

Louvain School of Management

L'optimisation de la taxation des revenus par le recours aux droits d'auteur

Auteur : LAMBERT Chloé 5958-17-00
Promoteur : JANSSEN Frédéric
Année académique 2019-2020
Master 120 en Sciences de Gestion, à finalité spécialisée
(horaire décalé 2 – spécialisation fiscalité et expertise comptable)

Résumé

Les droits d'auteur sont à la mode ces derniers temps. En effet, de plus en plus de contribuables essaient de bénéficier de ce régime fiscal avantageux.

À travers ce mémoire, j'ai essayé de comprendre comment bénéficier de ce régime fiscal particulier sans pour autant tomber dans une utilisation abusive de ce dernier.

Pour ce faire, j'ai commencé par déterminer ce que couvrait cette notion de « droits d'auteur » et les conditions requises pour que des revenus soient considérés comme provenant de ces droits. J'ai également examiné le traitement fiscal de ces revenus. Ensuite, j'ai analysé plusieurs décisions rendues par le Service des Décisions Anticipées et par les Cours et tribunaux pour comprendre l'utilisation de ce mécanisme et ses limites. Enfin, j'ai appliqué le raisonnement suivi par l'Administration à un cas pratique.

Pour résumer ce mémoire en deux points, il faut, tout d'abord, retenir le raisonnement en trois étapes pour déterminer si des revenus peuvent être qualifiés de revenus de droits d'auteur. La première étape est de vérifier que les deux conditions pour que des œuvres bénéficient de la protection des droits d'auteur sont satisfaites. Elles doivent être exprimées sous une forme permettant leur communication au public et être originales. La deuxième étape est de confirmer qu'une cession des droits est prévue par une convention. La dernière étape est de s'assurer qu'une rémunération reflétant la réalité découle spécifiquement de cette cession.

Ensuite, le deuxième point à retenir concerne l'imposition des revenus découlant de droits d'auteur. Ces derniers sont qualifiés de revenus mobiliers jusqu'à un seuil de 37.500€ (62.090€ pour l'exercice d'imposition 2021). Ces revenus sont donc imposés distinctement au taux avantageux de 15%. De plus, des frais forfaitaires importants peuvent être déduits du montant brut de ces droits d'auteur. 50% de frais peuvent être déduits sur la première tranche de 10.000€ (16.560€ pour l'exercice d'imposition 2021) et 25% sur la seconde tranche de 10.000€ à 20.000€ (16.560€ à 33.110€ pour l'exercice d'imposition 2021). Cependant, il faut rester attentif à une éventuelle requalification des revenus dépassant le seuil des 37.500€ (62.090€ pour l'exercice d'imposition 2021) en revenus professionnels.

Je vous invite à lire ce mémoire afin d'en découvrir davantage sur cette nouvelle mode.

Remerciements

Je souhaite, tout d'abord, remercier mon promoteur, Frédéric Janssen, pour ses précieux conseils qui m'ont aidé à peaufiner ce mémoire.

Je désire également remercier Carlo Di Francesco d'avoir pris de son temps pour me fournir des informations relatives à un dossier contenant des droits d'auteur.

Enfin, je tiens à remercier mes proches et tout particulièrement mes parents ainsi que Florence Notté et Vanessa LeBoeuf de m'avoir soutenu et motivé tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Table des matières

Liste des tableaux	6
Liste des annexes	7
Introduction	8
Partie 1.1 : Notions de droits d’auteur, de droits voisins et de licences légales ou obligatoires	9
Droits d’auteur	9
Œuvres protégées	9
Bénéficiaires	10
Droits	11
Délai de protection	14
Exceptions au consentement	14
Droits voisins	16
Licences légales ou obligatoires	18
Partie 1.2 : Revenus de droits d’auteur et de droits voisins	20
Revenus concernés	20
a) Cession ou concession des droits patrimoniaux	20
b) Revenus provenant de cette cession ou concession	21
Historique	23
a) Avant la réforme de 2008	23
b) Après la réforme de 2008	25
Imposition des revenus	28
Revenus mobiliers	29
Revenus professionnels	34

Partie 2.1 : Analyse de décisions anticipées.....	36
Présentation du Service des Décisions Anticipées	36
Raisonnement du Service des Décisions Anticipées en matière de droits d’auteur	38
Structure d’une décision anticipée	38
Résumé	38
I. Objet de la demande.....	39
II. Description des faits.....	39
III. Décision.....	39
Contenu pertinent	45
Activation des droits d’auteur	45
Imposition l’année de l’attribution.....	46
4 éléments pour déterminer la rémunération.....	47
Fixation de rémunérations entre personnes liées.....	47
Cotisations sociales	48
Calcul des revenus de droits d’auteur	50
Opérations soumises au Service des Décisions Anticipées mais non acceptées.....	52
Partie 2.2 : Analyse de jurisprudence	53
Partie 3 : Analyse d’un cas pratique.....	55
Description des faits	55
Œuvres protégées	55
Cession ou concession des droits	56
Revenus découlant de la cession des droits d’auteur sur les œuvres.....	57
Régime TVA	61
Calcul de la base imposable et du précompte mobilier	64
Recommandations	66
Conclusion.....	67
Bibliographie	68

Liste des tableaux

Tableau I : Frais forfaitaires pour l'exercice d'imposition 2021	29
Tableau II : Cotisations sociales exemple	49
Tableau III : Décompte des droits d'auteur	58
Tableau IV : Frais forfaitaires pour l'exercice d'imposition 2020	64

Liste des annexes

Annexe I : Convention de cession des droits d’auteur	3
Annexe II : Décompte des droits d’auteur	7
Annexe III : Facture de droits d’auteur	12
Annexe IV : Déclaration au précompte mobilier	14
Annexe V : Accusé de réception de la déclaration au précompte mobilier	18

Introduction

De plus en plus de contribuables essaient de bénéficier du régime fiscal avantageux des droits d'auteur. En effet, on constate une croissance exponentielle du montant des droits d'auteur déclaré ces dernières années. Pour l'exercice d'imposition 2011, près de 29 millions d'euros de revenus de droits d'auteur ont été déclarés. Cinq ans plus tard, ce montant a augmenté de 520% pour atteindre plus de 180 millions d'euros ¹. On peut dire que les droits d'auteur constituent une nouvelle mode.

Mes objectifs à travers ce mémoire sont, dans un premier temps, de comprendre ce qui se cache derrière la notion de « droits d'auteur ». Ensuite, d'analyser l'imposition des revenus découlant de ces droits dans le chef des personnes physiques. Enfin, le but ultime est de déterminer la manière la plus adéquate de bénéficier du régime fiscal particulier des droits d'auteur sans toutefois tomber dans l'abus fiscal.

Pour atteindre ces objectifs, j'ai suivi une démarche en trois parties.

Tout d'abord, j'ai commencé par définir ce que sont des droits d'auteur. Ensuite, j'ai analysé les conditions requises pour que des revenus soient considérés comme provenant de ces droits. Une fois le champ des revenus de droits d'auteur délimité, j'ai déterminé à quelles catégories ils appartiennent et comment ils sont imposés.

Ensuite, j'ai analysé plusieurs décisions anticipées rendues par le Service des Décisions Anticipées pour en tirer le raisonnement suivi par l'Administration en matière de droits d'auteur. J'ai également analysé différents points d'attention importants. En outre, j'ai analysé quelques décisions de jurisprudence pour compléter mon analyse de l'utilisation des droits d'auteur et ses limites.

Enfin, j'ai obtenu d'un bureau comptable un dossier contenant des droits d'auteur. J'ai donc analysé ce cas pratique en appliquant le raisonnement suivi par l'Administration. J'ai également pu émettre quelques recommandations.

Je vous laisse découvrir cette nouvelle mode des droits d'auteur.

¹ Watelet, S. (2018). Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur : dix ans déjà. *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, Vol. 3^{ème} année (no. 9), p 26. Retrieved from www.monkey.be

Partie 1.1 : Notions de droits d’auteur, de droits voisins et de licences légales ou obligatoires

Dans cette première partie, je vais aborder les notions de droits d’auteur, de droits voisins et de licences légales ou obligatoires. Je vais notamment expliquer l’objet de ces droits, leurs bénéficiaires, leur étendue, leur durée ainsi que les exceptions.

Droits d’auteur

Œuvres protégées

Les droits d’auteur existent pour protéger certaines œuvres afin d’éviter qu’elles ne soient exploitées sans autorisation.

Pour qu’une œuvre soit protégée, il faut une production intellectuelle ou artistique, une intervention de l’esprit est donc nécessaire. Par conséquent, les idées ne peuvent faire l’objet d’une protection. De même, les découvertes de nouvelles espèces animales ou végétales ne sont pas protégées par les droits d’auteur car elles ne constituent pas le résultat d’un processus de création.

La législation fiscale ne définit pas la notion d’œuvre protégée. Cependant, celle-ci renvoie au chapitre XI du Code de droit économique (CDE) concernant la propriété intellectuelle. Le Code des impôts sur les revenus renvoyait auparavant à la loi du 30 juin 1994 relative aux droits d’auteur et aux droits voisins. Cette loi a été abrogée le 1^{er} janvier 2015 et ses dispositions ont été insérées dans le CDE ².

Il y a deux conditions pour qu’une œuvre puisse bénéficier d’une protection. L’œuvre doit être originale et se trouver dans un format qui permet sa communication au public ³.

Pour qu’une œuvre soit originale, il faut que l’on y retrouve la marque de la personnalité de l’auteur. L’empreinte de l’auteur est parfois minime dans certaines œuvres car la créativité de ce dernier est limitée. C’est notamment le cas dans les œuvres scientifiques.

² Cruysmans, E. (2015). Du nouveau en matière de droits d’auteur et de droits voisins. *Les pages : obligations, contrats et responsabilités*, Vol. 2015 (no. 1), p. 4. Retrieved from www.jurisquare.be

³ Watelet, S. (2010). *L’auteur et l’artiste face à l’impôt : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d’auteur et des droits voisins* (pp. 15-21). Limal, Belgique : Anthemis.

De plus, l'œuvre doit se trouver dans un format qui permet sa communication au public. C'est bien la forme sous laquelle la création de l'auteur existe qui sera protégée. Le format ne doit pas obligatoirement être un support matériel mais il est préférable qu'il le soit en matière de preuve.

Cependant, l'œuvre ne doit pas nécessairement être achevée pour bénéficier de la protection des droits d'auteur. Elle ne doit pas non plus être complexe ou nouvelle.

Par exemple, sont des œuvres protégées les livres, les sculptures, les peintures, les photographies, les compositions musicales, les films mais aussi les programmes informatiques et les bases de données.

Bénéficiaires

Il existe plusieurs catégories de bénéficiaire des droits d'auteur : le titulaire originaire, les héritiers, d'autres bénéficiaires légaux et les cessionnaires.

Le titulaire originaire est la personne physique qui a créé l'œuvre protégée. Cet auteur ne doit effectuer aucune démarche pour bénéficier de la protection de son œuvre. En effet, il existe deux présomptions légales qui se trouvent à l'article 170, alinéa 2 et 3 du CDE.

« Est présumé auteur, sauf preuve contraire, quiconque apparaît comme tel sur l'œuvre, sur une reproduction de l'œuvre, ou en relation avec une communication au public de celle-ci, du fait de la mention de son nom ou d'un sigle permettant de l'identifier. L'éditeur d'un ouvrage anonyme ⁴ ou pseudonyme ⁵ est réputé, à l'égard des tiers, en être l'auteur. » ⁶

L'éditeur d'une œuvre anonyme ou pseudonyme n'agit, vis-à-vis des tiers, que comme mandataire ou comme prête-nom pour l'auteur ⁷.

Il peut y avoir plusieurs titulaires originaires. Par exemple, dans les œuvres de collaboration, chaque collaborateur apporte sa créativité et son originalité à une œuvre commune. Ces derniers sont tous des co-auteurs de l'œuvre et donc des titulaires originaires.

⁴ Œuvre anonyme : le nom de l'auteur n'est pas connu du public.

⁵ Œuvre pseudonyme : l'auteur est connu du public sous un autre nom que le sien.

⁶ Art. 170, al. 2 et 3 du CDE.

⁷ Watelet, S. (2010). *L'auteur et l'artiste face à l'impôt : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins* (p. 24). Limal, Belgique : Anthemis.

C'est notamment le cas lors de la création d'une œuvre audiovisuelle. L'article 179, alinéa 1^{er} du CDE prévoit que les auteurs sont le réalisateur principal ainsi que toutes les personnes physiques qui ont collaboré à la réalisation de l'œuvre audiovisuelle. N'est, par contre, pas une œuvre de collaboration, l'œuvre réalisée par un auteur indépendant à la demande d'un tiers même si ce dernier donne des directives précises. Par conséquent, le tiers ne sera pas considéré comme un co-auteur de l'œuvre.

Les héritiers ou légataires de l'auteur ou la personne qu'il a désignée à cet effet deviennent les bénéficiaires de la protection de l'œuvre réalisée par l'auteur une fois que ce dernier est décédé⁸.

Le titulaire originaire d'une base de données est le travailleur qui a créé cette base de données. Cependant, la loi prévoit une présomption à l'article 187, alinéa 1^{er} du CDE selon laquelle le cessionnaire des droits sur la base de données est l'employeur. Cela ne vaut que lorsque le travailleur est salarié ou mandataire et ne s'applique donc pas lorsque la base de données est créée par un travailleur indépendant. Il en est de même pour les programmes d'ordinateur⁹.

Enfin, la dernière catégorie de bénéficiaire des droits d'auteur est la personne à qui l'auteur a cédé tout ou une partie de ses droits. Cette personne est appelée cessionnaire.

Droits

Les droits d'auteur sur une œuvre littéraire ou artistique sont des droits exclusifs¹⁰ ce qui signifie que seules les personnes qui disposent de ces droits peuvent les revendiquer. Par conséquent, les personnes qui désirent exploiter ces droits doivent demander l'autorisation à l'auteur de l'œuvre. Ces droits se composent des droits patrimoniaux et des droits moraux.

Les droits patrimoniaux sont énoncés à l'article 165, §1^{er} du CDE.

Tout d'abord, l'auteur a un droit de reproduire et d'autoriser la reproduction de son œuvre. Dans un premier temps, ce droit vise la reproduction matérielle. Par exemple, l'édition d'un livre en plusieurs exemplaires. Ce droit vise également la reproduction intellectuelle. À savoir, le droit d'autoriser l'adaptation et la traduction de l'œuvre. Par exemple, ajouter des sous-titres à une œuvre audiovisuelle.

⁸ Art. 171 du CDE.

⁹ Art. 298 du CDE.

¹⁰ Art. 165, §1^{er} du CDE.

De plus, le droit de reproduction comporte également le droit d'autoriser la location et le prêt de l'œuvre. La location et le prêt sont des mises à disposition uniquement de l'usage de l'œuvre pour une période limitée dans le temps. La location engendre une contrepartie, tandis que, le prêt non. Il existe toutefois une exception visée à l'article 192 du CDE permettant à certains établissements publics, tels que les bibliothèques, de ne pas avoir besoin de l'autorisation de l'auteur pour prêter son œuvre dans un but culturel ou éducatif.

Ensuite, les droits patrimoniaux comportent le droit de communiquer l'œuvre au public peu importe les modes de communication utilisés. Les droits d'auteur protègent uniquement la forme de l'œuvre communiquée au public. Par conséquent, la communication privée ne requiert pas l'autorisation de l'auteur. La communication privée couvre à la fois la communication au sein du cercle familial et la communication dans le cadre de l'enseignement.

Enfin, les droits patrimoniaux se composent du droit de distribution de l'œuvre littéraire ou artistique, qu'il s'agisse de l'original ou de copies. Dès que l'auteur a utilisé une fois ce droit au sein de l'Union européenne, il s'éteint.

Les droits patrimoniaux sont des droits mobiliers qui peuvent être cédés ou transmis ¹¹. Il faut, toutefois, faire la différence entre céder les droits et céder l'œuvre c'est-à-dire distinguer la propriété intellectuelle de la propriété matérielle. En effet, le cessionnaire bénéficie des droits patrimoniaux tandis que le propriétaire de l'œuvre ne dispose d'aucun droit d'exploiter celle-ci. De plus, le propriétaire de l'œuvre doit garantir l'accès à cette dernière pour que l'auteur puisse exercer ses droits patrimoniaux.

Les droits moraux sont énoncés à l'article 165, §2 du CDE.

Tout d'abord, l'auteur dispose du droit de divulguer son œuvre. Ceci signifie que l'auteur décide quand son œuvre est achevée et, par conséquent, quand il la porte à la connaissance du public. Dès que l'auteur a exercé ce droit, ce dernier s'éteint. S'il n'exerce pas ce droit, son œuvre est insaisissable.

Ensuite, les droits moraux laissent à l'auteur le choix de se faire connaître sous son vrai nom, sous un pseudonyme ou d'être un auteur anonyme. L'auteur a donc le droit de revendiquer ou de refuser la paternité de son œuvre.

