

Faculté de droit et de criminologie

Nouveau régime fiscal du droit d'auteur :

Application pratique dans le secteur des programmes d'ordinateur

Auteur : Elena Ambrosieva
Promoteur : Alain Strowel
Année académique : 2023-2024
Master en droit

Plagiat et erreur méthodologique grave

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du règlement général des études et des examens.

Le plagiat consiste à utiliser des idées, un texte ou une œuvre, même partiellement, sans en mentionner précisément le nom de l'auteur et la source au moment et à l'endroit exact de chaque utilisation*.

En outre, la reproduction littérale de passages d'une œuvre sans les placer entre guillemets, quand bien même l'auteur et la source de cette œuvre seraient mentionnés, constitue une erreur méthodologique grave pouvant entraîner l'échec.

* A ce sujet, voy. notamment <http://www.uclouvain.be/plagiat>.

Table des matières

Introduction	3
Partie I. Notion et critères de détermination de la qualification de droits d’auteurs	6
Section 1. Protection des droits d’auteurs au niveau international, européen et national	8
§1. Conventions internationales	8
§2. Directives européennes	9
§3. Système juridique belge	10
Section 2. Conditions de protection des œuvres intellectuelles	11
§1. Originalité de l’œuvre	11
§2. Mise en forme de l’œuvre	12
Section 3. Catégories de droits d’auteur	14
§1. Droits patrimoniaux	14
§2. Droits moraux	15
Section 4. Revenus de droits d’auteur	17
§1. Cession des droits patrimoniaux	17
§2. Revenu découlant de droits d’auteur	18
Partie II. Nouveau régime fiscal des droits d’auteurs	19
Section 1. Objectif de la réforme	19
Section 2. Nouvelles conditions de la réforme de 2022	23
§1. Le nouvel article 17, § 1, 5° du CIR 92	23
§2. Le nouvel article 37, alinéa 2 du CIR 92	29
§3. Dispositions transitoires	32
Section 3. Imposition des revenus de droits d’auteur	34
§1. Taux d’imposition	34
§2. Frais forfaitaires	34

§3. Formalités	35
Partie III. Fiscalité des droits d’auteurs dans le secteur des programmes d’ordinateur : justification, ambiguïté et application pratique.	37
Section 1. Justification de protection accordée aux programmes d’ordinateur	37
Section 2. Qualification juridique des programmes informatiques	39
§1. Position du gouvernement.....	40
§2. Position de la doctrine.....	42
§3. Position du Service des Décisions Anticipées	44
§4. Position de la Cour Constitutionnelle	49
Section 3. Analyse de cas pratique	51
§1. Application pratique sur la base du régime transitoire	51
§2. Application pratique sur la base du raisonnement du SDA	56
Conclusion.....	64
Bibliographie.....	67
Législation et documents parlementaires	67
Doctrine	68
Jurisprudence.....	71
Annexe : Convention de cession de droits d’auteur en matière informatique	72

Introduction

En Belgique, la protection des droits d'auteur est en vigueur depuis plus d'un siècle. La toute première législation offrant une protection à certaines œuvres date du 22 mars 1886¹.

La fin du XIXe siècle a été marquée par des développements importants dans de nombreux domaines : la révolution industrielle avec l'essor de nouvelles technologies, les mouvements artistiques et culturels, ainsi que les avancées scientifiques, ont conduit le législateur de 1886 à protéger les œuvres intellectuelles et artistiques des auteurs, artistes et créateurs, et à promouvoir la créativité et l'innovation². L'ancienne loi a introduit des règles et des principes fondamentaux du droit d'auteur, qui ont ensuite été éclairés par la jurisprudence et actualisés dans la loi de 1994³.

La loi du 30 juin 1994 avait pour vocation principale de moderniser et d'adapter la législation belge aux changements importants issus des révolutions techniques, ainsi que de consolider les dispositions antérieures avec les normes internationales et européennes en vigueur.

Peu après, avec l'arrivée de nouvelles technologies, la législation de 1994 a été enrichie par la loi de 1998 pour inclure la protection juridique des bases de données, conformément à la directive européenne du 11 mars 1996.

L'essentiel des dispositions législatives a été intégré dans le Code de droit économique en 2015 (ci-après CDE)⁴, regroupant ainsi les règles relatives aux droits d'auteur et aux droits voisins. L'objectif du droit d'auteur reste cependant inchangé : encourager la création d'œuvres, en garantissant d'une part le respect de l'intégrité intellectuelle de l'œuvre et d'autre part en assurant son exploitation économique.

