008, rédigée dans des termes assez généraux.

Si les photographes-journalistes, les architectes ou encore les programmeurs informatiques, peuvent bénéficier désormais de ce régime fiscal selon le SDA, nous ne comprenons pas pourquoi ce n'est pas le cas pour les avocats lorsque ces derniers rédigent des actes juridiques. La doctrine actuelle est d'ailleurs en train de jeter un pavé dans la mare à ce sujet, en essayant de justifier l'applicabilité du régime fiscal des droits d'auteurs aux avocats. Nous espérons un changement d'avis de la part du SDA dans ses décisions à venir.

En conclusion, le régime instauré par la loi du 16 juillet 2008 a fait l'objet de nombreuses évolutions après 13 années en vigueur. L'avantage fiscal découlant de l'application de ce régime fait de ce dernier une voie privilégiée pour les contribuables qui souhaitent réduire la charge fiscale liées aux revenus qu'ils perçoivent. Si le régime a su répondre à la plupart des objectifs pour lesquels il a été mis en place, force est de constater qu'une part d'incertitude plane encore et toujours quant à son applicabilité à tel ou tel cas donné.

Le SDA et, dans une moindre mesure, la jurisprudence doivent ainsi continuer à se positionner constamment sur l'applicabilité du régime, afin de réduire les incertitudes liées à tel ou tel cas particulier.

¹²⁴ J. FÉLIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après — Seconde partie », *op.cit.*, p. 289.

5. BIBLIOGRAPHIE

Doctrine

AUTENNE, J., ADANT, G. «Fiscalité de la cession et de la concession de droits intellectuels», *Droit, Économie et Valeurs*, Bruxelles, Larcier, 2014, p. 569-582.

BORTOLOTTI, A., « Les avocat(e)s sont-ils(elles) fiscalement des auteurs ? », *Man. Lawyer*, 2020/3-4, p. 16-19.

COPPENS, P., « Fiscalité des droits d'auteur : les dix règles d'or à respecter », *B.J.S.*, 2018/602, p. 8-10.

DE KEYZER, S. et PARYS, S., « Du droit d'auteur de l'architecte à raison des droits moraux et patrimoniaux », *Ing.-Cons.*, 2015/4, p. 639-660.

ESTERZON, E., *L'imposition des artistes résidents : Principes généraux et aspects pratiques*, Waterloo, Kluwer, 2014, 72 p.

FÉLIX, J., « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *J.D.F.*, 2018/7-8, p. 193-214.

FÉLIX, J., « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après — Seconde partie », *J.D.F.*, 2018/9-10, p. 257-291.

JANSSEN, K., « Geen fiscaal regime auteursrechten voor advocaat », *Fisc. Act.* 2019, liv. 11, p. 4-6.

JOACHIMOWICZ, A., « [Le régime de sécurité sociale des revenus de droits d'auteur et droits voisins perçus par un artiste salarié] Note sous Cour constitutionnelle, 19 juillet 2018, n° 102/2018 », *A&M*, 2020/2-3, p. 356-358.

KAURA, C., VERACHTERT, G. EN VAN NIEUWENHOVE, M.-D., « 3. - Belastingregeling voor artiesten en sporters als rijksinwoners » in *De internationale fiscaliteit van artiesten en sporters: uw 100 antwoorden*, 1e editie, Bruxelles, Intersentia, 2020, p. 65-108.

KEUSTERMANS, J., BLOMME, J., FLAMME, M. « Auteursrecht – Capita Selecta », Larcier, 2015, 284 p.

SCARNA, S., «Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur: la fin des controverses», *C&FP*, no 8/2008, p. 301.

MAES, L., PLETS, N., *Handboek Personenbelasting 2008*, Kluwer, 2008, 1456 p.

MARNETTE, L., « Le régime des droits d'auteur applicable aux architectes », *For. immo.*, 2018/19, p. 7.

MEES, F., « Fiscale optimalisatie als advocaat: een praktijkgerichte benadering » in *De Advocaat*, 1e editie, Bruxelles, Intersentia, 2012, p. 51-82.