¹¹ Art. 167, §1^{er}, al. 1^{er} du CDE.

Enfin, les droits moraux se composent du droit au respect de l'œuvre. Ceci signifie que toutes modifications de l'œuvre nécessitent le consentement de l'auteur. Par exemple, l'auteur peut refuser la suppression d'un chapitre de son livre.

Les droits moraux ne sont pas cessibles. Par conséquent, lorsque l'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique cède ses droits d'auteur, il ne cède que les droits patrimoniaux et jouit toujours des droits moraux. Néanmoins, l'auteur peut renoncer à exercer une partie de ses droits moraux.

Il existe quelques cas particuliers concernant l'exercice des droits d'auteur.

Lorsqu'une œuvre de collaboration est indivise, cela signifie que l'on ne sait pas isoler la contribution de chaque collaborateur, tous les collaborateurs doivent exercer les droits d'auteur de manière unanime. Dans le cas où l'œuvre de collaboration est divisible, c'est-à-dire que la contribution de chaque auteur peut être individualisée, chaque co-auteur peut exercer ses droits d'auteur sur sa partie.

Il faut toutefois distinguer la collaboration à la création d'une œuvre principale de la création d'une œuvre accessoire utilisée dans l'œuvre principale. L'auteur de l'œuvre accessoire bénéficie des droits d'auteur uniquement sur son œuvre et non sur l'ensemble de l'œuvre principale. C'est notamment le cas du créateur de costumes pour la réalisation d'un film. Ce créateur a des droits d'auteur sur ses costumes mais ne bénéficie pas des droits d'auteur sur le film ¹². Il faut également distinguer les œuvres de collaboration des œuvres composites. Une œuvre est composite lorsqu'un auteur utilise des œuvres déjà protégées pour réaliser sa propre création. Il doit obtenir l'accord des auteurs concernés pour exploiter une partie ou toutes leurs œuvres. L'auteur qui crée une nouvelle œuvre en s'inspirant d'autres œuvres bénéficie de droits d'auteur limités à son apport personnel car sa créativité est limitée et il ne bénéficie pas des droits d'auteur sur l'originalité des œuvres existantes utilisées. Les adaptations et traductions d'œuvres originales constituent des œuvres composites.

L'article 179 du CDE définit qui sont les auteurs présumés des œuvres audiovisuelles. Tous les co-auteurs ne peuvent exercer l'ensemble des droits d'auteurs. En effet, seuls le réalisateur principal et le producteur décident, de commun accord, quand l'œuvre audiovisuelle est achevée. Une fois que l'œuvre est achevée, les co-auteurs peuvent exercer leurs droits moraux.

¹² Watelet, S. (2010). *L'auteur et l'artiste face à l'impôt : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins* (p. 25). Limal, Belgique : Anthemis.

Délai de protection

L'article 166 du CDE expose le principe et les exceptions en matière de délais de protection des droits d'auteur.

Quand un auteur crée une œuvre littéraire ou artistique et que cette œuvre satisfait les exigences requises pour être protégée, l'auteur bénéficie de la protection sur son œuvre pendant toute la durée de sa vie. De plus, la protection continue pendant 70 ans au-delà du décès de l'auteur. Ce sont les héritiers, légataires ou la personne que l'auteur a désignée qui bénéficient des droits d'auteur sur l'œuvre que l'auteur a créée de son vivant. Le délai de 70 ans commence à courir le 1^{er} janvier de l'année qui suit l'année au cours de laquelle le fait générateur a lieu. Le fait générateur étant le décès de l'auteur.

Pour les cas particuliers des œuvres anonymes et pseudonymes, la durée du délai est également de 70 ans mais le fait générateur est différent. En effet, le fait générateur, qui représente le point de départ du calcul du délai de protection, n'est pas le décès de l'auteur mais la publication licite de son œuvre. Toutefois, l'auteur anonyme ou pseudonyme peut bénéficier de la règle générale dans le cas où il se fait connaître du public.

Concernant les œuvres de collaboration, la règle générale s'applique. Le fait générateur à prendre en compte est le décès du dernier co-auteur. L'article 166, §2, alinéa 2 du CDE énonce les co-auteurs à considérer pour déterminer le fait générateur en matière d'œuvre audiovisuelle.

Exceptions au consentement

Pour utiliser une œuvre protégée, il faut l'autorisation de son auteur. Cependant, dans certains cas visés par la loi, l'utilisateur de l'œuvre n'a pas besoin du consentement de l'auteur pour autant que l'œuvre ait été licitement divulguée, que l'utilisateur ne porte pas atteinte aux intérêts de l'auteur et que ce dernier puisse continuer à exploiter normalement son œuvre et revendiquer ses droits d'auteur.

Par exemple, l'article 189, §1^{er} du CDE explique que l'utilisation de citations peut se faire sans l'approbation de l'auteur concerné pour autant que l'utilisateur nomme la source et le nom de l'auteur.

Parmi les exceptions énumérées à l'article 190 du CDE, on retrouve la possibilité de reproduire et de communiquer une œuvre sans l'accord de son auteur dans le but d'informer le public par un compte rendu d'événements de l'actualité. On retrouve également le droit, pour une personne physique, de reproduire des œuvres sans demander au préalable la permission de l'auteur pour en avoir un usage privé sans un quelconque avantage commercial.

L'article 191/1 du CDE expose tous les modes d'exploitation d'œuvres que les établissements reconnus par les pouvoirs publics peuvent faire dans le cadre de l'enseignement sans le consentement des auteurs des œuvres concernées. Par exemple, ils peuvent communiquer des œuvres dans le cadre de leurs activités normales ou de recherches scientifiques tant que le but poursuivi est non lucratif.

Un autre cas particulier, visé cette fois à l'article 174 du CDE, concerne le droit à l'image. L'auteur d'un portrait ne peut communiquer au public son œuvre voire la reproduire sans l'autorisation de la personne représentée sur ce portrait et ce pendant une durée de 20 ans après le décès de la personne concernée.

Droits voisins

Les droits voisins protègent des prestations. Les prestations visées sont l'interprétation ou l'exécution d'une œuvre littéraire ou artistique. Il faut donc, d'abord, une œuvre protégée par les droits d'auteur pour, ensuite, avoir des droits voisins sur les prestations en lien avec les œuvres protégées ¹³. Les caractéristiques des prestations sont moins strictes que celles des œuvres de droits d'auteur. Les prestations ne doivent, en effet, pas être marquées de la personnalité de l'auteur mais elles doivent, par contre, être l'expression d'activités artistiques. Les prestations techniques ne sont donc pas couvertes. Par exemple, la prestation des acteurs d'un film est protégée mais la prestation du caméraman ne l'est pas.

Les bénéficiaires de ces prestations sont plus restreints que ceux des droits d'auteur. Il s'agit des artistes-interprètes ou exécutants, des producteurs de phonogrammes ¹⁴ ou de premières fixations de films et les organismes de radiodiffusion. Ces notions ne sont pas définies par le Code de droit économique. Cependant, les travaux préparatoires de la loi du 30 juin 1994 sur les droits d'auteur et les droits voisins font référence aux définitions se trouvant dans la Convention de Rome de 1961. Par exemple, l'article 3, alinéa 1^{er}, a) de cette Convention définit les artistes-interprètes ou exécutants comme ceux qui représentent ou exécutent d'une quelconque manière des œuvres littéraires ou artistiques protégées tels que les acteurs, danseurs ou comédiens. Les autres bénéficiaires sont les mêmes que ceux concernant les droits d'auteur. À savoir, les héritiers et légataires, d'autres bénéficiaires légaux et le cessionnaire.

Il existe des présomptions légales pour faciliter la charge de la preuve des bénéficiaires des droits voisins qui se trouvent aux paragraphes 2 des articles 205, 209 et 215 du CDE. Ces présomptions permettent aux artistes et aux producteurs de ne pas devoir apporter une preuve pour bénéficier des droits voisins sur leurs prestations. Ces présomptions sont similaires à ce qui existe en matière de droits d'auteur. En effet, est présumé bénéficiaire celui dont le nom se trouve sur la prestation.

¹³ Watelet, S. (2010). *L'auteur et l'artiste face à l'impôt : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins* (p. 63). Limal, Belgique : Anthemis.

¹⁴ Producteur de phonogramme : « la personne physique ou morale qui, la première, fixe les sons provenant d'une exécution ou d'autres sons » article 3, alinéa 1^{er}, c) de la Convention de Rome du 26 octobre 1961.

Les bénéficiaires des droits voisins jouissent de droits patrimoniaux similaires aux droits d'auteur mais ne peuvent toutefois pas y porter préjudice ¹⁵. Ils ont le droit de reproduire ou d'autoriser la reproduction de leurs prestations, ce qui comprend le droit d'autoriser la location ou le prêt. Ils ont également le droit de communiquer leurs prestations au public peu importe le procédé et disposent du droit de distribution ¹⁶. Cependant, les organismes de radiodiffusion et les producteurs de phonogrammes ou de premières fixations de films n'ont aucun droit moral. Seul l'artiste-interprète ou exécutant a des droits moraux qui sont limités par rapport à ceux de l'auteur. L'artiste n'a pas le droit de divulguer sa prestation. Il a uniquement le droit de demander que son nom figure sur la prestation et le droit au respect de celle-ci. Comme l'auteur, l'artiste-interprète ou exécutant peut renoncer à une partie de ses droits moraux mais conserve le droit de s'opposer à toutes modifications de sa prestation qui portent atteinte à sa réputation¹⁷.

Comme pour les droits d'auteur, il existe des exceptions au consentement de l'artiste pour exploiter sa prestation. L'article 212 du CDE prévoit que dès que la prestation est licitement publiée ou radiodiffusée, les utilisateurs n'ont pas besoin du consentement de l'artiste-interprète ou exécutant ou du producteur pour communiquer la prestation dans un lieu public.

L'artiste-interprète ou exécutant, le producteur de phonogrammes ou de premières fixations de films ainsi que l'organisme de radiodiffusion bénéficient de la protection des droits voisins pendant 50 ans à partir de du 1^{er} janvier de l'année qui suit l'année au cours de laquelle le fait générateur se produit. Le fait générateur étant soit la prestation, la fixation ou la diffusion ¹⁸.

Dans la suite de ce travail, je vais utiliser le terme artiste pour représenter l'artiste-interprète ou exécutant.

¹⁵ Art. 203, al. 1^{er} et art. 209, §1^{er}, al. 1^{er} du CDE.

¹⁶ Art. 205, §1^{er}, al. 1^{er} à 4 et art. 209, §1^{er}, al. 1^{er} à 4 du CDE.

¹⁷ Art. 204 du CDE.

¹⁸ Art. 208, art. 209, §1^{er}, al. 5 et 6 et art. 216 du CDE.

Licences légales ou obligatoires

Nous avons vu qu'il existe des exceptions permettant aux utilisateurs des œuvres ou prestations protégées de les exploiter sans demander l'autorisation de l'auteur ou de l'artiste concerné. Afin que ces derniers ne soient pas lésés, le législateur a prévu une rémunération pour compenser la perte des revenus liée à ces exceptions. Ces compensations sont les revenus de licences légales ou obligatoires. Lorsque la fixation de l'indemnité est fixée par la loi, on parle de licence légale et lorsqu'elle est fixée librement il s'agit de licence obligatoire.

Ce sont généralement des sociétés de gestion qui perçoivent et répartissent les rémunérations. C'est notamment le cas pour la reproduction d'œuvres et de prestations protégées pour un usage privé sans avantage commercial ¹⁹. Le Roi définit par arrêté royal les modalités de calcul et de perception de l'indemnité. Dans le cas de la reproduction et de la communication à des fins d'illustration de l'enseignement et de recherches scientifiques, le Roi peut charger une société de gestion de percevoir et répartir les revenus mais ce n'est pas obligatoire ²⁰.

Pour que des sociétés de gestion puissent percevoir et répartir les rémunérations d'auteurs et d'artistes, elles doivent, préalablement à l'exercice de leurs activités, obtenir l'autorisation du ministre belge compétent en la matière ²¹. Cette autorisation est publiée au moniteur belge. Il existe plusieurs sociétés de gestion collective agréées en Belgique telles que la SAJ (Société de droits d'Auteur des Journalistes) spécialisée dans la gestion des droits d'auteur des journalistes, la SACD (Société des Auteurs et Compositeurs Dramatiques) spécialisée dans la gestion des droits d'auteur de spectacles et de fictions audiovisuelles ou encore la Sabam (Société d'Auteurs Belge – Belgische Auteurs Maatschappij) qui gère, quant à elle, tous types d'œuvres.

Ces sociétés de gestion interviennent en tant que mandataires pour gérer les droits d'auteurs et d'artistes. Comme le souligne la circulaire 2019/C/117 du 25 octobre 2019 ²², il s'agit d'une cession de la gestion des droits et non pas d'une cession des droits en tant que tels. Ces sociétés ne sont donc généralement pas titulaires des droits d'auteur et droits voisins. Cette opération est appelée une cession fiduciaire.

¹⁹ Art. 229, al. 5 du CDE.

²⁰ Art. 242, al. 3 du CDE.

²¹ Art. 273/17, §1^{er} du CDE.

²² Circulaire 2019/C/117 du 25 octobre 2019 concernant le traitement fiscal des produits financiers générés par les revenus de droits d'auteur dans le cadre de la gestion collective des droits d'auteur et des droits voisins.

Dans le rapport annuel de 2018 de la Sabam, on peut découvrir que cette société de gestion représente près de 42 000 auteurs, compositeurs et éditeurs et leur a réparti près de 115 millions de droits en 2018.

En conséquence à la crise sanitaire du Covid-19, de nombreuses activités culturelles ont été annulées. Les auteurs actifs dans le domaine du spectacle ont constaté une baisse de leurs revenus de droits d'auteur de 30%. La Sabam prévoit que les auteurs et compositeurs de musiques vont ressentir une perte de huit millions de revenus de droits d'auteur suite à l'annulation des festivals et concerts. D'autres auteurs ressentiront l'impact de la crise au courant de 2021 au moment de la perception des droits liés à l'année 2020.

À chaque fois qu'un utilisateur exécute ou diffuse publiquement une œuvre dont les droits sont gérés par une société de gestion, cette dernière collecte les droits et les répartit aux auteurs concernés. Pour bénéficier de cette rémunération, les auteurs doivent s'affilier à une société de gestion.

Les perceptions et répartitions peuvent être soit individuelles soit collectives. Par exemple, pour un spot publicitaire, la Sabam connaît les œuvres qui vont être exécutées. Par conséquent, il s'agit d'une perception individuelle auprès de l'utilisateur qui sera répartie aux auteurs concernés. Par contre, lorsque des cafés ou commerces diffusent de la musique, la Sabam ne connaît pas à l'avance les œuvres qui vont être jouées. Il s'agit dans ces cas de perceptions collectives qui seront réparties aux auteurs selon des clés de répartition prévues par la Sabam et les auteurs.

Une fois les revenus collectés, les sociétés peuvent uniquement déduire leurs frais de gestion avant de répartir les droits aux auteurs et artistes conformément à l'article 260, §1^{er} du CDE.

Enfin, comme le précise l'article 248/9, §2, alinéa 1^{er} du CDE, les sociétés de gestion collective doivent séparer leur patrimoine propre composé notamment des revenus provenant des services de gestion des droits d'auteurs et droits voisins et le patrimoine constitué des revenus qu'elles perçoivent au nom des auteurs et artistes. Ces revenus vont, en effet, être répartis à ces auteurs et artistes. Par conséquent, ils ne font pas partie du patrimoine propre des sociétés de gestion.

Dans la suite de ce travail, j'inclus la notion de revenus de licences légales ou obligatoires dans les revenus de droits d'auteur et de droits voisins.

Partie 1.2 : Revenus de droits d'auteur et de droits voisins

Revenus concernés

Désormais, nous savons ce que sont les droits d'auteur et les droits voisins. Nous devons, à présent, définir ce que sont les revenus qui proviennent de ces droits. Tout d'abord, il faut une œuvre ou une prestation protégée. Nous avons analysé les caractéristiques requises pour qu'une œuvre et une prestation bénéficient d'une protection légale. Ensuite, l'auteur ou l'artiste doit céder ou concéder ses droits patrimoniaux sur cette œuvre ou prestation au cessionnaire. Enfin, les revenus que l'auteur ou l'artiste perçoit doivent provenir de cette cession ou concession pour être qualifiés de revenus de droits d'auteur ou de droits voisins ²³.

a) Cession ou concession des droits patrimoniaux

La deuxième condition, pour que des revenus soient qualifiés de revenus de droits d'auteur ou de droits voisins, est la cession ou concession des droits patrimoniaux de l'œuvre ou de la prestation protégée.

La cession est le transfert définitif de la propriété de l'œuvre. C'est une aliénation. Cependant, l'auteur garde les droits moraux sur son œuvre qui, pour rappel, sont incessibles. Il peut y renoncer en partie mais conserve le droit au respect de son œuvre ²⁴.