Sur le plan fiscal, le changement notable est intervenu avec la loi du 16 juillet 2008, qui réforme le Code des impôts sur les revenus de 1992 en introduisant un nouveau cadre fiscal pour les revenus issus des droits d'auteur et des droits voisins. Le législateur avait pour but de clarifier et simplifier les règles d'imposition, de rendre le système fiscal belge plus efficace, plus

¹ Loi du 22 mars 1886 sur le droit d'auteur, *M.B.*, 26 mars 1886, modifiée par la loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, *M.B.*, 27 juillet 1994

² A. Berenboom, *Le nouveau droit d'auteur*, 5^e édition, Bruxelles, Larcier, 2022, p. 13.

³ Loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, *M.B.*, 27 juillet 1994.

⁴ La loi du 19 avril 2014 portant insertion du Livre XI « Propriété intellectuelle » dans le Code de droit économique, et portant insertion des dispositions propres au Livre XI dans les Livres I, XV et XVII du même Code, *M.B.*, 12 juin 2014.

équitable et plus conforme aux besoins économiques et sociaux du pays, de réduire les charges fiscales pour certaines catégories de contribuables et de rendre leur activité économiquement profitable. La réforme de 2008 sur les droits d’auteur a proposé des conditions fiscales avantageuses pour les auteurs de divers secteurs de création, en encourageant la création d’une œuvre (littéraire, artistique, graphique, audiovisuelle, logicielle ou autre), en attirant des talents et des développeurs dans divers secteurs (y compris l’informatique), et en stimulant la croissance économique.

Depuis le 1^{er} janvier 2023 le régime fiscal des droits d’auteur est officiellement modifié. La loi-programme du 26 décembre 2022⁵ prévoit une importante réforme du traitement fiscal des droits d’auteurs. L’intention du législateur est de mettre fin aux niches fiscales et notamment à celle des droits d’auteur. En effet, depuis quelques années, ce régime d’imposition particulier a été appliqué dans un nombre croissant de secteurs d’activité professionnelle parfois très éloignés des objectifs du législateur de 2008 : développeurs informatiques, architectes, journalistes, photographes ou encore avocats⁶.

La réforme fiscale entend revenir aux « objectifs initiaux » du régime particulier applicable aux revenus des droits d’auteur, notamment « l’application d’un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l’exercice d’activités artistiques »⁷. Par la présente loi, le gouvernement vise à limiter l’application du régime fiscal avantageux aux contribuables « soumis à des risques et dépendances tout à fait spécifiques », et dont les revenus sont « par nature variables et modestes, engrangés après de longues périodes de création non rémunérées au cours desquelles les artistes doivent investir (par exemple dans la préparation d’une exposition, l’écriture d’un roman pendant plusieurs années, la composition et l’enregistrement de musique) »⁸. Sur proposition du ministre des Finances, Vincent Van Peteghem, le législateur a décidé de restreindre le champ d’application du régime de droit d’auteur, en imposant des conditions nouvelles plus strictes et des nouveaux plafonds. A cette fin, la modification fiscale se base sur deux aspects essentiels : la nature des revenus et le statut du bénéficiaire de ces revenus.

⁵ Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.

⁶ B. Mariscal, « Nouveau régime fiscal des droits d’auteur : encore beaucoup d’incertitudes et d’interrogations », *Indicateur social*, 2023/02, No. 3, pp. 9 à 14

⁷ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, pp. 58-59.

⁸ *Ibid.*, p. 55.

L’objectif de ce travail est d’analyser la nouvelle réforme des droits d’auteur, ses principaux éléments clés et les conditions d’application, les objectifs poursuivis par législateur belge et les critiques issues de la réforme. Les éléments exposés nous permettront de mieux comprendre le régime fiscal de 2023 et d’avoir un aperçu des enjeux de son application concrète.

Dans la poursuite de ce but, nous avons structuré notre travail en trois parties. **La première partie** explorera des aspects théoriques du régime fiscal des droits d’auteur. Nous déterminerons la notion de « droits d’auteur » ainsi que les critères nécessaires pour classer des revenus comme étant issus de ces droits.

Dans la deuxième partie nous examinerons la réforme fiscale actuelle des droits d’auteur. Nous regarderons notamment les objectifs poursuivis par législateur à travers des exposés des motifs et travaux parlementaires. Nous examinerons ensuite les nouvelles limites introduites par le législateur fiscal et l’imposition des revenus découlant de droits d’auteur.