- RAYET, A., «Le précompte mobilier sur les droits d'auteur n'est plus libératoire», *Sem. Fisc.*, 2012/21, n°46, p. 4.
- TRAVERSA, E., DECKERS, V., «La réforme de la fiscalité des droits d'auteur», *J.T.*, 2009, p. 333-341.
- SCHEYVAERTS, A., «La fiscalité des droits d'auteur appliquée aux professions libérales», *Pli juridique*, 2018/46, p.19-23.
- VAN THEMISCHE, J., «La taxation des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et des droits voisins», *Pacioli*, n°387, 9-22 juin 2014, p.1-4.
- VAN DYCK, J., « Droits d'auteur: choc d'opinions entre le ministre des Finances et le SDA », *Fiscologue*, 2015, liv. 1421, p. 1-4.
- WATELET, S., « La fiscalité des droits d'auteur et des droits voisins : état des lieux », *Rev. gén. fisc.*, 2015/4, p. 4-16.
- KEUSTERMANS, J., BLOMME, P. EN D'HAUWE, E., « Auteursrechten en inkomstenbelastingen Beschouwingen vanuit de auteursrechtpraktijk », *T.F.R.*, 2016/2, nr. 494, p. 62-84.
- VAN DE WOESTEYNE, I., « Hoofdstuk 4 - Inkomsten van roerende goederen en kapitalen » in *Handboek personenbelasting 2019-2020*, 1e editie, Bruxelles, Intersentia, 2019, p. 160-168.
- VAN DYCK, J., « Droits d'auteur: comment s'imputent les cotisations sociales ? », *Fiscologue*, 2017, liv. 1538, p. 3-7.
- VAN DYCK, J., « Avocats et droits d'auteur : la preuve du contraire est toujours possible », *Fiscologue*, 2018, liv. 1589, p. 9-10.
- VAN DYCK, J., « Le SDA ajoute une condition portant sur l'ampleur des droits d'auteur », *Fiscologue*, 2019, liv. 1623, p. 1-3.
- VANDEN HEEDE, F., « Droits d'auteur : beaucoup s'en prévalent mais combien en obtiennent ? », *Pacioli*, n° 464, 2018, p.1-8.
- WATELET, S., « Fiscalité des droits d'auteur : ceci n'est pas une circulaire ! », *B.J.S.*, 2012/480, p. 13.
- WATELET, S., «Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur: dix ans déjà !», *R.G.F.C.P.*, 2018/9, p. 26-37.
- WATELET, S., « Avocats et droits d'auteur : oui, mais... », *Ing.-Cons.*, 2020/3, p. 719-730.
- WATELET, S., « Auteursrechten : roerende inkomsten en niets anders dan roerende inkomsten », *Fisc. Week.*, 2020/111, nr. 425, p. 7-8.
- WATELET, S., « La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins », *B.J.S.*, 2021/664, p. 7-10.

Législation

Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, développements, Doc. parl., Sén., 2006-2007, séance du 26 juillet 2007, n° 1 à 4-119/1.

Loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, M.B., 30 juillet 2008.

Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses, M.B., 30 décembre 2011.

Circulaire n° Ci. RH.231/605.842 du 21 mai 2012.

Circulaire AG Fisc N° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) du 4 septembre 2014.

Directive 2001/29 sur l'harmonisation de certains aspects du droit d'auteur et des droits voisins dans la société de l'information, JO L 167.

Jurisprudence

C.J.U.E., 16 juillet 2009, Infopaq International, C-5/08 (disponible sur <https://eur-lex.europa.eu>).

C.J.U.E, 1er décembre 2011, Painer, C-145/10 (disponible sur <https://eur-lex.europa.eu>).

Civ. Namur, div. Namur (11e ch. A), 2 novembre 2016, 2014/2452/A, *A&M*, 2017/4, p. 407-414.

Civ. Flandre-Orientale (div. Gand), 22 novembre 2016, R.G. n° 15/2311/A (disponible sur <http://www.fisconet.be/>).

Gand (fisc.) (5e ch.) n° 2017/AR/770, 30 octobre 2018, *AM* 2018-19, liv. 2, p. 285.

Cour de cassation, 1re ch., 18 juin 2020, C.19.0017.N, *ICIP*, 2020, liv. 3, p. 699.

Cass. (1re ch.) RG F.19.0052.N, 25 juin 2020 (T. L., O. L. / BELGISCHE STAAT), *AM* 2020, liv. 2-3, p. 280.

SDA (décisions disponibles sur www.ruling.be/www.monkeyclassic.kluwer.be)

Rapport annuel du SDA, 2011.

Rapport annuel du SDA, 2012.

Rapport annuel du SDA, 2013.

Rapport annuel du SDA, 2014.

Rapport annuel du SDA, 2015.

Rapport annuel du SDA, 2016.

Rapport annuel du SDA, 2017.

Photographes :

D.A. n° 900.053 du 10 novembre 2009.
D.A. n° 2014.161 du 27 mai 2014.
D.A. n° 2016.273 du 29 juin 2016.
D.A. n° 2017.154 du 4 avril 2017.
D.A. n° 2017.241 du 6 juillet 2017.
D.A. n° 2018.0350 du 29 août 2018.
D.A. n° 2020.0781 du 12 mai 2020.

Architectes :

D.A. n° 2018.0916 du 11 décembre 2018.
D.A. n° 2018.1038 du 22 janvier 2019.
D.A. n° 2018.1051 du 15 janvier 2019.
D.A. n° 2019.0275 du 2 juillet 2019.
D.A. n° 2019.0842 du 22 octobre 2019.
D.A. n° 2020.1468 du 7 juillet 2020.

Avocats :

D.A. n° 2016.560 du 26 avril 2017.
D.A. n° 2017.841 du 27 février 2018.
D.A. n° 2018.0405 du 12 juin 2018.
D.A. n° 2018.0385 du 26 juin 2018.

Divers :

D.A. no 2014.317 du 29 juillet 2014.
D.A. no 2016.700 du 21 février 2017.