La concession est un transfert temporaire de l'usage. Ceci signifie que le bénéficiaire dispose uniquement du droit d'exploiter les droits patrimoniaux de l'œuvre ou de la prestation.

La cession ou la concession s'effectue entre deux parties : l'auteur ou l'artiste et le cessionnaire. Les parties bénéficient d'une certaine liberté contractuelle. En effet, ils peuvent librement fixer les droits cédés ou concédés, la durée de cette cession ou concession ou encore fixer la rémunération. Cette liberté est, toutefois, limitée par l'article 167, §1^{er} et 205, §3 du CDE car la cession ou concession se prouve par une convention écrite qui est de stricte interprétation. De plus, pour chaque mode d'exploitation de l'œuvre d'un auteur, la convention doit décrire les rémunérations respectives, la durée et l'étendue de la cession ou concession. En outre, le cessionnaire doit s'engager à exploiter les droits qui lui sont cédés.

²³ Mees, F. (2018). *Porter à l'actif et amortir des droits d'auteur*. Retrieved from www.monkey.be

²⁴ Art. 165, §2, al. 7 du CDE.

Cependant, l'article 167, §3 et 205, §4 de ce même Code mentionnent des exceptions à l'engagement de l'exploitation de l'œuvre par le cessionnaire et à la description dans la convention des rémunérations pour chaque mode d'exploitation lorsque l'œuvre est créée dans le cadre d'un contrat de commande. Les droits doivent être cédés au commanditaire et l'œuvre doit être affectée à ses activités non culturelles ou publicitaires. L'exception est également d'application lorsque l'œuvre est créée par un travailleur en exécution de son contrat de travail et que les droits sur cette œuvre sont cédés à l'employeur.

Dans le cas où, les mentions légales ne figurent pas dans la convention, l'auteur ou l'artiste peut demander son annulation. Cette nullité est relative ce qui signifie que seules les parties au contrat peuvent la demander et non le juge ou l'Administration. L'écrit n'étant qu'un moyen de preuve et non une condition de validité du contrat, s'il n'y en a pas, l'auteur ou l'artiste ne pourra demander la nullité de la convention.

Lorsqu'une convention porte sur la cession des droits liés à une œuvre ou prestation future, le type d'œuvre ou prestation doit être connu et la durée de la cession doit être délimitée dans le temps pour que la convention soit valable ²⁵.

b) Revenus provenant de cette cession ou concession

La troisième et dernière condition pour que des revenus soient qualifiés de revenus de droits d'auteur ou de droits voisins est que ces revenus proviennent de cette cession ou concession développée au point a). Pour ce faire, il est important de distinguer dans la convention la rémunération de la création de l'œuvre de la rémunération de la cession des droits sur l'œuvre.

Par exemple, un photographe indépendant fait des photos à la demande d'une société. Il cède ses droits sur les photos afin que la société puisse les publier dans un magazine. En contrepartie, le photographe perçoit un revenu. Ce revenu rémunère à la fois la création de l'œuvre, c'est-à-dire les photos, et la cession des droits sur l'œuvre. Seule la partie des revenus rémunérant la cession des droits du photographe sur ses photos sera considérée comme un revenu de droit d'auteur. L'autre partie du revenu reste un profit ²⁶. Cette distinction devra apparaître dans les termes de la convention conclue entre la société et le photographe indépendant.

²⁵ Art. 167, §2 et 205, §3, al. 5 du CDE.

²⁶ Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins du 9 décembre 2008.

L'employeur n'est pas automatiquement le cessionnaire des droits sur les œuvres créées par ses travailleurs. La cession est possible mais elle doit être prévue. Par conséquent, sans cession des droits du travailleur sur l'œuvre qu'il a créée, l'employeur ne peut exploiter cette dernière ²⁷. Il n'y a que pour les bases de données et les programmes d'ordinateur que l'employeur est présumé cessionnaire ²⁸.

Pour que les revenus provenant de la cession des droits sur l'œuvre que le travailleur a réalisée soient qualifiés de revenus de droits d'auteur, il faut que le contrat de travail ou le statut prévoient que le travailleur crée des œuvres. De plus, la cession des droits sur les œuvres créées doit être prévue par écrit, soit dans une convention spécifique, soit dans le contrat ou statut. Si la cession est prévue dans le contrat, une clause distincte doit être insérée et mentionner clairement le revenu lié à la cession afin qu'il n'y ait pas de confusion possible avec la rémunération de la création des œuvres. Ces conditions sont énumérées à l'article 167, §3, alinéa 1^{er} du CDE. Les revenus perçus en contrepartie de la cession des droits, et uniquement ces revenus, pourront être qualifiés de revenus de droits d'auteur et non la rémunération du travailleur pour sa création.

Il est utile de préciser que la société cessionnaire des droits d'auteur comptabilise ceux-ci en charges comme des frais professionnels déductibles conformément à l'article 49 du Code des impôts sur les revenus de 1992 (CIR 92). Cependant, la circulaire 2017/C/68 ²⁹ prévoit que lorsque les droits d'auteur acquis par une société sont affectés de manière durable à l'activité de celle-ci, ces droits sont portés à l'actif du bilan dans la rubrique des immobilisations incorporelles ³⁰. Le caractère durable signifie que les droits sont utilisés par la société pendant plus d'une période comptable. Cette immobilisation doit être amortie sur une période de minimum 5 ans conformément à l'article 63 du CIR 92.

²⁷ Wellemans, N. (2019). Chapitre 4 : Droits d'auteur. IN *Les rémunérations alternatives : comment doper le salaire de vos travailleurs ?* (p. 98). Retrieved from www.jurisquare.be

²⁸ Art. 187 et 296 du CDE.

²⁹ Circulaire n° Ci.2017/C/68 du 6 novembre 2017 relative aux droits d'auteur qui sont acquis pour être affectés durablement à l'activité de l'entreprise.

³⁰ Mees, F. (2018). *Porter à l'actif et amortir des droits d'auteur*. Retrieved from www.monkey.be

Historique

Les droits d’auteur existent en Belgique depuis plus de 130 ans. La première loi concernant une protection de certaines œuvres remonte au 22 mars 1886 ³¹. La loi, plus connue, du 30 juin 1994 reprend les dispositions de la loi de 1886 et instaure les droits voisins. Quelques années plus tard, en 1998, la protection des bases de données est organisée par la reprise dans la loi de 1994 des dispositions figurant dans la directive européenne du 11 mars 1996 ³². En 2015, les dispositions de la loi sur les droits d’auteur et les droits voisins du 30 juin 1994 sont insérées dans le Code de droit économique.

En matière de taxation des revenus de droits d’auteur, une loi importante est celle du 16 juillet 2008 ³³. Cette loi modifie le Code des impôts sur les revenus de 1992 pour établir un nouveau régime fiscal en matière de revenus de droits d’auteur et de droits voisins.

a) Avant la réforme de 2008

Avant la réforme de 2008, il n’y avait pas d’homogénéité concernant la qualification des revenus de droits d’auteur ou de droits voisins. Cette discordance a mené à une insécurité juridique engendrant des contentieux importants. Le problème venait notamment de la notion de cession et concession des droits. La loi sur les droits d’auteur et les droits voisins utilisait le terme cession autant pour couvrir une aliénation définitive qu’un transfert temporaire de l’usage des droits d’auteur ou des droits voisins. Tandis que, la loi fiscale distinguait ces deux notions qui menaient à des régimes fiscaux différents.

Dans la majorité des cas, l’Administration qualifiait les revenus de droits d’auteur ou de droits voisins de revenus professionnels.

Lorsqu’un auteur ou un artiste créait des œuvres ou réalisait des prestations et cédait ensuite les droits sur ses œuvres ou prestations à un cessionnaire, l’ensemble des revenus perçus, autant pour la création que pour la cession ou concession des droits, étaient qualifiés de revenus professionnels.

³¹ Loi du 22 mars 1886 sur le droit d’auteur.

³² Directive 96/9/CE du 11 mars 1996 du parlement européen et du conseil sur la protection juridique des bases de données.

³³ Loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d’auteur et des droits voisins.

Lorsque l'auteur ou l'artiste travaillait en tant que salarié, l'Administration qualifiait les revenus de rémunérations sur base de l'article 31 du CIR 92. Et lorsque l'auteur ou l'artiste était indépendant, l'Administration qualifiait les revenus de profits sur base de l'article 27 du CIR92.

De plus, même lorsque l'activité générant des revenus de droits d'auteur ou de droits voisins était occasionnelle ou accessoire, l'Administration qualifiait tout de même ces revenus de professionnels dans le cas où l'activité occasionnelle était liée à l'activité professionnelle de l'auteur. Elle opérait cette qualification sur base de l'ancien article 37 du CIR 92 considérant comme revenus professionnels les avoirs mobiliers affectés à l'activité professionnelle. Par exemple, un avocat rédigeant un ouvrage juridique cédait ses droits sur son œuvre à un éditeur afin que ce dernier reproduise et publie son ouvrage. Les revenus provenant de cette cession étaient qualifiés de revenus professionnels car l'œuvre était en lien avec la profession de son auteur.

Par conséquent, le contribuable pouvait déduire de ses revenus des frais professionnels conformément à l'article 49 du CIR 92 et subissait une imposition progressive par tranche selon l'article 130 du CIR 92.

L'Administration qualifiait tantôt de revenus professionnels les revenus provenant de droits d'auteur ou de droits voisins générés par une activité occasionnelle liée à l'activité professionnelle du contribuable et tantôt de revenus divers sur base de l'article 90, alinéa 1^{er}, 1^o du CIR 92. En revanche, la jurisprudence considérait plus souvent ces revenus de revenus divers que de revenus professionnels. Lorsque l'activité occasionnelle n'avait aucun lien avec l'activité professionnelle de l'auteur ou de l'artiste, l'Administration acceptait généralement la qualification de revenus divers. Par conséquent, le contribuable bénéficiait d'une imposition distincte au taux visé par l'article 171, alinéa 1^{er}, 1^o, a) du CIR 92.

L'Administration n'accordait que très rarement la qualification de revenus mobiliers. Les revenus mobiliers ne visaient pas encore les revenus de droits d'auteur ou de droits voisins. Par conséquent, l'Administration se référait à l'article 17, §1^{er}, 3^o du CIR 92 considérant comme revenus mobiliers les revenus de la concession de biens mobiliers. La cession n'était donc pas visée par cet article. Un précompte mobilier était prélevé sur les revenus mobiliers après déduction de frais forfaitaires visés à l'article 3 de l'arrêté royal d'exécution du CIR 92 (AR/CIR 92).

Lorsque les héritiers ou légataires percevaient des revenus de droits d'auteur ou de droits voisins du défunt, ces derniers étaient soit qualifiés de revenus professionnels soit de revenus divers. Lorsque les revenus étaient en lien avec l'activité professionnelle antérieure du défunt, que les revenus aient été générés avant ou après le décès, ils étaient qualifiés de revenus professionnels. Et, lorsque ces revenus n'avaient aucun lien avec l'activité professionnelle du défunt, les revenus résultant d'une exploitation des droits avant le décès étaient qualifiés de revenus divers et ceux résultant d'une exploitation des droits postérieure au décès n'étaient pas imposés ³⁴.

b) Après la réforme de 2008

La loi du 16 juillet 2008 est intervenue pour simplifier le traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins. L'objectif était de mettre en place un régime uniforme pour apporter une sécurité juridique aux contribuables concernés.

La loi du 16 juillet 2008 entre en vigueur avec un effet rétroactif au 1^{er} janvier 2008. Cette loi instaure un régime favorable aux revenus provenant de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins ainsi que les revenus provenant de licences légales ou obligatoires. Une distinction est donc faite entre les revenus de la création d'une œuvre ou de la réalisation d'une prestation des revenus de la cession ou concession des droits sur cette œuvre ou prestation. Seuls les revenus de la cession ou concession des droits d'auteur et des droits voisins bénéficient du régime fiscal avantageux. Les revenus obtenus dans le cadre du travail restent des revenus professionnels. Quand l'auteur réalise des œuvres en tant que salarié pour son employeur, les revenus perçus sont qualifiés de rémunérations. Et quand il est indépendant, il perçoit des profits.

Dorénavant, sont qualifiés de revenus mobiliers d'après l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92 « *les revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visées au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger* ».

³⁴ Watelet, S. (2010). *L'auteur et l'artiste face à l'impôt : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins* (pp. 159-160). Limal, Belgique : Anthemis.

Cependant, un seuil a été inséré à l'article 37, alinéa 2 du CIR 92 prévoyant que les revenus de la cession ou concession de droits d'auteur ou de droits voisins sont des revenus mobiliers jusqu'au plafond de 37.500€ à indexer (62.090€ pour l'Exercice d'Imposition (EI) 2021). Au-delà de ce plafond, les revenus peuvent être requalifiés en revenus professionnels.

Par conséquent, les revenus de la cession ou concession des droits d'auteur ou des droits voisins sont qualifiés de revenus mobiliers jusqu'au seuil de 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) indépendamment du fait que les revenus résultent d'une activité professionnelle ou d'une activité occasionnelle sans lien avec la profession du contribuable. Cette qualification de revenu mobilier est plus avantageuse que la qualification de revenu professionnel habituellement choisie avant l'entrée en vigueur de la loi du 16 juillet 2008. En effet, les revenus sont taxés distinctement et des frais forfaitaires importants peuvent être déduits.

Les revenus de la cession ou de la concession des droits d'auteur ou des droits voisins peuvent être requalifiés en revenus professionnels uniquement pour la partie qui excède 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) si les avoirs des revenus sont affectés à l'activité professionnelle de l'auteur ou de l'artiste ³⁵. C'est sur l'Administration que repose la charge de cette preuve. Une activité professionnelle est un ensemble d'opérations qui sont suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle à caractère lucratif.

Les revenus requalifiés en revenus professionnels peuvent soit être des rémunérations soit des profits. Les rémunérations visées à l'article 31 du CIR 92 requièrent un lien de subordination entre l'employeur et le travailleur. Les profits définis à l'article 27 du CIR 92 sont « *les revenus d'une profession libérale, charge ou office et tous les revenus d'une occupation lucrative qui ne sont pas considérés comme des bénéfices ou des rémunérations* ».

Lorsque le plafond des 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) est dépassé et que l'auteur ou l'artiste n'affecte pas les œuvres à l'exercice de son activité professionnelle, les revenus dépassant le plafond ne sont pas requalifiés en revenus professionnels suivant l'article 37 du CIR 92 et restent donc qualifiés de revenus mobiliers selon l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92 ³⁶.

³⁵ Art. 37 du CIR 92.

³⁶ Wolters Kluwer. (2020). *Le régime fiscal des droits d'auteur*. Retrieved from <https://www.wolterskluwer.be/corporate/fr/auteurs/informations-utiles/regime-fiscal-des-droits-d-auteur/>

Concernant les revenus de la cession ou concession des droits d'auteur ou des droits voisins perçus par les héritiers, les mêmes règles s'appliquent. À savoir, ces revenus sont imposés en tant que revenus mobiliers jusqu'au plafond de 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021). Au-delà de ce seuil, les revenus sont requalifiés en revenus professionnels si le défunt les réalisait dans le cadre d'une activité professionnelle ³⁷. À défaut d'affectation à une activité professionnelle, les revenus sont imposés en tant que revenus mobiliers.

³⁷ Watelet, S. (2010). *L'auteur et l'artiste face à l'impôt : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins* (pp. 161-162). Limal, Belgique : Anthemis.

Imposition des revenus

Maintenant que l'on sait à quelles catégories de revenus les revenus de droits d'auteur et de droits voisins appartiennent, je vais analyser l'imposition de ces revenus pour chaque catégorie concernée.

Pour rappel, les bénéficiaires des droits d'auteur peuvent être les titulaires originaires, les héritiers ou légataires, c'est-à-dire des personnes physiques. Les bénéficiaires peuvent également être des sociétés ou des personnes morales en faisant partie des autres bénéficiaires légaux ou en étant cessionnaires. Dans le cadre de ce travail, je me concentre sur le traitement fiscal des revenus de droits d'auteur à l'impôt des personnes physiques.

Selon l'article 5 du CIR 92, sont assujettis à l'impôt des personnes physiques les habitants du Royaume et ce sur leurs revenus mondiaux. Lorsque l'auteur ou l'artiste, résident belge, perçoit ses revenus de droits d'auteur ou de droits voisins en dehors de la Belgique, il faut regarder si une convention préventive de double imposition (CPDI) existe entre la Belgique et le pays de la source des revenus. S'il n'y a pas de CPDI, la Belgique applique le régime fiscal belge aux revenus de droits d'auteur ou de droits voisins. Dans le cas où il existe une CPDI, il faut vérifier que le pouvoir d'imposition est accordé à l'état de résidence, à savoir la Belgique. Ensuite, il faut analyser la convention signée entre les pays pour voir si la Belgique a le droit de taxer les revenus de droits d'auteur et de droits voisins et s'il y a des limites à ce pouvoir. Si la Belgique peut taxer les revenus de droits d'auteur, elle le fait conformément à sa législation interne. Il ne faut donc pas uniquement tenir compte des lois nationales pour traiter les revenus de droits d'auteur ou de droits voisins. En plus des CPDI, il existe également des directives européennes et des conventions internationales. Par exemple, la Convention de Berne du 9 septembre 1886 relative à la protection des œuvres littéraires et artistiques qui doit être appliquée par préférence lorsque les dispositions de la Convention et les dispositions nationales sont incompatibles et que la Convention de Berne est plus favorable à l'auteur.