Dans la troisième partie de cet écrit, nous analyserons l’application pratique du régime fiscal des droits d’auteur au travers d’un des secteurs professionnels les plus touchés par la réforme fiscale de 2023. Nous exposerons la justification de la protection accordée au secteur informatique, ainsi que la qualification fiscale des programmes d’ordinateur et les enjeux d’application de la réforme à travers la position établie par la loi, le gouvernement, la doctrine juridique et la jurisprudence. Le point de vue du législateur et de l’administration fiscale est d’exclure le secteur IT du champ d’application du nouveau régime fiscal, tandis que la doctrine, en remettant en question l’utilité de la réforme, estime que les développeurs de logiciels doivent continuer à en bénéficier. Finalement, à travers un cas pratique, nous examinerons les possibilités, l’intérêt et les risques associés pour une société d’ingénierie informatique d’être conforme aux nouvelles conditions du régime fiscal actuel afin de maintenir des avantages fiscaux.

En conclusion, nous émettrons un avis critique sur le nouveau régime fiscal des droits d’auteur et nous exposerons quelques pistes d’amélioration de ce régime dans le futur.

Partie I. Notion et critères de détermination de la qualification de droits d'auteurs

Le concept de droit d'auteur englobe les droits juridiques accordés au créateur d'une œuvre, qui visent à protéger ses intérêts et à l'encourager à la créativité et à l'innovation.

Dans cette partie initiale, nous allons définir la notion de droits d'auteur à travers trois ordres juridiques : international, européen et belge (Section 1), ensuite nous aborderons les conditions de protection de l'œuvre par les droits d'auteur (Section 2), les catégories de droits (Section 3), ainsi que les revenus découlant des droits d'auteur (Section 4).

L'objectif fondamental du droit d'auteur est de favoriser la création artistique et intellectuelle en assurant aux créateurs les moyens de rendre cette activité économiquement viable, voire lucrative, tout en facilitant la diffusion des œuvres auprès du public et en préservant les intérêts des créateurs.

Selon la doctrine, le droit d'auteur désigne un ensemble de droits accordés au créateur d'une œuvre, lui permettant d'une part de protéger l'intégrité intellectuelle de son travail et d'autre part d'en tirer un bénéfice économique en contrôlant son exploitation. La protection juridique est accordée à toute création de manière identique, « quels que soient son genre et sa valeur artistique. »⁹

Le législateur belge ne propose pas de définition explicite d'une œuvre protégée par le droit d'auteur, mais on retrouve dans le Code de droit économique (ci-après CDE) une liste non exhaustive des catégories de droits accordés à son auteur. Selon l'article XI.165 du CDE, *«L'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique a seul le droit de la reproduire ou d'en autoriser la reproduction, de quelque manière et sous quelque forme que ce soit. Ce droit comporte notamment le droit exclusif d'en autoriser l'adaptation ou la traduction. (...) L'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique a seul le droit de la communiquer au public par un procédé quelconque... (...) L'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique a seul le droit d'autoriser la distribution au public, par la vente ou autrement, de l'original de son œuvre ou de copies de celle-ci. »*¹⁰.

⁹ A. Berenboom, *op.cit.*, p. 48.

¹⁰ Loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, *M.B.*, 27 juillet 1994.

Dans le contexte du droit d'auteur, la définition de « l'œuvre littéraire et artistique » doit être interprétée de manière extensive et évolutive.

Nous pouvons qualifier une œuvre comme « littéraire » si elle est formulée à travers des mots, qu'ils soient écrits ou oraux ¹¹. Ainsi, toute expression écrite ou orale de mots est considérée comme une œuvre « littéraire ». Cette définition est si large que même une simple phrase ou quelques mots peuvent être considérés comme une œuvre « littéraire » au regard du droit d'auteur. D'autre part, une création est qualifiée d'« artistique » si elle est réalisée de manière artistique, quel que soit le domaine artistique concerné, comme la peinture, la sculpture, le dessin, le chant, la musique, le théâtre, la photographie, le cinéma, l'architecture, les arts appliqués, etc.¹²

Le droit d'auteur ne se limite pas au domaine artistique ou littéraire, mais englobe « toute création de l'esprit humain, qui est réalisée dans un langage soit littéraire soit artistique, ce qui recouvre les formes d'expression graphique, picturale, cinématographique, photographique, musicale, sculpturale ou autre » ¹³, ce qui signifie que la notion d'œuvre doit être interprétée dans un sens large.