Revenus mobiliers

a) Base imposable

Les revenus mobiliers sont la deuxième catégorie de revenus imposables à l'impôt des personnes physiques. Il existe cinq sous-catégories de revenus mobiliers qui sont visées à l'article 17, §1^{er} du CIR 92. Il s'agit des dividendes, des intérêts, des revenus de la location, de l'affermage, de l'usage, de la concession de biens mobiliers, des revenus compris dans certaines rentes viagères et des revenus résultant de la cession ou de la concession des droits d'auteur et des droits voisins ainsi que des licences légales et obligatoires. C'est donc l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR 92 qui nous concerne.

Le nouvel alinéa 2, de l'article 37 du CIR 92 inséré par la loi du 16 juillet 2008 prévoit que les revenus de droits d'auteur et de droits voisins ne peuvent être considérés comme des revenus mobiliers que jusqu'à 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021). Le montant en dessous de ce plafond représente le montant brut des revenus mobiliers. Le montant brut des revenus de droits d'auteur et de droits voisins comprend également les frais qui sont censés être supportés par le bénéficiaire mais qui sont supportés par le débiteur des revenus comme mentionné à l'article 5 de l'AR/CIR 92.

L'article 22, §3 du CIR 92 nous indique comment calculer la base imposable des revenus mobiliers. Pour obtenir le revenu net, il faut soustraire du revenu brut les frais que l'auteur ou l'artiste a exposés pour acquérir ou conserver ses revenus. La déduction se fait sur base des frais réels. À défaut d'éléments probants pour justifier ces frais réels, des frais forfaitaires sont calculés. L'article 3 de l'AR/CIR 92 prévoit un taux de frais forfaitaires de 15% pour les revenus de droits d'auteur et de droits voisins. Ce taux est augmenté pour certaines tranches selon l'article 4 de l'AR/CIR 92 :

Tableau I : Frais forfaitaires pour l'exercice d'imposition 2021

Montants de base	Exercice d'imposition 2021	Taux de frais déductibles
0 à 10.000€	0 à 16.560€	50%
10.000€ à 20.000€	16.560€ à 33.110€	25%
> 20.000€	> 33.110€	0%

On pourrait croire qu'au-delà de la tranche de 20.000€ non indexée, l'article 3 de l'AR/CIR 92 reste applicable et, par conséquent, un taux de 15% de frais forfaitaires est déductible. En effet, l'article 4 de l'AR/CIR 92 augmente le taux prévu à l'article 3 de l'AR/CIR 92 pour certaines tranches. Cependant, le Service Public Fédéral Finances a confirmé dès l'année de sortie de la loi du 16 juillet 2008, dans un avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins qu'au-delà de la tranche de 20.000€ non indexée aucuns frais forfaitaires ne pouvaient être déduits ³⁸. De plus, le formulaire permettant de déclarer le précompte mobilier indique également qu'aucuns frais forfaitaires ne peut être déduit au-delà de la deuxième tranche.

Par exemple, Monsieur X écrit un livre et cède les droits sur ce livre à un éditeur afin qu'il puisse le reproduire et le publier. Les revenus générés par cette cession de droits s'élèvent à 40.000€ au cours de l'année 2020. Sur la première tranche de 16.560€, Monsieur X peut déduire 50 % ce qui représente 8.280€. Sur la deuxième tranche, de 16.560€ à 33.110€, Monsieur X peut déduire 25% c'est-à-dire 4.137,50€. Monsieur X peut donc déduire des frais forfaitaires à concurrence de 12.417,50€ (8.280€ + 4.137,50€). Le revenu imposable s'élève donc à 27.582,50€ (40.000€ - 12.417,50€).

b) Imposition

Un précompte mobilier est retenu à la source ce qui signifie que l'auteur perçoit directement les revenus nets d'impôt. Ce précompte est calculé sur la base imposable des revenus de la cession ou concession des droits d'auteur ou des droits voisins. L'article 171, alinéa 1^{er}, 2^o bis du CIR 92 prévoit que les revenus de la cession ou concession de droits d'auteur ou de droits voisins ainsi que de licences légales ou obligatoires sont imposés distinctement au taux de 15%. L'article 269, §1^{er}, alinéa 1^{er} du CIR 92 précise au point 4^o que le taux du précompte mobilier est de 15% jusqu'à 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) et au point 1^o que le taux de ce précompte est de 30% au-delà du plafond de 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021).

Avant la loi du 28 décembre 2011 ³⁹, le précompte mobilier sur la première tranche des 37.500€ non indexée était libératoire. Les bénéficiaires de ces revenus mobiliers avaient donc une dispense facultative de déclarer ces revenus.

³⁸ Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins du 9 décembre 2008.

³⁹ Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses.

Cependant, depuis le 1^{er} janvier 2012, le précompte mobilier n'est plus libératoire. En effet, les revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins ainsi que de licences légales ou obligatoires font partie des exceptions mentionnées à l'article 313, alinéa 1^{er}, 4^o du CIR 92 et doivent par conséquent être déclarés par le contribuable dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques à partir de l'exercice d'imposition 2013. Il n'y a pas pour autant de double imposition. Le précompte mobilier déjà retenu est imputé sur le montant de l'impôt dû. Toutefois, le montant de l'impôt est plus élevé car les additionnels communaux s'appliquent également sur le précompte mobilier.

C'est le débiteur des revenus qui doit prélever le précompte mobilier. Les débiteurs des revenus sont les personnes visées à l'article 261, alinéa 1^{er}, 4^o du CIR 92 qui paient les revenus de la cession ou de la concession des droits d'auteur ou des droits voisins. Dès que, les revenus mobiliers sont payés ou attribués, le précompte mobilier devient exigible selon l'article 267, alinéa 1^{er} du CIR 92. Le débiteur doit verser au Trésor ce précompte dans les 15 jours de l'attribution ou du paiement des revenus mobiliers concernés conformément à l'article 412 du CIR 92. Enfin, dans le même délai, le débiteur des revenus remplit le formulaire 273-S contenant des informations telles que l'identité du débiteur et du bénéficiaire, le montant brut et les frais déduits des revenus de droits d'auteur ou de droits voisins ainsi que le montant du précompte mobilier retenu. Si le débiteur ne respecte pas les délais de paiement du précompte, le CIR 92 prévoit à l'article 304, §1^{er}, alinéa 2 que l'Administration enrôle le précompte mobilier. Le débiteur doit également remplir les fiches fiscales individuelles 281.45 et le relevé récapitulatif 325.45 pour le 30 avril de l'année dont le millésime désigne l'exercice d'imposition.

Lorsqu'il y a plusieurs débiteurs, le bénéficiaire a deux possibilités. Soit, il informe chaque débiteur des montants qu'il perçoit des autres débiteurs afin que ces derniers puissent tous correctement calculer la base imposable sur laquelle retenir le précompte. L'autre option est de ne pas informer les débiteurs des revenus de droits d'auteur ou de droits voisins déjà perçus. La conséquence est que les frais forfaitaires seront mal appliqués et le précompte mobilier retenu sera insuffisant ⁴⁰.

⁴⁰ D'Aout, O., Darté, D., Honhon, N. & Mariscal, B. (2018). Droits d'auteur et droits voisins. IN *L'impôt des personnes physiques* (édition 2018) (p. 242). Limal, Belgique : Anthemis.

Avant le 1^{er} janvier 2012, il y avait un intérêt pour le bénéficiaire des revenus d'opter pour la première solution afin de bénéficier de la dispense de déclarer les revenus mobiliers. En choisissant la deuxième option, le contribuable devait déclarer ses revenus et la taxe communale additionnelle s'appliquait donc sur ses revenus. À l'heure actuelle, il n'y a pas d'avantage particulier à informer les différents débiteurs des revenus déjà perçus car le contribuable doit systématiquement déclarer ses revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins. Et ces derniers entrent dans la base de calcul des additionnels communaux.

Reprenons l'exemple de Monsieur X dont les revenus générés par la cession de ses droits sur son livre s'élèvent à 40.000€. Supposons que Monsieur X ait cédé ses droits à deux éditeurs A et B. L'éditeur A génère un revenu de 15.000€ et l'éditeur B un revenu de 25.000€. Si Monsieur X ne les informe pas qu'il perçoit des revenus de droits d'auteur de deux éditeurs, ces derniers vont mal calculer la base imposable sur laquelle prélever le précompte mobilier.

Le revenu net pour l'éditeur A correspond au montant brut, 15.000€, moins 50% de frais forfaitaires, c'est-à-dire 7.500€. De cette base imposable de 7.500€, l'éditeur A prélève un précompte mobilier de 15% équivalent à 1.125€.

L'éditeur B de son côté calcule le revenu net mobilier en redémarrant à la base de la première tranche. Il déduit des frais forfaitaires de 50% sur la première tranche de 16.560 €, à savoir 8.280€. Il déduit, ensuite, 25% de la deuxième tranche de 16.560€ à 25.000€, à savoir 2.110€. Le total des frais forfaitaires est de 10.390€ (8.280€ + 2.110€). La base imposable pour l'éditeur B est de 14.610€ (25.000€ - 10.390€). De cette base est calculé le précompte mobilier que l'éditeur B retient. Ce dernier est de 15% de 14.610€, à savoir 2.191,50€.

Le total des précomptes mobiliers retenu est de 1.125€ par l'éditeur A plus 2.191,50€ par l'éditeur B ce qui équivaut à 3.316,50€. Or, lorsque nous avons calculé plus haut la base imposable sur un revenu brut de 40.000€ attribué par un seul débiteur, cette dernière s'élevait à 27.582,50€. Le précompte mobilier de 15% sur 27.582,50€ est de 4.137,38€. Par conséquent, les précomptes mobiliers retenus par l'éditeur A et B sont insuffisants car ils ont tous les deux appliqué un forfait de frais de 50% sur la totalité de la première tranche de revenu. La différence de revenu net est de 5.472,50€ (27.582,50€ - 7.500€ - 14.610€). Il manque donc un précompte mobilier de 15% sur 5.472,50€ de revenu, c'est-à-dire 820,88€.

Concernant la déclaration de Monsieur X, dans cet exemple où il perçoit des revenus de droits d'auteur de deux éditeurs, il devra déclarer dans le cadre VII réservé aux revenus de capitaux et biens mobiliers le point D concernant les revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur, de droits voisins et de licences légales ou obligatoires. Il doit inscrire trois montants. Le montant des revenus bruts au code 1117, c'est-à-dire 40.000€. Le forfait correct des frais qu'il peut déduire du montant brut, à savoir 12.417,50€ au code 1118. En effet, Monsieur X ne doit pas déclarer le montant des frais forfaitaires déduit par les éditeurs A et B car ces derniers ont déduit trop de frais. Il doit déclarer le montant des frais forfaitaires comme s'il n'avait qu'un seul débiteur de revenus. Et enfin, en regard du code 1119, il indique le montant total des précomptes mobiliers réellement retenu. Dans notre cas, il doit inscrire 3.316,50€.

Lorsque les revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins dépassent le plafond de 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) et que les avoirs mobiliers ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable mais sont, par exemple, affectés à un hobby, l'entièreté des revenus, en dessous et au-dessus du plafond, est qualifiée de revenus mobiliers. Dans ce cas de figure, toutes les informations relatives aux revenus de droits d'auteur doivent être déclarées dans le cadre VII réservé aux revenus de capitaux et biens mobiliers au point D concernant les revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur, de droits voisins et de licences légales ou obligatoires. Le contribuable doit indiquer le montant brut total des droits d'auteur en regard du code 1117, le montant des frais forfaitaires qu'il peut déduire au code 1118 et le montant total du précompte mobilier retenu au code 1119. Pour rappel, le débiteur des droits d'auteur doit prélever un précompte mobilier de 15% sur la première tranche des 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) et un précompte mobilier de 30% au-delà de ce plafond. Cependant, lorsque les revenus de droits d'auteur n'entrent pas dans le champ d'application de l'article 37 du CIR 92, ils sont qualifiés de revenus mobiliers et sont imposés distinctement au taux de 15% conformément à l'article 171, alinéa 1^{er}, 2^o bis du CIR92. Par conséquent, le surplus de précomptes mobiliers retenu pourra être remboursé ⁴¹.

⁴¹ Watelet, S. (2018). Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur : dix ans déjà. *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, Vol. 3^{ème} année (no. 9), p 32. Retrieved from www.monkey.be

Revenus professionnels

a) Base imposable

Comme expliqué plus haut, les revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins dépassant le plafond de 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) sont requalifiés en revenus professionnels si les avoirs de ces revenus sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable conformément à l'article 37 du CIR 92. Seuls les revenus au-delà du seuil sont requalifiés en revenus professionnels. Ces revenus sont globalisés avec les autres revenus professionnels.

L'article 23, §2 du CIR 92 définit les revenus professionnels nets comme étant les revenus professionnels bruts diminués des revenus professionnels exonérés, des frais professionnels ainsi que des pertes professionnelles. Comme l'énonce l'article 49 du CIR 92, pour que des frais professionnels soient déductibles il faut qu'ils aient été supportés pendant la période imposable concernée en vue d'acquérir ou de conserver les revenus professionnels. De plus, le contribuable doit justifier ses frais sur base d'éléments probants.

b) Imposition

Ce revenu net est imposé au taux progressif par tranches visé par l'article 130 du CIR 92.

Le débiteur des revenus de la cession ou concession de droits d'auteur ou de droits voisins doit prélever un précompte mobilier de 15% sur 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) et un précompte mobilier de 30% au-delà de ce plafond. Ces précomptes sont déduits de l'impôt dû par le contribuable.

Concernant la déclaration de la partie des revenus de droits d'auteur en dessous du seuil visé à l'article 37, alinéa 2 du CIR 92, ils doivent être déclarés de la même manière qu'expliquée ci-dessus comme ils sont qualifiés de revenus mobiliers. En d'autres termes, cette partie de revenu doit être déclarée au point D concernant les revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur, de droits voisins et de licences légales ou obligatoires située dans le cadre VII réservé aux revenus de capitaux et biens mobiliers. Le contribuable doit indiquer le montant brut des droits d'auteur de 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) en regard du code 1117, le montant des frais qui peuvent être déduits au code 1118 et le précompte mobilier réellement retenu sur ces 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021) au code 1119.

Concernant la partie des revenus de droits d'auteur requalifiée en revenus professionnels, le contribuable doit déclarer le montant brut des revenus requalifiés ainsi que le montant du précompte mobilier retenu par le débiteur sur ces revenus dépassant le seuil des 37.500€ (62.090€ pour l'EI 2021). Les codes dans lesquels le contribuable doit déclarer ces montants varient selon son statut.

Lorsque les revenus de droits d'auteur sont requalifiés en rémunération de travailleurs, leur montant brut doit être déclaré au même endroit que la rémunération perçue par le travailleur en raison de son contrat de travail. En d'autres termes, ce montant brut doit être déclaré à la rubrique A du cadre IV concernant les rémunérations ordinaires, au point 1, en regard du code 1250. Le précompte mobilier retenu sur ces revenus requalifiés doit être déclaré dans le même cadre, dans la rubrique M au code 1299.

Quand il s'agit de rémunérations de dirigeants, le même raisonnement s'applique. Le montant brut des revenus de droits d'auteur requalifiés en revenus professionnels doit être déclaré dans le cadre XVI, au point 1 rémunérations des dirigeants, dans le code 1400. Et, le montant du précompte mobilier de 30% doit être déclaré au code 1427 au point 16 du même cadre.

Enfin, lorsque les revenus professionnels sont qualifiés de profits, le montant brut des droits d'auteur requalifié doit être déclaré au point 1 du cadre XVIII dédié aux profits en regard du code 1650. Et, le précompte mobilier retenu sur ces profits doit être déclaré au point 1 du cadre XIX « précomptes afférents à une activité professionnelle indépendante » dans le code 1756.

Partie 2.1 : Analyse de décisions anticipées

Pour cette deuxième partie, j'ai analysé une dizaine de décisions relatives à des droits d'auteur rendues par le Service des Décisions Anticipées (SDA). Tout d'abord, je vais expliquer le raisonnement suivi par le SDA pour traiter des demandes en matière de droits d'auteur. Ensuite, j'analyserai plusieurs sujets pertinents abordés dans certaines décisions. Enfin, j'exposerai une série d'opérations qui ont été soumises au SDA mais qui ne bénéficient pas du régime de droits d'auteur. Toutefois, je vais commencer par présenter le fonctionnement et l'intérêt de ce Service des Décisions Anticipées.

Présentation du Service des Décisions Anticipées

Le SDA est un service autonome du Service Public Fédéral Finances (SPF Finances). Ce service, agissant en tant qu'autorité administrative, rend des décisions anticipées sur l'application des lois à une opération ou à une situation qui n'a pas encore produit d'effets sur le plan fiscal. L'objectif du contribuable est de connaître les conséquences fiscales d'opérations qu'il envisage de réaliser. L'avantage de ces décisions est, qu'une fois entrées en vigueur, elles lient tous les services du SPF Finances. Par conséquent, l'administration fiscale doit respecter les décisions anticipées ce qui permet de garantir une certaine sécurité juridique au contribuable concerné ⁴².

Des demandes de décisions peuvent être introduites sur des thèmes relatifs à l'établissement et au recouvrement de l'impôt lorsqu'ils font partie des compétences du SPF Finances. Des demandes peuvent dès lors être soumises en matière de droits d'auteur qui entrent dans le champ des contributions directes et, plus précisément, de l'impôt des personnes physiques.

Avant d'introduire une demande, le contribuable peut se présenter à une réunion de « prefiling » afin de vérifier qu'il dispose de toutes les informations nécessaires et, également, obtenir une première position du SDA.

⁴² SDA. (2020). Ruling. Retrieved from <https://www.ruling.be/fr/ruling>

Au cours des trois dernières années, le délai de traitement moyen des décisions anticipées se situe entre 64 et 67 jours calendrier. Par conséquent, la demande de décision anticipée doit être introduite au moins trois mois avant l'établissement de l'impôt étant donné que le SDA se positionne sur une opération n'ayant pas encore produit d'effets sur le plan fiscal.

La décision rendue par le SDA est valable pendant une période de 5 ans. Cependant, le SPF Finances cesse d'être lié à une décision si les conditions de cette dernière ne sont pas respectées ou que la décision n'est pas conforme à la législation ou encore que cette législation change modifiant ainsi les conséquences fiscales des opérations visées par la décision du SDA ⁴³.

En analysant les rapports du SDA de 2017, 2018 et 2019, on peut constater que le nombre de demandes traitées a augmenté de 25% en trois ans (1043 -> 1216). Il est également intéressant de noter que 95% des demandes sont favorables au cours des trois dernières années. En 2019, 15% des demandes traitées concernent des droits d'auteur, ce qui représente une augmentation du nombre de demandes traitées en la matière de près de 150% depuis 2017 (73 -> 180). Le nombre de dossiers de « prefiling » traités relatifs à des droits d'auteur a également considérablement augmenté avec une croissance de plus de 160% en trois ans (103 -> 271).

⁴³ SDA. (2019). *Rapport annuel* (p. 12). Retrieved from www.ruling.be

Raisonnement du Service des Décisions Anticipées en matière de droits d’auteur

Le SDA suit un certain raisonnement pour traiter une situation relative à des droits d’auteur. Toutes ces décisions en la matière ont une structure identique présentée et développée ci-dessous.

Structure d’une décision anticipée :

- Résumé
 - I. Objet de la demande
 - II. Description des faits
 - a) Contexte général
 - b) Opérations envisagées
 - III. Décision
 - A. Principes généraux
 - a) Œuvre protégée
 - b) Cession ou concession des droits
 - c) Revenus découlant de la cession ou de la concession des droits d’auteur sur l’œuvre
 - B. En l’espèce
 - a) Œuvre protégée
 - b) Cession ou concession des droits
 - c) Revenus découlant de la cession ou de la concession des droits d’auteur sur l’œuvre
 - d) Disposition anti-abus

Résumé

Une décision anticipée commence toujours par un bref résumé de la décision. Ceci permet, avant d’entrer dans le vif du sujet, de percevoir la conclusion du SDA concernant la décision qui suit. Ce résumé se limite à énoncer si les revenus dont il est question dans la décision bénéficient ou non de la qualification de revenus mobiliers en vertu de l’article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92. Et lorsque c’est le cas, le SDA annonce déjà que ces revenus seront, toutefois, partiellement qualifiés de revenus professionnels dans la mesure où l’article 37, §1^{er} et 2 du CIR 92 s’applique.

I. Objet de la demande

L'analyse du SDA commence par poser les demandes du contribuable. En matière de droits d'auteur, celles-ci sont généralement au nombre de deux. La première sollicitant une confirmation quant à l'application de l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92 aux revenus de la cession ou concession des droits d'auteur du contribuable. La deuxième demande a pour objectif de s'assurer que le dispositif anti-abus visé à l'article 344, §1^{er} du CIR 92 ne s'applique pas et que, par conséquent, les opérations ne répondent pas uniquement à un objectif d'éluder l'impôt sur les revenus.

II. Description des faits

Après avoir exprimé l'objet des demandes de la décision, le SDA pose les faits. Dans un premier temps, il décrit le contexte dans lequel se trouve le demandeur au jour de la décision. Ensuite, il explique les opérations que ce dernier envisage de réaliser dans le but de bénéficier du régime des droits d'auteur et de se mettre dans une position lui garantissant une sécurité juridique. Par exemple, rédiger une convention de cession des droits patrimoniaux entre l'auteur des œuvres protégées et le cessionnaire. Le demandeur expose également les modalités de ces conventions. Pour la suite de son raisonnement, le SDA doit, par conséquent, tenir compte à la fois de la situation actuelle du demandeur et, également, de la situation future du demandeur une fois les opérations envisagées réalisées.

III. Décision

Le SDA analyse, d'abord, les principes généraux en matière de droits d'auteur et les applique, ensuite, au cas d'espèce.

A. Principes généraux

Le SDA commence son analyse des principes généraux en matière de droits d'auteur en rappelant le contenu de l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92.

Art. 17, §1^{er}, 5° du CIR 92 :

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

5° 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. »

Il énonce ensuite les trois conditions nécessaires pour que des revenus entrent dans le champ d'application de cet article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92. La première condition est que l'œuvre ayant généré des revenus soit une œuvre protégée. Ensuite, la deuxième condition requise est que les droits sur cette œuvre aient été cédés ou concédés. Enfin, la dernière condition est que les revenus perçus découlent de cette cession ou concession des droits sur l'œuvre protégée. Ces conditions sont énumérées sous forme de questions et représentent la base du raisonnement du SDA pour traiter des demandes relatives à des droits d'auteur.

a) Œuvre protégée

Pour définir la notion d'œuvre protégée, le SDA fait référence à l'article 172, §1^{er} du CDE qui définit ce qu'est une œuvre littéraire. Pour compléter cette notion, le SDA fait également référence à l'article 2.1 de la Convention de Berne ⁴⁴ énonçant un grand nombre d'exemples. Enfin, le SDA donne les deux exigences que toute œuvre doit satisfaire pour bénéficier de la protection des droits d'auteur. Ces caractéristiques ont été développées au début de ce mémoire dans la partie 1.1 - notions de droits d'auteur – Œuvres protégées. Pour rappel, les deux exigences sont que l'œuvre concernée doit être exprimée sous une forme qui permet sa communication au public et être originale, c'est-à-dire marquée par la personnalité de son auteur.

Lorsque la demande concerne des programmes d'ordinateur, le SDA rajoute une référence à l'article 294 du CDE définissant les programmes d'ordinateur comme étant assimilés à des œuvres littéraires. Comme toutes œuvres, les programmes d'ordinateur doivent également être originaux.

⁴⁴ Convention de Berne du 9 septembre 1886 pour la protection des œuvres littéraires et artistiques.

L'article 295 du CDE, mentionné par le SDA, ne fait pas allusion à la deuxième condition requise pour qu'une œuvre soit protégée : être exprimée sous une certaine forme permettant sa communication au public. Cependant, cette exigence est systématiquement satisfaite car la forme est le programme informatique en tant que tel.

Les dispositions des programmes d'ordinateur sont visées dans le livre XI du CDE relatif à la propriété intellectuelle mais se trouvent dans le titre 6 alors que les œuvres et prestations couvertes par les droits d'auteur et les droits voisins sont centralisées dans le titre 5.

b) Cession ou concession des droits

Concernant la deuxième question analysée par le SDA, il fait simplement référence aux notions du droit commun. Ces notions ont été expliquées dans la partie 1.2 – revenus concernés - cession ou concession des droits patrimoniaux.

c) Revenus découlant de la cession ou de la concession des droits d'auteur sur l'œuvre

Ensuite, il faut vérifier, sur base d'éléments de droit et de faits, que l'auteur perçoit des revenus de la cession ou de la concession de ses droits patrimoniaux visée au point b). Il est primordial qu'une distinction soit effectuée entre la rémunération de la création de l'œuvre par l'auteur ou de la prestation de l'artiste et de la rémunération de la cession des droits sur cette œuvre ou prestation. L'auteur et l'artiste perçoivent donc deux rémunérations distinctes.

Afin de s'assurer que cette distinction est opérée, le SDA analyse, notamment, la convention conclue entre l'auteur ou l'artiste et le cessionnaire. Les modalités de cette convention ont été développées dans la partie 1.2 – revenus concernés – cession ou concession des droits patrimoniaux. Comme le rappelle le SDA, sur base de l'article 167, §1^{er} du CDE, la rémunération de l'auteur, la durée et l'étendue de la cession ou concession doivent être spécifiés pour chaque mode d'exploitation.

Cependant, lorsque la rémunération relative à la cession ou concession des droits sur l'œuvre ou sur la prestation n'est pas précisée de manière distincte, le SDA considère que la cession ou concession est effectuée à titre gratuit. La circulaire 36/2014 ⁴⁵ suit le même raisonnement. Cette circulaire précise également que lorsqu'une clé de répartition est prévue dans la convention pour distinguer la rémunération de la prestation et la rémunération de la cession ou concession des droits, on peut se référer à cette clé de répartition. En outre, lorsque la convention ne vise que la cession ou concession des droits d'auteur ou des droits voisins, la totalité de la rétribution prévue dans cette convention rémunère la cession ou concession des droits patrimoniaux.

B. En l'espèce

Maintenant que le SDA a énoncé les principes généraux en matière de droits d'auteur, il analyse le cas du demandeur afin de déterminer si sa situation entre dans le champ d'application des revenus de droits d'auteur et dans quelle mesure le régime de taxation particulier s'applique.

a) Œuvre protégée

Le SDA reprend son raisonnement en commençant par analyser si les créations du demandeur répondent aux exigences développées ci-dessus pour bénéficier de la protection des droits d'auteur.

b) Cession ou concession des droits

Une fois que l'œuvre est protégée par les droits d'auteur, le demandeur revendique l'application du régime de taxation particulier prévu à l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92 ce qui requiert l'existence d'une cession ou concession des droits sur l'œuvre.

⁴⁵ Circulaire AGFisc n° 36/2014 (CI.RH.231/631.675) du 04 septembre 2014 relative à la qualification des revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins obtenus dans le cadre d'une activité professionnelle.

Pour rappel, il est indispensable que l’auteur cède ou concède ses droits patrimoniaux à son employeur, à ses clients ou à sa propre société afin que le cessionnaire concerné puisse exploiter l’œuvre en toute légalité. Sans cette cession ou concession, seul l’auteur est en droit d’exploiter pleinement sa création.

Pour vérifier que cette cession ou concession existe, le SDA analyse la situation actuelle du demandeur ainsi que les opérations que ce dernier envisage de réaliser.

c) Revenus découlant de la cession ou de la concession des droits d’auteur sur l’œuvre

Une fois que les droits d’auteur sur les œuvres protégées ont été cédés ou concédés à un cessionnaire, il faut s’assurer qu’une rétribution rémunérant cette cession ou concession est octroyée à l’auteur. À cette étape-ci, le SDA examine les modalités de la convention existante ou future fournie par le demandeur. Il analyse, notamment, la partie de la rémunération attribuée en contrepartie de la cession ou concession des droits d’auteur par rapport au reste de la rémunération qui peut couvrir à la fois des tâches créatives et non créatives. Cette proportion entre les activités créatives menant à une cession ou concession de droits d’auteur et les activités non créatives doit refléter la réalité. C’est au demandeur de fournir une information la plus complète et précise au SDA afin qu’il puisse se positionner en connaissance de cause.

d) Disposition anti-abus

La disposition anti-abus de l’article 344, §1^{er} du CIR 92 vise à contrer les opérations réalisées par un contribuable qui se positionne soit en dehors du champ d’application de la loi, soit dans les conditions requises pour bénéficier d’avantages fiscaux. Dans les deux cas, le contribuable se trouve dans des situations favorables du point de vue fiscal mais qui vont à l’encontre des objectifs du législateur. Cet article 344, §1^{er} du CIR 92 est donc utilisé pour redresser la situation des contribuables lors d’abus fiscaux. Il est important de noter qu’aucune sanction ne sera appliquée suite à ce redressement car aucune infraction n’a été commise. Il ne s’agit pas d’une fraude fiscale. En effet, le contribuable a simplement choisi la voie la moins imposée.

C’est à l’Administration qu’incombe la charge de la preuve de l’abus fiscal. Le contribuable peut, toutefois, prouver que les actes qu’il a posés sont motivés par des objectifs autres que l’évitement de l’impôt.

En matière de droits d'auteur, les demandeurs désirent généralement s'assurer que les opérations qu'ils envisagent d'exécuter répondent à des objectifs autres que la volonté d'éviter l'impôt sur les revenus. Dans la dizaine de décisions anticipées analysées dans le cadre de ce travail, le SDA a considéré que l'article 344, §1^{er} du CIR 92 ne s'appliquait pas. Il est vrai que la cession des droits d'auteur est souvent motivée par des motifs autres que fiscaux. Par exemple, la cession est primordiale pour le cessionnaire des droits d'auteur afin qu'il puisse exploiter en toute légalité l'œuvre protégée. L'acte juridique représenté par la convention de cession des droits d'auteur permet de garantir au cessionnaire une sécurité juridique, qui est un objectif non fiscal et non négligeable.

Contenu pertinent

Grâce à certaines décisions, j'ai pu analyser plusieurs particularités relatives aux droits d'auteur. Les thèmes abordés vont notamment être le traitement de ces droits dans le chef du cessionnaire et le moment de l'imposition de ces droits dans le chef du bénéficiaire. De plus, je développerai diverses précisions concernant le calcul de la rémunération de la cession ou concession des droits d'auteur.

Activation des droits d'auteur

Dans 40% des décisions analysées dans le cadre de ce travail, le SDA a examiné le traitement des droits d'auteur dans le chef de la société qui les acquiert. Il est donc utile d'aborder ce point comme complément à ce mémoire.

Pour rappel, ce point a déjà été évoqué dans la partie 1.2 – revenus concernés – revenus de cette cession ou concession. Lorsque les droits d'auteur acquis par la société sont affectés plus d'un an à l'activité de cette dernière, ils sont considérés comme durables. Dès lors, ils doivent être portés à l'actif du bilan dans la rubrique des immobilisations incorporelles.

Comme l'explique le SDA sur base de l'article 63 du CIR 92, des amortissements, non dégressifs, doivent être comptabilisés sur une période minimum de cinq ans. Ces amortissements peuvent être qualifiés de frais professionnels déductibles dans la mesure où ils sont calculés en respectant les dispositions de l'article 61 du CIR 92.

Dans les décisions anticipées 2018.0281 ⁴⁶, 2018.0337 ⁴⁷ et 2019.0414 ⁴⁸, le SDA a conclu que les droits d'auteur n'étaient pas affectés durablement à l'activité du cessionnaire. Par conséquent, la société comptabilise les droits d'auteur en charges déductibles de l'exercice comptable au cours duquel ils ont acquis le caractère de dettes certaines et liquides. Par exemple, pour la décision 2018.0337 les œuvres faisant l'objet de cessions sont des collections de vêtements. Ces dernières ne sont effectivement pas utilisées par la société plus d'un an car de nouvelles collections sont créées chaque saison.

⁴⁶ Décision anticipée n° 2018.0281 du 08.05.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁴⁷ Décision anticipée n° 2018.0337 du 03.07.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁴⁸ Décision anticipée n° 2019.0414 du 17.09.2019. Retrieved from www.fisconetplus.be

Les œuvres visées dans la décision anticipée 2019.0533 ⁴⁹ sont relatives à des activités d'architecte. La société acquiert les droits patrimoniaux des œuvres réalisées par ses collaborateurs et gérants et ces droits sont destinés à être utilisés pendant plus d'une période imposable. Le SDA a dès lors considéré que les droits d'auteur acquis par la société étaient affectés durablement à l'activité de cette dernière. Par conséquent, les revenus payés aux collaborateurs et gérants en contrepartie de leur cession de droits d'auteur doivent être activés comme expliqué ci-dessus.

Imposition l'année de l'attribution

Le SDA apporte également, dans certaines décisions, des précisions quant à l'annualité de l'impôt. Comme l'impôt est établi sur l'ensemble des revenus d'une période imposable, il est essentiel de connaître les critères de rattachement des rétributions de droits d'auteur à une période imposable. Le SDA explique sur base des commentaires de l'article 360 du CIR 92 que les revenus mobiliers se rattachent à la période imposable au cours de laquelle ils ont été attribués ou mis en paiement. On ne tient donc pas compte de la date d'encaissement des droits d'auteur.