¹¹ F. Lejeune, *Le droit d'auteur en question. Tome 1 : objet de la protection - conditions et formalités*, Limal, Anthemis, 2022, p.14.

¹² *Ibid.*

¹³ SPF Economie, « Que protège le droit d'auteur ? », 13 janvier 2021, disponible sur : <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/droits-de-pi/droits-dauteur-et-droits-dauteur/protection-des-oeuvres/protection-par-le-droit/que-protege-le-droit-dauteur>

Section 1. Protection des droits d'auteurs au niveau international, européen et national

Les droits d'auteurs jouissent de la protection juridique sur trois niveaux : international (§1), européen (§2) et belge (§ 3), qui sont applicables quel que soit le secteur d'activité, la nature ou la forme de l'œuvre protégée.

Il convient de souligner cependant la primauté des conventions internationales (ratifiées en Belgique) et des directives européennes par rapport au droit national belge. Les textes internationaux et européens établissent un socle commun auquel les États membres sont tenus de se conformer, sans possibilité d'y déroger. Par conséquent, leur influence sur les législations nationales est significative.

§1. Conventions internationales

Au niveau international, la première « grande » convention relative à la protection des droits d'auteur est la Convention de Berne¹⁴ datant de 1886. Elle revêt une importance significative en raison du niveau de protection étendue qu'elle offre et de sa portée internationale (181 pays ont ratifié la Convention à l'heure actuelle, y compris la Belgique)¹⁵. La Convention établit des normes minimales uniformes pour la protection des droits d'auteur, contribuant ainsi à harmoniser les lois nationales sur le droit d'auteur à travers le monde. Les dispositions du traité priment sur les lois nationales qui leur sont contraires. Cependant, le droit national peut être utilisé s'il garantit une protection supérieure ou si la solution au problème soulevé n'est pas prévue dans la Convention.

La convention de Berne définit, en son article 2.1, une notion « d'œuvres littéraires ou artistiques » comme « *toutes les productions du domaine littéraire, scientifique et artistique, quel qu'en soit le mode ou la forme d'expression, telles que : les livres, brochures et autres écrits; les conférences, allocutions, sermons et autres œuvres de même nature; les œuvres dramatiques ou dramatico-musicales; les œuvres chorégraphiques et les pantomimes; les compositions musicales avec ou sans paroles; les œuvres cinématographiques, auxquelles sont*

¹⁴ Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques du 9 septembre 1886, *M.B.*, 30 octobre 1887 et 4 décembre 1887.

¹⁵ O.M.P.I., « Traités administrés par l'OMPI », consulté le 11 mai 2024, disponible sur : https://www.wipo.int/wipolex/fr/treaties/ShowResults?search_what=C&treaty_id=15.

assimilées les œuvres exprimées par un procédé analogue à la cinématographie; les œuvres de dessin, de peinture, d'architecture, de sculpture, de gravure, de lithographie; les œuvres photographiques, auxquelles sont assimilées les œuvres exprimées par un procédé analogue à la photographie; les œuvres des arts appliqués; les illustrations, les cartes géographiques; les plans, croquis et ouvrages plastiques relatifs à la géographie, à la topographie, à l'architecture ou aux sciences ». « Sont protégés comme des œuvres originales [...], les traductions, adaptations, arrangements de musique et autres transformations d'une œuvre littéraire ou artistique ». « Les recueils d'œuvres littéraires ou artistiques tels que les encyclopédies et anthologies qui, par le choix ou la disposition des matières, constituent des créations intellectuelles sont protégés comme telles, sans préjudice des droits des auteurs sur chacune des œuvres qui font partie de ces recueils ».

Ce recensement sélectif illustre l'ampleur considérable de la catégorie des créations éligibles à la protection par le droit d'auteur, ainsi que le principe selon lequel la notion d'« œuvre littéraire ou artistique » se réfère exclusivement à la forme, le mode d'expression et le véhicule des œuvres et non à leur contenu¹⁶.

Après la Convention de Berne, il convient également de prendre en considération le traité de l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle (OMPI) sur le droit d'auteur, établi en 1996. Le traité avait pour objet d'adapter la Convention de Berne aux nouvelles technologies, en apportant une protection particulière aux programmes d'ordinateur, quel qu'en soit le mode ou la forme d'expression, et aux compilations de données ou d'autres éléments (« bases de données ») en tant que créations intellectuelles¹⁷.