Dans les décisions anticipées 2018.0281 ⁵⁰, 2018.0337 ⁵¹ et 2019.0414 ⁵², le SDA a confirmé que les revenus de droits d'auteur sont imposables dans le chef de l'auteur l'année de leurs attributions ou de leurs mises en paiement.

⁴⁹ Décision anticipée n° 2019.0533 du 15.10.2019. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁵⁰ Décision anticipée n° 2018.0281 du 08.05.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁵¹ Décision anticipée n° 2018.0337 du 03.07.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁵² Décision anticipée n° 2019.0414 du 17.09.2019. Retrieved from www.fisconetplus.be

4 éléments pour déterminer la rémunération

Dans la moitié des décisions anticipées analysées ⁵³, le SDA énonce quatre aspects à prendre en considération lors de la détermination de la rémunération de la cession ou concession des droits d’auteur.

Tout d’abord, il faut tenir compte du secteur d’activité de l’auteur et de sa spécialisation. Ensuite, il faut examiner les relations entre l’auteur et le débiteur des droits d’auteur afin de déterminer si ces personnes sont liées. Il faut également regarder comment les parties ont fixé la rémunération. Dans le cas où les parties sont liées, des aspects supplémentaires sont à prendre en considération pour fixer cette rémunération (voir point suivant). Enfin, il faut tenir compte des frais exposés par l’auteur mais remboursés par le débiteur.

Fixation de rémunérations entre personnes liées

Lorsque les parties à la convention de cession ou concession des droits d’auteur sont un dirigeant et sa société, il faut déterminer le revenu des droits d’auteur qui serait octroyé dans une situation comparable entre des parties non liées. Cette rétribution s’appelle le prix de pleine concurrence. Le SDA énonce trois aspects à prendre en considération pour fixer ce prix. Tout d’abord, il faut tenir compte de la rentabilité de la société. Le montant de la rétribution ne doit pas mettre en péril la rentabilité du cessionnaire. Ensuite, lorsque les parties ne sont pas liées, l’auteur réclame une rétribution en contrepartie de la cession ou concession de ses droits sans tenir compte de la rentabilité du cessionnaire. Enfin, l’auteur exige également une rémunération pour la création de ses œuvres ainsi que pour d’autres prestations éventuelles non créatives.

Dans les décisions anticipées 2015.715 ⁵⁴, 2018.0281 ⁵⁵ et 2020.0182 ⁵⁶, l’auteur des œuvres protégées est un gérant d’entreprise. Il cède ses droits patrimoniaux à sa propre société. Cette dernière les cède ensuite à ses clients dans le cadre de ses activités. Le SDA a conclu, dans les trois cas, que la société du gérant devait garder une marge bénéficiaire de 50% du chiffre d’affaires relatif aux droits d’auteur cédés à ses clients. Par conséquent, la société de chaque gérant pouvait distribuer à ce dernier une rétribution rémunérant la cession des droits d’auteur à concurrence de 50% maximum du revenu de droits d’auteur perçu par cette société.

⁵³ Décision anticipée n° 2015.715 du 23.02.2016, 2017.724 du 16.01.2018, 2018.0281 du 08.05.2018, 2018.0337 du 03.07.2018 et 2019.0533 du 15.10.2019. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁵⁴ Décision anticipée n° 2015.715 du 23.02.2016. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁵⁵ Décision anticipée n° 2018.0281 du 08.05.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁵⁶ Décision anticipée n° 2020.0182 du 21.04.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

Cotisations sociales

Dans la décision anticipée 2019.1136 ⁵⁷, le SDA apporte des précisions importantes quant au calcul de la base imposable des revenus de droits d'auteur. Ces précisions concernent la situation d'un travailleur percevant, dans le cadre de son contrat de travail, une rétribution de droits d'auteur de son employeur. Le SDA se base sur la position de la Cour de cassation et de réponses à des questions parlementaires. Le SDA informe, dès lors, que le montant brut des droits d'auteur ne doit pas prendre en compte les cotisations de sécurité sociale. Le montant brut équivaut donc aux revenus de droits d'auteur diminués des cotisations de sécurité sociale. Et, c'est sur ce montant brut que sont calculés les frais forfaitaires déductibles visés à l'article 4 de l'AR/CIR 92. Par conséquent, la base imposable sur laquelle est calculé le précompte mobilier s'obtient en déduisant du montant brut les frais forfaitaires.

Dans son arrêt du 15 septembre 2014 ⁵⁸, la Cour de cassation se base sur les lois concernant la sécurité sociale des travailleurs et la protection de la rémunération de ces derniers. Sur base de ces lois, la Cour conclut que les cotisations de sécurité sociale sont calculées sur la rémunération des travailleurs. Cette rémunération est composée du salaire et des avantages perçus par le travailleur en contrepartie de son engagement vis-à-vis de son employeur. Cette rémunération est à charge de l'employeur. En matière de droits d'auteur, les indemnités reçues par le travailleur en contrepartie de la cession ou concession de ses droits patrimoniaux constituent des avantages et font donc partie de la notion de rémunération. Par conséquent, des cotisations de sécurité sociale sont calculées sur les rétributions de droits d'auteur accordées par un employeur à son travailleur salarié.

⁵⁷ Décision anticipée n° 2019.1136 du 14.01.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁵⁸ Cass. N° S.12.0006.N. du 15.09.2014.

Voici un exemple ⁵⁹ pour mieux visualiser l'application de ces dispositions :

Tableau II : Cotisations sociales exemple

	Rémunération	Revenus liés à la cession de droits d'auteur	Total
Brut (base de calcul ONSS)	3.000 €	300 €	3.300 €
Cotisations de sécurité sociale (13,07%)	392,10 €	39,21 €	431,31 €
Montant brut – cotisations de sécurité sociale	2.607,90 €	260,79 €	2.868,69 €
Frais forfaitaires	/	-130,40 €	/
Montant imposable des droits d'auteur = revenu net	/	130,39 €	/
Précompte mobilier (15%)	/	-19,56 €	/
Montant après le précompte mobilier	/	241,23 €	/

⁵⁹ Wellemans, N. (2019). Chapitre 4 : Droits d'auteur. IN *Les rémunérations alternatives : comment doper le salaire de vos travailleurs ?* (p. 103). Retrieved from www.jurisquare.be

Calcul des revenus de droits d'auteur

Dans toutes les décisions analysées dans le cadre de ce travail, le SDA donne des indications pour calculer la partie des revenus rémunérant la cession ou concession des droits d'auteur.

Tout d'abord, il faut commencer par déterminer quel est le coefficient de créativité. Ce coefficient représente le rapport entre les activités créatives réalisées par l'auteur et l'ensemble de ses activités. Il est exprimé sous forme de pourcentage. Pour que le SDA puisse valider ce coefficient de créativité proposé par le demandeur, ce dernier doit fournir les informations sur base desquelles il l'a déterminé. Par exemple, le demandeur peut rédiger la liste des tâches effectuées par l'auteur concerné. Ensuite, il peut analyser les timesheets de ce dernier pour déterminer le temps que l'auteur a passé sur chaque tâche. Enfin, sur base de cette répartition des heures de travail, le demandeur peut calculer la part des activités créatives dans le total des activités exercées par l'auteur.

Une fois la quotité créative calculée, il faut déterminer la partie des revenus afférente à la cession ou concession des droits d'auteur. Le SDA est d'avis, dans toutes les décisions anticipées analysées dans le cadre de ce mémoire, que seul un quart des revenus relatifs aux tâches créatives peut être qualifié de droits d'auteur. Ceci signifie que 25% maximum de la rémunération des activités créatives peuvent être affectés aux revenus de droits d'auteur et, par conséquent, que 75% de la rémunération de ces activités créatives rémunèrent les prestations de création des œuvres protégées.

Pour déterminer la part de la rétribution de la cession ou concession des droits d'auteur, il convient donc de multiplier le coefficient de créativité par 25%. Ce pourcentage est appliqué à l'enveloppe financière pour obtenir le montant des revenus de droits d'auteur. L'enveloppe financière est une notion définie par le SDA comme étant la rémunération imposable de l'auteur concerné. Cette rémunération est composée des droits d'auteur et de la rémunération brute de l'auteur avant les cotisations à l'Office National de Sécurité Sociale (ONSS). Dans la rémunération brute, on retrouve notamment le salaire brut mais également les avantages de toute nature. On ne prend, toutefois, pas en considération des éléments non imposés tels que les frais propres à l'employeur.

Pour illustrer ces principes, prenons l'exemple de la décision anticipée n°2019.0533 ⁶⁰. Cette décision concerne deux gérants d'entreprise actifs dans le domaine de l'architecture. Ces gérants consacrent 78% de leur temps à des tâches non créatives et 22% à des tâches créatives. Lors de l'exercice des tâches créatives, les gérants créent des œuvres qui sont protégées par les droits d'auteur et cèdent leurs droits patrimoniaux respectifs à la société. Le revenu relatif aux activités créatives rémunère, à concurrence de 75%, leurs prestations créatives et, à concurrence de 25%, la cession des droits sur leurs œuvres. Par conséquent, la part des revenus de droits d'auteur s'élève à 5,5% ($22\% \times 25\%$) du revenu total perçu par chaque gérant.

Pour calculer le montant des droits d'auteur, le SDA donne un exemple. La rémunération de chaque gérant est de 10.000€ (activités créatives et non créatives). La part des revenus de droits d'auteur équivaut à 5,5% de l'enveloppe financière totale et non de la rémunération des prestations créatives et non créatives. Il faut donc déterminer le montant total de cette enveloppe financière. Le calcul à effectuer est le suivant : rémunération du gérant / (1 – part des revenus de droits d'auteur). Dans notre cas, la rémunération totale obtenue par chaque gérant est donc de 10.582,01€ ($10.000\text{€} / (1 - 5,5\%)$). Par conséquent, le revenu de droits d'auteur s'élève à 582,01€ ($10.582,01\text{€} - 10.000\text{€}$). Chaque gérant perçoit bien des droits d'auteur équivalents à 5,5% de leur rémunération totale.

Dans les décisions anticipées 2017.724 ⁶¹, 2019.1136 ⁶² et 2020.0781 ⁶³, le SDA attire l'attention du demandeur sur la vérification à effectuer une fois que les revenus de droits d'auteur sont calculés. Cette étape supplémentaire de contrôle est à réaliser lorsque l'auteur cédant les droits patrimoniaux sur ses œuvres protégées est un travailleur salarié et que le cessionnaire est son employeur. L'employeur doit s'assurer que la partie de l'enveloppe financière ne rémunérant pas les droits d'auteur n'est pas devenue inférieure au barème salarial minimum. Si tel est le cas, la part des revenus de droits d'auteur doit être réduite afin de respecter le barème salarial minimum en vigueur.

⁶⁰ Décision anticipée n° 2019.0533 du 15.10.2019. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁶¹ Décision anticipée n° 2017.724 du 16.01.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁶² Décision anticipée n° 2019.1136 du 14.01.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

⁶³ Décision anticipée n° 2020.0781 du 12.05.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

Opérations soumises au Service des Décisions Anticipées mais non acceptées

Dans les rapports annuels du SDA de 2017 ⁶⁴, 2018 ⁶⁵ et 2019 ⁶⁶, on peut retrouver un ensemble d'opérations relatives à des droits d'auteur qui n'ont pas été acceptées. Tous les cas exposés ne répondaient pas favorablement à la première question du raisonnement du SDA. En effet, les créations ne constituaient pas des œuvres protégées par les droits d'auteur.

Le SDA a refusé certaines opérations car il s'agissait d'un travail technique plutôt qu'artistique et l'œuvre ne constituait qu'un reflet de la réalité. Il n'y avait donc aucune originalité. Par conséquent, une des deux exigences permettant à une œuvre d'être protégée n'était pas satisfaite. Cela a notamment été le cas pour un restaurateur d'ouvrages et pour un demandeur réalisant des manuels reprenant les processus professionnels de ses clients.

Le SDA a également rejeté plusieurs demandes car il était d'avis que les œuvres concernées ne constituaient pas des programmes d'ordinateur contrairement à ce qu'avançaient les demandeurs. Par exemple, des psychologues revendiquaient l'application du régime des droits d'auteur pour du matériel de conception préparatoire menant au développement d'un programme d'ordinateur. Le SDA explique que, certes, de telles opérations entrent dans le champ d'application des programmes d'ordinateur protégés mais pas dans le cas d'espèce. En effet, les psychologues ne font que donner des indications quant au contenu du logiciel et n'ont aucune compétence en matière de développement informatique. De plus, la société sous-traite une grande partie de la création des logiciels à des développeurs informatiques. Le SDA a également rejeté la demande d'une société élaborant l'architecture des services informatiques de ses clients car il ne s'agit en aucun cas d'une création d'un programme d'ordinateur.

D'autres opérations n'ont également pas été acceptées par le SDA. On retiendra que la création d'instruments financiers ne constitue pas une œuvre protégée par les droits d'auteur. Il en est de même pour la protection d'un logo non conçu par le demandeur mais créé par un sous-traitant. L'invention d'un nouveau type d'arbre ne constitue également pas une œuvre protégée par les droits d'auteur.

⁶⁴ SDA. (2017). *Rapport annuel* (pp. 29-32). Retrieved from www.ruling.be

⁶⁵ SDA. (2018). *Rapport annuel* (pp. 34-37). Retrieved from www.ruling.be

⁶⁶ SDA. (2019). *Rapport annuel* (pp. 19-20). Retrieved from www.ruling.be

Partie 2.2 : Analyse de jurisprudence

Après avoir analysé le raisonnement et le contenu de décisions anticipées rendues par le SDA en matière de droits d’auteur, j’ai analysé quelques décisions de jurisprudence. L’arrêt de la Cour d’appel de Gand du 30 octobre 2018 et les jugements du tribunal de première instance de Gand du 22 novembre 2016 et du 6 février 2018 concernent le même thème : les droits d’auteur et les avocats.

Les trois décisions concernent des avocats qui ont cédé leurs droits sur les œuvres qu’ils ont créées au cabinet d’avocat dans lequel ils travaillent. Cette cession est encadrée par une convention. Dans le cadre de cette convention, le cabinet d’avocat attribue aux avocats concernés une rémunération pour la cession de leurs droits. Les avocats revendiquent l’application du régime particulier des droits d’auteur visé à l’article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92 pour ces rémunérations. Les avocats estiment donc que les œuvres qu’ils créent, dans le cadre de leur travail, sont des œuvres protégées par les droits d’auteur et que les conditions requises pour que les revenus de ces droits soient qualifiés de revenus mobiliers sont remplies.

Le raisonnement suivi par les Cours est de vérifier que les dispositions fiscales concernant les droits d’auteur s’appliquent. Pour ce faire, elles analysent, au cas par cas, les éléments de droits et de faits.

Pour parler de revenus de droits d’auteur, il faut, tout d’abord, qu’une œuvre protégée par ces droits existe. Pour rappel, pour qu’une œuvre soit protégée, elle doit satisfaire deux conditions. Elle doit être exprimée sous une certaine forme permettant sa communication au public et être originale, c’est-à-dire marquée par la personnalité de son auteur. Les Cours rajoutent que pour qu’une œuvre soit considérée comme originale, il faut que l’auteur soit en mesure de faire des choix libres et créatifs. Et, par ces choix libres et créatifs, l’auteur imprégnerait son œuvre de sa personnalité. De plus, une œuvre n’est pas originale lorsqu’elle ne constitue que le reflet de la réalité.

Dans les cas d’espèce, les activités des avocats sont encadrées par des règles très strictes. Ils doivent appliquer le droit à des faits qui leur sont exposés. Ils doivent également respecter leur déontologie professionnelle. Tous les travaux intellectuels ne bénéficient pas forcément de la protection des droits d’auteur. Les Cours expliquent, par exemple, qu’une mise en demeure peut difficilement être considérée comme une création originale de l’avocat marquée par sa personnalité.

Par conséquent, les Cours sont d'avis que la condition d'originalité des œuvres réalisées par les avocats n'est pas satisfaite car les restrictions ne laissent aucune place à la liberté de création et les œuvres ne constituent qu'une reproduction de la réalité. Les œuvres ne bénéficient donc pas de la protection des droits d'auteur.

Les Cours concluent ainsi que les revenus perçus par les avocats dans l'exercice de leur profession ne sont pas des revenus mobiliers mais des revenus professionnels. L'Administration avait requalifié les indemnités perçues par les avocats, en application de la convention de cession de leurs droits d'auteur, de revenus mobiliers en revenus professionnels. Les Cours confirment que ces requalifications sont donc correctes.

Le SDA s'est également déjà positionné à plusieurs reprises sur des cas similaires. On peut voir dans son rapport annuel de 2019 ⁶⁷ que des opérations soumises par des avocats n'ont pas bénéficié du régime fiscal des droits d'auteur. Les œuvres concernées étaient tous les écrits rédigés par des avocats dans le cadre de leur profession. Le SDA a estimé que les activités des avocats étant fortement encadrées leur liberté et leur créativité étaient limitées dans les choix qu'ils effectuaient.