§2. Directives européennes

Au niveau européen, le concept des droits d'auteur est largement harmonisé et régi par diverses directives. La première directive européenne (CEE) 91/250 (adoptée en 1991 et ensuite remplacée par la directive (CE) 2009/24) concerne la protection juridique des programmes d'ordinateur¹⁸. Son objectif est d'éclaircir et d'éliminer les disparités observées dans la

¹⁶ F. Lejeune, *op.cit.*, p.16.

¹⁷ Traité de l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle, signé à Genève le 20 décembre 1996, approuvé par une loi du 15 mai 2006, *M.B.*, 18 août 2006.

¹⁸ Directive (CEE) 91/250 du Conseil du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *J.O.C.E.*, n° L.122, 17 mai 1991, remplacée par Directive (CE) 2009/24 du Parlement européen et du

protection légale des programmes informatiques au sein des divers pays de l'Union européenne, dans le but de favoriser le bon déroulement du marché intérieur et de stimuler l'innovation en fournissant aux développeurs une incitation à investir dans la création de nouveaux programmes¹⁹. La directive de 1991 a été transposée en Belgique par la loi en 1994²⁰.

L'uniformisation des règles sur le plan européen du droit d'auteur a été suivie ensuite par la directive (CE) 2004/48 du 29 avril 2004 relative au respect des droits de propriété intellectuelle²¹ et la directive (CE) 2001/29 du 22 mai 2001 sur l'harmonisation de certains aspects du droit d'auteur et des droits voisins dans la société de l'information²² (ensuite modifiée par la directive 2019/790²³)

Cette harmonisation au niveau européen a apporté une plus grande lisibilité et sécurité juridique quant à la protection uniforme des droits de l'auteur dans les Etats membres.

§3. Système juridique belge

Les dispositions principales concernant les droits d'auteur en Belgique se trouvent dans le livre XI « Propriété Intellectuelle » du Code de droit économique de 2015, qui transpose la Loi sur le droit d'auteur et les droits voisins du 30 juin 1994, ainsi que les directives européennes en vigueur. La loi regroupe les principes généraux de protection des œuvres littéraires et artistiques, les conditions et les exceptions relatives aux droits d'auteur.

Conseil du 23 avril 2009 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *J.O.C.E.*, n° L.111, 5 mai 2009.

¹⁹ Eur-Lex, « Programmes d'ordinateur — protection juridique », 23 janvier 2017, disponible sur : <https://eur-lex.europa.eu/FR/legal-content/summary/computer-programs-legal-protection.html>

²⁰ Loi transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *MB*, 30 juin 1994.

²¹ Directive (CE) 2004/48 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relative au respect des droits de propriété intellectuelle, *J.O.C.E.*, n° L.157, 30 avril 2004

²² Directive (CE) 2001/29 du Parlement européen et du Conseil du 22 mai 2001 sur l'harmonisation de certains aspects du droit d'auteur et des droits voisins dans la société de l'information, *J.O.C.E.*, n° L167, 22 juin 2001.

²³ Directive (UE) 2019/790 du Parlement européen et du Conseil du 17 avril 2019 sur le droit d'auteur et les droits voisins dans le marché unique numérique et modifiant les directives 96/9/CE et 2001/29/CE (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE, *J.O.C.E.*, L 130/92, 17 mai 2019.

Section 2. Conditions de protection des œuvres intellectuelles

Les droits d'auteur servent à sauvegarder certaines créations pour prévenir leur utilisation non autorisée.

Pour pouvoir bénéficier de la protection juridique du droit auteur, deux conditions doivent être remplies : une œuvre doit être originale (§1) et mise en forme (§2) pour traduire la volonté de son auteur de la communiquer²⁴. Une œuvre doit être le fruit d'une activité intellectuelle ou artistique pour jouir de la protection, elle nécessite également une contribution créative de son auteur.

§1. Originalité de l'œuvre

Il n'existe pas de définition légale du critère d'originalité. Cependant, il est généralement admis en doctrine et en jurisprudence que le critère d'originalité est intrinsèquement lié à la personnalité de son auteur, à sa création intellectuelle, reflétant la liberté de celui-ci dans ses choix de configuration, d'organisation ou de combinaison des éléments de son travail : « sans liberté de créer, c'est-à-dire de choisir tout ou partie des éléments de l'œuvre, pas de création originale »²⁵.

La jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, notamment dans un arrêt Infopaq de 2009, a établi le critère d'originalité d'une œuvre comme étant la « création intellectuelle propre à son auteur »²⁶. Cet arrêt a uniformisé le critère d'originalité à travers tous les États membres de l'Union européenne, le rendant applicable à toutes formes d'œuvres. Dans un autre arrêt Painer de 2011, la Cour de justice ajoute au concept d'originalité, la possibilité de l'auteur « d'exprimer sa créativité lors de la création de l'œuvre en faisant des choix libres et originaux »²⁷.

La Cour de cassation belge a confirmé la définition d'une œuvre donnée par la jurisprudence européenne : « Une création intellectuelle est propre à son auteur lorsqu'elle reflète la personnalité de celui-ci. Tel est le cas si l'auteur a pu exprimer ses capacités créatives lors de

²⁴ S. Watelet, (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, Anthemis, 2010, p. 15-21.

²⁵ D. Kaesmacher et T. Stamos, *Brevets, marques, droits d'auteur... - mode d'emploi*, Liège, EdiPro, 2009, p. 158.

²⁶ C.J.U.E., 16 juillet 2009 (Infopaq International), C-5/08, point 37.

²⁷ C.J.U.E., 1er décembre 2011 (Painer), C-145/10, point 89

la réalisation de l'œuvre en effectuant des choix libres et créatifs »²⁸. Selon la jurisprudence de la Cour, l'œuvre doit avoir le caractère personnel et créatif, allant au-delà de la simple expertise technique de son créateur : « l'originalité requise consiste en définitive à présenter un caractère personnel, la marque de personnalité, l'empreinte de l'auteur, ou encore un caractère propre (« eigen »), autant de mots signifiant l'exigence que l'œuvre porte en elle la marque d'une élaboration par une personne »²⁹.

Toutefois, la définition de l'originalité demeure subjective et étendue. L'originalité de l'œuvre ne doit pas nécessairement découler de l'idée originale, mais peut être exprimée dans le choix de la forme, de la combinaison des éléments choisis par son auteur. Des éléments tels que « la valeur artistique ou esthétique, la longueur ou l'objet d'une création, ne jouent absolument aucun rôle dans la question de savoir si une œuvre peut être protégée par le droit d'auteur »³⁰. Si le critère d'originalité est satisfait, « un roman, une peinture ou une pièce de théâtre, mais également un manuel d'utilisation d'un robot de cuisine, des photos publicitaires pour aliments ou pour un biberon peuvent être éligibles à la protection par le droit d'auteur »³¹.

§2. Mise en forme de l'œuvre

La loi ne définit pas les catégories strictes d'œuvres protégées par les droits d'auteur, et la notion d'œuvre peut être entendue de manière large. À titre d'exemple, les œuvres telles que les livres, les sculptures, les peintures, les photographies, les œuvres musicales, les films, mais également les logiciels et les bases de données, les modes d'emploi (de machine à laver, de smartphone ou de jeu vidéo), les recettes culinaires ou un séminaire scientifique sont assimilés aux œuvres protégées et bénéficient de la protection des droits d'auteur.

La jurisprudence belge a validé que la notion d'originalité doit être évaluée en fonction de la manière dont l'œuvre est présentée, et non de son contenu, car les simples idées ne peuvent pas être soumises à une protection juridique.³² Selon la Cour, le droit d'auteur protège les idées, pensées, principes et méthodes lorsqu'ils sont exprimés de manière concrète et original.

²⁸ Cass., 14 décembre 2015, n° C.14.0262.F/15.

²⁹ F. de Visscher et B. Michaux, *Précis du droit d'auteur et des droits voisins*, Bruxelles, Bruylant, 2000, p.15.

³⁰ B. Springael et C. Vanpeteg, « Les droits d'auteur à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Fisc.*, n° 1770, p. 4.

³¹ *Ibid.*

³² Brabant wallon, 29 avril 2022, R.G. n° 19/1732/A, <https://expert.taxwin.be>

La forme protégée ne se limite pas à l'expression perceptible immédiatement. Elle inclut également la structure originale de l'œuvre, ainsi que la disposition et l'organisation des idées, permettant ainsi d'appliquer cette notion d'œuvre à de nouvelles formes de créations³³.

La protection accordée par les droits d'auteur reste valable, quel que soit le support utilisé pour exprimer une œuvre, que ce soit sur papier, toile ou support numérique. Le support peut être physique ou immatériel, mais il faut que l'auteur « marque sa volonté de communiquer en coulant sa création dans une certaine forme »³⁴. Il s'agit donc de protéger la démonstration concrète de la création de l'auteur. Une simple idée créative, un concept ou un style ne sont pas protégés par les droits d'auteur. Les idées ne bénéficient pas de protection en soi, sauf si elles ont été élaborées et exprimées dans une composition ou un développement³⁵.