Cependant, certains écrits rédigés par des avocats peuvent faire l'objet d'une protection des droits d'auteur lorsqu'ils donnent leurs avis et que l'œuvre est marquée par leur personnalité. C'est notamment le cas d'ouvrages juridiques dans lesquels l'avocat peut montrer son originalité par des choix libres et créatifs.

⁶⁷ SDA. (2019). *Rapport annuel* (p. 19). Retrieved from www.ruling.be

Partie 3 : Analyse d'un cas pratique

Pour cette troisième partie, j'ai obtenu des informations d'un bureau comptable concernant un dossier contenant des droits d'auteur. Pour analyser ce cas pratique, j'ai décidé d'appliquer le raisonnement du SDA. J'ai donc commencé par décrire le contexte et les faits du cas d'espèce. Ensuite, j'ai examiné les trois exigences requises pour que des revenus entrent dans le champ d'application de l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92. J'ai déterminé si les œuvres concernées pouvaient bénéficier de la protection des droits d'auteur. Ensuite, j'ai vérifié qu'une cession ou concession des droits existait. Enfin, je me suis assurée qu'une rétribution rémunérant cette cession ou concession des droits patrimoniaux était prévue et comment elle était fixée. En outre, j'ai analysé brièvement le régime TVA applicable aux droits d'auteur et j'ai également calculé le précompte mobilier du cas d'espèce.

Description des faits

Le dossier concerne une petite entreprise, la société X, qui réalise des activités dans le domaine de la publicité. Elle conçoit le design graphique de logos, d'étiquettes de produits, de publicité, etc. Le gérant de la société X, Monsieur A, crée des œuvres dans le cadre de son travail et cède les droits sur ses œuvres à sa société, la société X.

Œuvres protégées

Afin de déterminer si les œuvres créées par Monsieur A bénéficient de la protection des droits d'auteur organisée par le livre XI, titre 5 du CDE, il faut vérifier qu'elles satisfont deux conditions : être exprimées sous une certaine forme permettant leur communication au public et être originales. Concernant la première condition, les œuvres sont systématiquement réalisées sur un support qui est transmis aux clients. Concernant la deuxième condition, les œuvres sont bel et bien le résultat d'un travail créatif et chaque œuvre est marquée par la personnalité de Monsieur A. Les œuvres sont donc originales. Par conséquent, les deux caractéristiques requises sont remplies. Les œuvres créées par le gérant, Monsieur A, sont donc des œuvres protégées par les droits d'auteur.

Cession ou concession des droits

La deuxième condition pour que des revenus puissent bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur est l'existence d'une cession ou concession des droits sur les œuvres protégées.

Pour rappel, il est indispensable que Monsieur A cède ou concède ses droits à la société X pour que cette dernière puisse exploiter ses œuvres. En l'absence d'une telle cession ou concession, Monsieur A est l'unique titulaire des droits sur ses œuvres. Par conséquent, la société X ne pourra pas légalement exploiter les œuvres créées par son gérant.

Dans le cas d'espèce, une convention de cession des droits d'auteur est conclue entre Monsieur A et la société X représentée par son gérant, Monsieur A (voir annexe I : Convention de cession des droits d'auteur).

Cette convention prévoit effectivement que Monsieur A cède ses droits patrimoniaux sur toutes les œuvres protégées qu'il crée à la société X (article 1.1 de la convention).

La convention prévoit également la cession du droit de suite de Monsieur A à la société X (article 1.1 de la convention). Le droit de suite est visé par l'article 175 du CDE. Il concerne un droit supplémentaire pour l'auteur d'œuvres d'art originales. Le champ d'application des œuvres concernées est limité. Seules les œuvres d'art graphiques et plastiques originales sont visées. Ce droit permet à l'auteur d'obtenir une rétribution lors des reventes de ses œuvres après la première cession. Le redevable de cette rémunération est le vendeur. Il est important de noter que les parties aux reventes doivent être des professionnels sur le marché de l'art. En outre, le droit de suite ne s'applique pas si la vente est effectuée dans les trois ans de l'acquisition de l'œuvre d'art et que le prix de vente est inférieur à 10.000€.

Selon moi, le droit de suite n'est pas applicable en l'espèce. Certaines œuvres pourraient être considérées comme des œuvres d'art graphiques originales mais ne font pas l'objet de reventes entre des professionnels du marché de l'art. De plus, les œuvres acquises par la société X sont directement vendues aux clients et ce pour un prix inférieur à 10.000€. Toutefois, si le droit de suite devait s'appliquer à une opération future, il est inaliénable et l'auteur, Monsieur A, ne peut y renoncer. La mention de la cession du droit de suite dans la convention n'est donc pas correcte.

La convention prévoit également la cession des droits moraux (article 1.1 de la convention). Or, comme le précise l'article 165, §2 du CDE, les droits moraux sont inaliénables. L'auteur peut renoncer partiellement à ses droits moraux mais il conserve toujours le droit de s'opposer à toute modification de son œuvre qui porterait atteinte à sa réputation ou à son honneur.

La convention prévoit tout de même, à l'article 5, que l'auteur garde ce droit. Par conséquent, seule la mention de la cession des droits moraux à l'article 1.1 de la convention n'est pas correcte.

En outre, la société X s'assure par la convention que les œuvres, dont les droits font l'objet d'une cession, sont le fruit du travail de Monsieur A (article 3 de la convention).

Enfin, la convention précise le tribunal de quel arrondissement est compétent en cas de litige (article 6 de la convention).

Revenus découlant de la cession des droits d'auteur sur les œuvres

Enfin, il reste une dernière étape au raisonnement afin de vérifier que les revenus perçus par Monsieur A peuvent bénéficier du régime fiscal visé à l'article 17, §1^{er}, 5^o du CIR 92. Les œuvres qu'il crée sont protégées par les droits d'auteur et la cession de ses droits à la société X est organisée par une convention. Il reste à s'assurer qu'une rémunération est octroyée à Monsieur A en contrepartie de cette cession et que cette dernière reflète la réalité. Pour ce faire, je vais commencer par analyser les modalités de la convention de cession des droits d'auteur.

La convention ne concerne que la cession des droits d'auteur de Monsieur A à la société X. Par conséquent, la rétribution prévue dans cette convention rémunère uniquement et entièrement la cession des droits d'auteur.

Cette convention prévoit que des décomptes détaillés sont effectués pour calculer la rétribution à octroyer à Monsieur A (article 2.1 de la convention). Ceci indique déjà que la société X ne fixe pas arbitrairement les droits d'auteur mais effectue des calculs pour déterminer et justifier la rétribution octroyée à Monsieur A en raison de la cession de ses droits.

Le bureau comptable m'a fourni le décompte détaillé du premier trimestre 2019 (voir annexe II : Décompte des droits d'auteur). Ce décompte est représenté sous la forme d'un tableau. Ce dernier reprend le numéro et la date de chaque facture émise par la société X au cours du premier trimestre 2019. Pour chaque facture, le travail effectué et le client bénéficiaire sont indiqués. Enfin, le pourcentage des droits d'auteur pour chaque mission est précisé ainsi que le montant facturé, ce qui permet d'obtenir le montant des droits d'auteur par facture.

Voici un morceau du tableau en question pour mieux visualiser la manière dont ce décompte détaillé est établi :

Tableau III : Décompte des droits d’auteur

N° de facture	Date	Travail effectué	% des droits d'auteur	Montant HTVA	Total des droits d'auteur
001-2019	03-01-19	Impression Client 1	0%	2.175,74 €	0,00 €
002-2019	03-01-19	Stratégie créative Client 1	30%	3.120,00 €	936,00 €
003-2019	04-01-19	Design invitation Client 2	15%	490,00 €	73,50 €
004-2019	04-01-19	Design événement Client 2	15%	420,00 €	63,00 €
005-2019	10-01-19	Production vœux Client 3	0%	251,50 €	0,00 €
006-2019	10-01-19	Design catalogues Client 4	15%	3.380,00 €	507,00 €
007-2019	14-01-19	Projet design et production colloque Client 5	15%	1.028,00 €	154,20 €
...	...	...	...	...	
Total				109.270,35 €	18.531,90 €

Le pourcentage des droits d’auteur par facture varie selon la valorisation du travail créatif effectué. Plus la part de créativité dans le travail réalisé est importante, plus la part des droits d’auteur augmente. Par conséquent, pour un travail ne comprenant aucune créativité telle que des impressions, le pourcentage de droits d’auteur est nul. Un travail dont la part de créativité est relativement faible est, par exemple, la réalisation de cartes de visite. La part des droits d’auteur dans le chiffre d’affaires total facturé est donc également faible et s’élève à 10%. Lorsque Monsieur A réalise des flyers, une part plus importante de la réalisation nécessite un travail créatif. La part du chiffre d’affaires créatif augmente. Dès lors, les droits d’auteur pour ces tâches s’élèvent à 15% du chiffre d’affaires total. Enfin, lorsque Monsieur A réalise, par exemple, des spots publicitaires, la part du travail créatif dans le travail réalisé est nettement plus importante. Par conséquent, la part des droits d’auteur dans le chiffre d’affaires réalisé augmente pour s’élever à 30%.

Le total des droits d'auteur attribué à Monsieur A pour le premier trimestre 2019 s'élève à 18.531,90€. En d'autres termes, 16,96% du chiffre d'affaires réalisé durant le premier trimestre 2019 représentent des droits d'auteur.

Le SDA s'est positionné à plusieurs reprises sur la détermination du revenu de droits d'auteur calculé à partir du chiffre d'affaires. Il précise notamment que le gérant d'une société peut s'attribuer maximum 12,5% du chiffre d'affaires comme rétribution de droits d'auteur ⁶⁸. De plus, ce gérant doit avoir une rémunération brute respectant un seuil minimum. Cette rémunération minimum est celle requise pour bénéficier du taux d'impôt des sociétés réduit visé à l'article 215, alinéa 3, 4° du CIR 92. La société doit accorder à son dirigeant une rémunération brute minimum de 45.000€ ou inférieure à ce montant mais égale ou supérieure au revenu imposable de la société. La rémunération brute prend en compte les avantages de toute nature (ATN).

Dans le cas d'espèce, le bureau comptable m'a confirmé que la société X avait attribué à Monsieur A, au cours de l'année 2019, une rémunération brute respectant l'article 215, alinéa 3, 4° du CIR 92. Concernant la part des droits d'auteur dans le chiffre d'affaires, elle s'élève à 16,96%. Elle est donc supérieure aux 12,5% recommandés par le SDA. Cependant, le pourcentage n'est pas établi de manière arbitraire et la société X dispose de calculs à l'appui. En cas de contrôle, il reviendra au contrôleur de déterminer, sur base des explications et des documents fournis par la société X, si les chiffres représentent le reflet de la réalité.

J'ai également demandé au bureau comptable le montant total des droits d'auteur attribué par la société X à Monsieur A en 2019. Ce montant est de 60.961,52€. On constate déjà que ce montant brut de droits d'auteur ne dépasse pas le seuil de 61.200€, pour l'exercice d'imposition 2020, visé à l'article 37, alinéa 2 du CIR 92. Par conséquent, l'entière des droits d'auteur perçus est qualifiée de revenu mobilier et aucune requalification des revenus n'est effectuée. Le chiffre d'affaires total réalisé par la société X en 2019 s'élève à 487.799,97€. Connaissant ces deux données, il est possible de calculer la part des droits d'auteur dans le chiffre d'affaires pour l'année 2019. Le résultat obtenu est de 12,50% (60.961,52€ / 487.799,97€). Par conséquent, la règle énoncée par le SDA est respectée pour l'année 2019.

⁶⁸ Coppens, P.F. (2019). *Droits d'auteur : et si l'on résumait les directives récentes du SDA*. Retrieved from <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/droits-dauteur-et-si-lon-resumait-les-directives-recentes-du-sda/5126>

Le SDA précise également qu'une fois les droits d'auteur attribués, le bénéfice de la société ne peut être inférieur à 50% de son bénéfice avant les attributions de droits d'auteur. Le bénéfice à prendre en compte est le bénéfice comptable avant impôt en excluant les charges et produits non récurrents. Cependant, le gérant peut réclamer une rétribution équivalent à 5% du chiffre d'affaires de la société même si cette dernière ne sait respecter la règle des 50% du bénéfice ⁶⁹.

Dans le cas d'espèce, le bénéfice de l'exercice 2019 avant impôt s'élève à 101.203,27€. Le montant total des droits d'auteur attribué au gérant en 2019 est de 60.961,52€. Le bénéfice avant attribution des droits d'auteur s'élève donc à 162.164,79€ (101.203,27€ + 60.961,52€). Le bénéfice de 101.203,27€ n'est pas inférieur à 50% du bénéfice avant attribution, 81.082,40€ (50% * 162.164,79€). Par conséquent, l'attribution des droits d'auteur de la société X à Monsieur A respecte la règle des 50%.

Comme complément, on notera que les droits d'auteur acquis par la société X ne sont pas activés à son bilan mais sont pris en charges en tant que frais professionnels. En effet, les œuvres réalisées par Monsieur A ne sont pas affectées durablement à l'activité de la société X car cette dernière les vend rapidement à ses clients.

⁶⁹ Coppens, P.F. (2019). *Droits d'auteur : et si l'on résumait les directives récentes du SDA*. Retrieved from <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/droits-dauteur-et-si-lon-resumait-les-directives-recentes-du-sda/5126>

Régime TVA

Le bureau comptable m'a également fourni la facture des droits d'auteur du premier trimestre 2019 (voir annexe III : Facture de droits d'auteur). Monsieur A facture à la société X le montant des droits d'auteur couvrant le premier trimestre 2019 calculé grâce au décompte détaillé analysé ci-dessus. Pour rappel, ce montant est de 18.531,90€. On constate sur cette facture qu'il y a une taxe sur la valeur ajoutée (TVA) de 21% (3.891,70€). Le montant total facturé correspond donc au montant des droits d'auteur hors TVA, 18.531,90€, plus la TVA, 3.891,70€, ce qui donne 22.423,60€.

En parcourant le Code TVA (CTVA), on constate effectivement à l'article 18, §1^{er}, alinéa 2, 7° que la cession et concession des droits d'auteur sont qualifiées de prestation de services.

« Est notamment considérée comme une prestation de services, l'exécution d'un contrat qui a pour objet :

7° la cession ou la concession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un droit d'auteur, d'un dessin ou modèle industriel, ou d'autres droits similaires ou l'octroi de licences concernant ces droits ».

Ensuite, en examinant l'article 4, §1^{er} du CTVA on peut en conclure que Monsieur A est un assujetti à la TVA car il effectue des prestations de services dans les conditions prévues par cet article.

« § 1^{er} Est un assujetti quiconque effectue, dans l'exercice d'une activité économique, d'une manière habituelle et indépendante, à titre principal ou à titre d'appoint, avec ou sans esprit de lucre, des livraisons de biens ou des prestations de services visées par le présent Code, quel que soit le lieu où s'exerce l'activité économique. »

Enfin, il reste à vérifier que le taux applicable est bien de 21% comme indiqué sur la facture. Dans l'arrêté royal n°20 ⁷⁰ du CTVA, on peut lire à l'article 1^{er} que le taux applicable aux prestations de services est de 21% sauf si la prestation de services est visée dans les exceptions bénéficiant d'un taux réduit.

⁷⁰ Arrêté royal n°20 du CTVA fixant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux.

« Le taux normal de la taxe sur la valeur ajoutée applicable aux biens et services visés par le Code est fixé à 21 p.c..

Par dérogation à l'alinéa 1^{er}, la taxe est perçue au taux réduit de :

a) 6 p.c. en ce qui concerne les biens et services énumérés au tableau A de l'annexe au présent arrêté. »

Les droits d'auteur bénéficient notamment du taux réduit de 6% visé à la rubrique XXIX du tableau A annexé à l'arrêté royal n°20 du CTVA.

« 1. Les cessions et concessions de droits d'auteur, à l'exception de celles portant sur des programmes d'ordinateur.

2. Les prestations de services ayant pour objet l'exécution d'œuvres théâtrales, chorégraphiques, musicales, de spectacles de cirque, de music-hall ou de cabaret artistique et d'activités similaires, qui relèvent de l'activité normale des acteurs, chefs d'orchestre, musiciens et autres artistes, même si ces prestations de services sont fournies par une personne morale, une association de fait ou un groupement.

Sont exclues de cette rubrique les prestations de services relatives à la publicité. »

Cependant, on remarque que la cession ou concession de droits d'auteur relatif à des programmes d'ordinateur ou à de la publicité ne bénéficient pas du taux de 6%. Par conséquent, ces cas particuliers étant exclus des exceptions bénéficiant d'un taux réduit, le taux de la TVA applicable est le taux normal de 21%. Il existe également une situation dans laquelle l'auteur est exonéré de TVA. Il s'agit de l'exception des contrats d'édition prévue à l'article 44, §3, 3° du CTVA.