D'après l'avocat J. Englebert, une œuvre est protégeable par droit d'auteur, indépendamment de l'utilisation d'un langage commun, quelle que soit la banalité des idées qu'elle contient, et quelles que soient les contraintes auxquelles l'auteur est soumis. La forme du texte par rapport à son contenu est également considérée. Il est indiscutable qu'aucun autre auteur, sollicité pour rédiger un texte sur le même sujet, ne le fera de la même manière, en utilisant les mêmes termes, phrases et ordonnancement des idées, même s'il partagerait entièrement son analyse³⁶.

Cette position a été confirmée dans un arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 2023 en matière de droits d'auteur. D'après l'avis de l'avocat-général Van Der Fraenen, les choix libres et créatifs comprennent notamment la sélection des arguments à développer, la manière de les développer, ainsi que leur forme et leur structure³⁷.

³³ Law Right, « Le régime fiscal des droits d'auteur », 10 mars 2015, disponible sur : www.law-right.com/pdf/avis-droit-d-auteur-novembre-2015.pdf

³⁴ A. Berenboom, *op.cit.*, p. 82.

³⁵ F. Lejeune, *op.cit.*, p.75.

³⁶ S. Watelet, « Droits d'auteur : jeu d'équilibre entre le droit fiscal et le droit commun », *Act. fisc.*, 2024/7, p.2.

³⁷ Cass., 24 mars 2023, n° F.21.0052.N.

Section 3. Catégories de droits d'auteur

Les droits d'auteur sur une œuvre littéraire ou artistique confèrent des privilèges exclusifs à son auteur originel, permettant uniquement à celui-ci ou à ceux à qui il octroie une permission, d'exploiter cette œuvre. Ainsi, toute partie intéressée par l'utilisation de ces droits doit obtenir le consentement de l'auteur.

Lorsqu'un auteur crée une œuvre littéraire ou artistique qui répond aux critères requis pour être protégée, il bénéficie de la protection de son œuvre tout au long de sa vie. Même après le décès de l'auteur la protection se prolonge pendant 70 ans. L'article 166 du Code de droit économique (CDE) énonce le principe de protection des droits d'auteur ainsi que ses exceptions.

Les droits d'auteur se divisent en droits patrimoniaux (ou économiques), qui concernent l'exploitation des œuvres (§1) et droits moraux (ou extrapatrimoniaux), qui protègent la personnalité des auteurs et leur création³⁸ (§2).

§1. Droits patrimoniaux

Les droits patrimoniaux sont définis à l'article 165, §1 du Code de droit économique (CDE). Ils confèrent à son titulaire le droit de reproduire et de communiquer au public (droit de représentation). Le droit « d'exclure autrui de l'usage de l'œuvre a pour objectif de renforcer la position de l'auteur dans la négociation de la contrepartie »³⁹.

L'article 2 de la Directive (CE) 2001/29 du 22 mai 2001 sur l'harmonisation de certains aspects du droit d'auteur et des droits voisins dans la société de l'information définit le droit de reproduction de manière large : « *Les États membres prévoient le droit exclusif d'autoriser ou d'interdire la reproduction directe ou indirecte, provisoire ou permanente, par quelque moyen et sous quelque forme que ce soit, en tout ou en partie: a) pour les auteurs, de leurs œuvres (...)* »

Le droit de reproduction au sens strict vise les droits exclusifs pour l'auteur de l'œuvre⁴⁰:

³⁸ A. Berenboom, *op.cit.*, p. 136.

³⁹ P. Delsaux, L. Duez, D. Kaesmacher, *Initiation aux droits intellectuels*, Liège, Larcier, 2003, p.93.

⁴⁰ M. Buydens, « Droits d'auteur et Internet. Problèmes et solutions pour la création d'une base de données en ligne contenant des images et/ou du texte », 1999, disponible sur : https://www.belspo.be/belspo/organisation/publ/pub_ostc/d_auteur/rapp_fr.pdf

- le droit d'autoriser la reproduction de l'œuvre
- le droit d'autoriser la traduction et l'adaptation de l'œuvre
- le droit de destination ou distribution
- le droit de location ou le prêt

La location implique un paiement d'une contrepartie, cependant, une dérogation mentionnée à l'article 192 du Code de droit économique (CDE) autorise certaines institutions publiques, comme les bibliothèques, à emprunter des œuvres sans requérir la permission de l'auteur dans un but culturel ou éducatif.