« § 3 Sont encore exemptés de la taxe :

3° les contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs »

Dans le cas d'espèce, Monsieur A crée des œuvres dans le cadre d'activités de publicité. Par conséquent, le taux de 21% est d'application. Le taux de TVA correct a donc été appliqué dans la facture analysée.

Cependant, lorsque le gérant, intervenant en qualité de personne physique, exerce des activités dans le cadre normal de ses missions, le SDA affirme qu'il agit en tant qu'organe de la personne morale qu'il représente et non pas de manière indépendante à cette personne morale. Par conséquent, le SDA est d'avis que le gérant n'entre pas dans le champ d'application de l'article 4, §1^{er} du CTVA vu ci-dessus. Le gérant n'a, dès lors, pas la qualité d'assujetti à la TVA pour l'opération de cession ou concession de ses droits d'auteur à la personne morale qu'il représente⁷¹.

Dans le cas d'espèce, si j'applique le raisonnement du SDA, le gérant, Monsieur A, agirait sous le nom de la société X qu'il représente. Monsieur A et la société X formeraient un tout. Monsieur A ne serait donc pas assujetti à la TVA pour la cession de ses droits d'auteur à la société X. Par conséquent, la facture ne contiendrait pas de TVA.

L'objet de ce mémoire n'étant pas l'approfondissement du régime TVA en matière de droits d'auteur, je ne vais pas poursuivre l'analyse. Il est néanmoins intéressant de garder en tête ces notions de TVA relatives aux droits d'auteur.

⁷¹ Coppens, P.F. (2020). *Droits d'auteur : pas d'identification à la TVA pour les administrateurs dit le SDA*. Retrieved from <https://www.linkedin.com/pulse/droits-dauteur-pas-didentification-la-tva-pour-les-coppens>

Calcul de la base imposable et du précompte mobilier

Les droits d’auteur attribués par la société X à Monsieur A en contrepartie de la cession de ses droits sur ses œuvres protégées respectent les trois conditions analysées ci-dessus pour bénéficier du régime fiscal prévu à l’article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92. De plus, le seuil des 37.500€ (61.200€ pour l’EI 2020) prévu à l’article 37, alinéa 2 du CIR 92 n’est pas atteint. Par conséquent, l’entièreté de la rétribution de droits d’auteur est qualifiée de revenu mobilier. La détermination de la base imposable et du précompte mobilier a déjà été abordée dans la partie 1.2 – Imposition des revenus – revenus mobiliers. Pour rappel, un précompte mobilier doit être retenu sur le revenu net des droits d’auteur. Pour calculer ce revenu net, il faut soustraire les frais forfaitaires du montant brut des droits d’auteur. Le montant brut des droits d’auteur a été calculé sur base du décompte détaillé du premier trimestre 2019 et s’élève à 18.531,90€. Concernant les frais forfaitaires, il est important de ne pas oublier d’indexer les montants prévus à l’article 4 de l’AR/CIR 92. Voici les tranches de frais forfaitaires pour la période imposable 2019 :

Tableau IV : Frais forfaitaires pour l’exercice d’imposition 2020

Montants de base	Exercice d'imposition 2020	Taux de frais déductibles
0 à 10.000€	0 à 16.320€	50%
10.000€ à 20.000€	16.320€ à 32.640€	25%
> 20.000€	> 32.640€	0%

Sur la première tranche de 16.320€, Monsieur A peut déduire 50% de frais, ce qui équivaut à 8.160€. Sur la deuxième tranche de 16.320€ à 18.531,90€, Monsieur A peut déduire des frais de 25%, ce qui représente 552,98€. Par conséquent, Monsieur A peut déduire des frais à concurrence de 8.712,98€ (8.160€ + 552,98€). La base imposable des revenus de droits d’auteur s’élève donc à 9.818,92€ (18.531,90€ - 8.712,98€).

Le précompte mobilier à retenir sur ce revenu net est de 15%, ce qui représente un montant de 1.472,84€. Ce précompte doit être retenu à la source par le débiteur des revenus mobiliers. C’est donc la société X qui prélève le précompte mobilier avant d’attribuer les droits d’auteur à Monsieur A. La société X doit verser au Trésor le précompte mobilier dans les quinze jours de l’attribution des droits d’auteur à Monsieur A. Elle doit également, dans le même délai, déclarer ce précompte en utilisant le formulaire 273-S.

Le bureau comptable m'a fourni le formulaire soumis à l'Administration pour le premier trimestre 2019 (voir annexe IV : Déclaration au précompte mobilier). Sur la première page, on retrouve les données d'identification du débiteur des revenus de droits d'auteur. Dans le cas d'espèce, il s'agit des données de la société X. Le montant brut des droits d'auteur, leur date d'attribution, les frais forfaitaires, la base imposable et le précompte mobilier se trouvent également sur cette première page. Sur la seconde page, il faut déclarer pour chaque bénéficiaire de droits d'auteur son identité, le montant brut qui lui a été attribué ainsi que les frais déduits et le précompte mobilier retenu. Dans le cas d'espèce, il n'y a qu'un bénéficiaire : Monsieur A. Les montants indiqués sur la première page se retrouvent donc également sur la deuxième page. Enfin, sur la troisième page le redevable du précompte mobilier doit signer la déclaration. Dans le cas d'espèce, le redevable est la société X représentée par son gérant, Monsieur A.

Le bureau comptable m'a également transmis l'accusé de réception du formulaire 273-S (voir annexe V : Accusé de réception de la déclaration au précompte mobilier). On peut voir sur ce document que l'Administration a reçu la déclaration au précompte mobilier le 8 avril 2019. Par conséquent, le délai de déclaration a été respecté étant donné que les droits d'auteur ont été attribués le 31 mars 2019. Ensuite, on peut constater que cet accusé de réception reprend l'ensemble des données essentielles déclarées, à savoir : l'identification du redevable du précompte mobilier, le montant brut des droits d'auteur attribué, leur date d'attribution, le montant des frais déduits, la base imposable et le précompte mobilier retenu. Enfin, cet accusé de réception reprend le montant du précompte mobilier à verser au Trésor ainsi que le numéro du compte bancaire sur lequel le virement doit être effectué.

Recommandations

Pour conclure l'analyse de ce cas pratique, je suis d'avis que les revenus perçus par Monsieur A en contrepartie de la cession de ses droits d'auteur peuvent être qualifiés de revenus mobiliers selon l'article 17, §1^{er}, 5° du CIR 92 mais j'émetts toutefois une réserve. Les trois conditions requises pour bénéficier de ce régime fiscal favorable sont effectivement réunies. Les œuvres créées par Monsieur A sont protégées par les droits d'auteur. De plus, une cession de ses droits sur les œuvres est expressément prévue dans une convention écrite entre Monsieur A et la société X. Enfin, Monsieur A recueille des revenus de cette cession. Néanmoins, la réserve émise concerne la hauteur des revenus perçus par Monsieur A qui peuvent être qualifiés de droits d'auteur. Ces revenus dépassent une des règles énoncées par le SDA. Cependant, les montants sont déterminés sur base de décomptes détaillés permettant ainsi de justifier au mieux la détermination des revenus de droits d'auteur.

Par conséquent, je recommande à Monsieur A de soumettre une demande au SDA concernant les droits d'auteur de 2021 en expliquant le raisonnement que Monsieur A et la société X souhaitent poursuivre afin de déterminer si celui-ci reflète la réalité et dans quelle mesure il peut être accepté. De plus, je profiterais de cette occasion pour faire une demande supplémentaire au SDA. Il serait intéressant de connaître la position de l'Administration quant à l'assujettissement ou non de Monsieur A à la TVA pour les opérations de cession des droits d'auteur à partir de 2021.

En outre, je conseille de modifier la convention signée afin de respecter au mieux la législation en matière de droits d'auteur. Je suggère notamment de ne pas indiquer que Monsieur A cède son droit de suite étant donné que ce dernier est inaliénable et que Monsieur A ne peut y renoncer. De plus, je suggère de corriger la formulation concernant la cession des droits moraux. Il serait préférable d'indiquer que Monsieur A renonce à ses droits moraux mais conserve toutefois le droit de s'opposer à toute modification de ses œuvres qui porterait atteinte à son honneur ou à sa réputation.

Conclusion

Au cours de ce mémoire, j'ai défini ce que sont des droits d'auteur et comment sont imposés les revenus qui en découlent dans le chef des personnes physiques. En outre, j'ai analysé le traitement de ces droits d'auteur par l'Administration et la jurisprudence. Enfin, j'ai appliqué ces analyses à un cas pratique.

Tout d'abord, il est essentiel de retenir de ce mémoire le raisonnement en trois étapes suivi par le Service des Décisions Anticipées pour déterminer si des revenus peuvent être qualifiés de revenus de droits d'auteur. La première étape est de vérifier que les deux conditions pour que des œuvres bénéficient de la protection des droits d'auteur sont satisfaites. Elles doivent être exprimées sous une forme permettant leur communication au public et être originales. La deuxième étape est de confirmer qu'une cession des droits est prévue par une convention. La dernière étape est de s'assurer qu'une rémunération découle spécifiquement de cette cession.

Ensuite, il est capital de retenir que les revenus de droits d'auteur sont qualifiés de revenus mobiliers jusqu'à un seuil très élevé de 62.090€ pour l'exercice d'imposition 2021. Ces revenus sont donc imposés distinctement au taux avantageux de 15%. De plus, des frais forfaitaires importants peuvent être déduits du montant brut de ces droits d'auteur. 50% de frais peuvent être déduits sur la première tranche de 16.560€ pour l'exercice d'imposition 2021 et 25% sur la seconde tranche de 16.560€ à 33.110€ pour l'exercice d'imposition 2021.

Le régime fiscal des droits d'auteur est très favorable aux contribuables. Toutefois, pour en bénéficier de nombreuses conditions doivent être remplies et l'Administration est de plus en plus attentive à ces fameux droits d'auteur. Il faut donc rester vigilant à ne pas tomber dans une utilisation abusive de ce régime fiscal particulier. Il est intéressant de noter que les droits d'auteur constituent pour un dirigeant d'entreprise un moyen peu coûteux, par rapport aux dividendes et aux rémunérations, de sortir de l'argent de sa société.

Pour conclure, selon moi, la manière la plus adéquate de bénéficier du régime fiscal particulier des droits d'auteur sans tomber pour autant dans l'abus fiscal est de suivre le raisonnement en trois étapes du Service des Décisions Anticipées ainsi que ses indications quant à la fixation de la rétribution de la cession de ces droits d'auteur afin que cette dernière soit raisonnable et constitue le reflet de la réalité. Je recommande également de soumettre une demande au Service des Décisions Anticipées afin de s'assurer que la vision du contribuable quant à l'application du régime fiscal des droits d'auteur est partagée par l'Administration.

Bibliographie

Livres

Version papier

Watelet, S. (2010). *L'auteur et l'artiste face à l'impôt : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins*. Limal, Belgique : Anthemis.

Chapitres de livres

Version papier

Coppens, P.F. (2010). Chapitre 1 : Les revenus mobiliers et l'impôt des personnes physiques. IN *La fiscalité mobilière en questions* (pp. 25-34 ; 100-110). Bruxelles, Belgique : Larcier.

D'Aout, O., Darte, D., Honhon, N. & Mariscal, B. (2018). Droits d'auteur et droits voisins. IN *L'impôt des personnes physiques* (édition 2018) (pp. 239-243). Limal, Belgique : Anthemis.

Version électronique

Bernaerts, Y., Buy, J., Ceci, E., Culot, A., D'aout, O., Dassy, E., Deblandre, J., Dewael, Y., Lallemand, F., Magremanne, J.P., Picavet, J., Scheyvaerts, A. & Zeyen, G. (2019). Revenus mobiliers - Droits d'auteur. IN *Le droit fiscal en Belgique* (pp. 23-29). Retrieved from www.jurisquare.be

Wellemans, N. (2019). Chapitre 4 : Droits d'auteur. IN *Les rémunérations alternatives : comment doper le salaire de vos travailleurs ?* (pp. 97-106). Retrieved from www.jurisquare.be

Articles

Version papier

Traversa, E. & Deckers, V. (2009). La réforme de la fiscalité des droits d’auteur. *Journal des tribunaux*, Vol. 128^{ème} année (no. 6353), pp. 333-341. Bruxelles, Belgique : Larcier.

Version électronique

Coppens, P.F. (2019). *Droits d'auteur : et si l'on résumait les directives récentes du SDA*. Retrieved from <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/droits-dauteur-et-si-lon-resumait-les-directives-recentes-du-sda/5126>

Coppens, P.F. (2020). *Droits d'auteur : pas d'identification à la TVA pour les administrateurs dit le SDA*. Retrieved from <https://www.linkedin.com/pulse/droits-dauteur-pas-didentification-la-tva-pour-les-coppens>

Cruysmans, E. (2015). Du nouveau en matière de droit d’auteur et de droits voisins. *Les pages : obligations, contrats et responsabilités*, Vol. 2015 (no. 1), p. 4. Retrieved from www.jurisquare.be

Institut professionnel des comptables et fiscalistes agréés. (2018). Droits d’auteur : beaucoup s’en prévalent mais combien les obtiennent. *Pacioli* (no. 464), pp. 1-5. Retrieved from http://www.ipcf.be/Uploads/Documents/Pacioli%20464_FR_PMS.pdf

Mees, F. (2018). *Droits d'auteur et optimisation fiscale*. Retrieved from www.monkey.be

Mees, F. (2018). *Porter à l'actif et amortir des droits d'auteur*. Retrieved from www.monkey.be

Sabam. (2020). *Qui sommes-nous*. Retrieved from <https://www.sabam.be/fr/la-sabam/qui-sommes-nous>

SDA. (2020). Ruling. Retrieved from <https://www.ruling.be/fr/ruling>

Watelet, S. (2019). *Droits d'auteur : L'originalité à l'épreuve du fisc*. Retrieved from www.monkey.be

Watelet, S. (2018). Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur : dix ans déjà. *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique*, Vol. 3^{ème} année (no. 9), pp 26-37. Retrieved from www.monkey.be

Wellens, J. (2020). *Imputation et remboursement du précompte mobilier*. Retrieved from www.monkey.be

Wellens, J. (2019). *Précompte mobilier sur les revenus de droits d'auteur*. Retrieved from www.monkey.be

Wolters Kluwer. (2020). *Le régime fiscal des droits d'auteur*. Retrieved from <https://www.wolterskluwer.be/corporate/fr/auteurs/informations-utiles/regime-fiscal-des-droits-d-auteur/>

Rapports

SDA. (2017). *Rapport annuel* (pp. 17 ; 29-32 ; 47-50). Retrieved from <https://www.ruling.be/fr/telechargements/rapport-annuel-2017>

SDA. (2018). *Rapport annuel* (pp. 20-21 ; 34-37 ; 63-66). Retrieved from <https://www.ruling.be/fr/telechargements/rapport-annuel-2018>

SDA. (2019). *Rapport annuel* (pp. 1-16 ; 19-20 ; 34-38). Retrieved from <https://www.ruling.be/fr/telechargements/rapport-annuel-2019>

Décisions anticipées

Décision anticipée n° 2015.715 du 23.02.2016. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2017.724 du 16.01.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2018.0281 du 08.05.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2018.0337 du 03.07.2018. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2019.0414 du 17.09.2019. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2019.0533 du 15.10.2019. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2019.1136 du 14.01.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2020.0182 du 21.04.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2020.0219 du 28.04.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2020.0296 du 05.05.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

Décision anticipée n° 2020.0781 du 12.05.2020. Retrieved from www.fisconetplus.be

Jurisprudence

Arrêt de la Cour d'appel de Gand du 30 octobre 2018.

Arrêt de la Cour de cassation S.12.0006.N. du 15 septembre 2014.

Jugement du tribunal de première instance de Gand du 22 novembre 2016.

Jugement du tribunal de première instance de Gand du 06 février 2018.

Circulaires & Avis

Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins du 9 décembre 2008.

Circulaire AGFisc N° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) du 04 septembre 2014 relative aux revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins obtenus dans le cadre d'une activité professionnelle.

Circulaire n° Ci.2017/C/68 du 6 novembre 2017 relative aux droits d’auteur qui sont acquis pour être affectés durablement à l’activité de l’entreprise.

Circulaire 2019/C/117 du 25 octobre 2019 concernant le traitement fiscal des produits financiers générés par les revenus de droits d'auteur dans le cadre de la gestion collective des droits d'auteur et des droits voisins.

Législation

Code de droit économique.

Code de la taxe sur la valeur ajoutée et son arrêté royal n°20 fixant le taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et services selon ces taux.

Code des impôts sur les revenus de 1992 et son arrêté royal d’exécution.

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

Convention de Rome. Convention internationale du 26 octobre 1961 sur la protection des artistes-interprètes ou exécutants, des producteurs de phonogrammes et des organismes de radiodiffusion.

Loi du 30 juin 1994 sur les droits d’auteur et les droits voisins.

Loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses.