Ensuite, les droits patrimoniaux comprennent le droit de représentation ou de communication de l'œuvre au public, quel que soit le mode de communication utilisé. La communication d'une œuvre au public nécessite l'autorisation de son auteur. L'objectif de la communication est secondaire, « il suffit que la communication soit publique pour qu'elle soit soumise à autorisation »⁴¹.

Avant la réforme du régime fiscal des revenus de droit d'auteur, la communication publique constituait en réalité « une conséquence potentielle de l'expression qui doit aboutir à rendre l'œuvre identifiable avec suffisamment de précisions et d'objectivité »⁴².

Les droits patrimoniaux sont des droits mobiliers pouvant être cédés ou transmis (aliénation ou licence).

§2. Droits moraux

Les droits moraux sont associés à l'identité de l'auteur et visent à préserver la part de sa personnalité présente dans son œuvre. Leur exercice est à la discrétion de l'auteur et, à son décès, ils peuvent être transmis à ses héritiers⁴³.

Les droits moraux sont énoncés à l'article 165, §2 du Code de droit économique (CDE).

Tout d'abord, l'auteur a le droit de divulguer son œuvre, ce qui signifie qu'il décide quand son œuvre est achevée et donc quand il la rend accessible au public. Ensuite, les droits moraux

⁴¹ A. Berenboom, *op.cit.*, p. 139.

⁴² J. Picavet, « Actualités 2022 en matière d'impôt des personnes physiques » in *Le droit fiscal en Belgique*, Limal, Anthémis, 2023, p.23.

⁴³ F. Lejeune, *op.cit.*, p.81.

permettent à l'auteur de choisir de se faire connaître sous son vrai nom, sous un pseudonyme ou de rester anonyme.

Les droits moraux sont intrinsèquement liés à l'auteur et ne peuvent pas être cédés à autrui. Ils sont inaliénables et incessibles, mais ils peuvent éventuellement faire l'objet d'une renonciation expresse par leur titulaire. Même en cas de renonciation, l'auteur conserve toujours le droit de s'opposer à toute action portant atteinte à son œuvre et susceptible de nuire à son honneur ou à sa réputation.⁴⁴

⁴⁴ F. Lejeune, *op.cit.*, p.82.

Section 4. Revenus de droits d'auteur

Pour comprendre ce que sont les revenus provenant des droits d'auteur, il est nécessaire de définir plusieurs éléments : une œuvre doit bénéficier d'une protection légale, ensuite, l'auteur doit céder ses droits patrimoniaux ou octroyer une licence sur cette œuvre au bénéficiaire désigné (§1), et enfin, les revenus perçus par l'auteur ou l'artiste doivent découler de cette cession ou licence pour être considérés comme des revenus de droits d'auteur (§2).

§1. Cession des droits patrimoniaux

La cession implique un transfert définitif de la propriété de l'œuvre. Cependant, l'auteur conserve les droits moraux sur son œuvre, qui sont inaliénables. Il peut renoncer à certains de ces droits, mais conserve toujours le droit au respect de son œuvre.

En revanche, une licence correspond à un transfert temporaire de l'usage : le bénéficiaire obtient seulement le droit d'exploiter, en tout ou en partie, les droits patrimoniaux de l'œuvre selon des modalités spécifiques telles que la durée et la rémunération. Le titulaire originel des droits d'auteur conserve la propriété de ces droits.

La cession ou la licence se réalisent entre deux parties : l'auteur ou l'artiste et le cessionnaire. Ces parties jouissent d'une certaine liberté contractuelle. En effet, elles peuvent convenir librement des droits transférés ou concédés, de la durée de cette cession ou concession, ainsi que de la rémunération associée. Toutefois, cette liberté est encadrée par l'article 167, §1, et l'article 205, §3, du Code de droit économique (CDE), qui exigent que la cession des droits patrimoniaux (aliénation ou licence) soit formalisée par **un contrat écrit** soumis à une interprétation stricte.

Le contrat doit préciser les rémunérations pour chaque mode d'exploitation de l'œuvre, la période de validité, et la portée de la cession de droits ou de l'octroi d'une licence⁴⁵.

La convention peut porter sur des œuvres futures, à condition que la cession soit limitée dans le temps et que les genres d'œuvres concernés soient précisément déterminés⁴⁶. Cependant, il

⁴⁵ N. Wellemans, Les rémunérations alternatives 2023, Limal, Anthemis, 2023, p. 110.

⁴⁶ S. Watelet, « Droit d'auteur: y a-t-il un pilote dans l'avion? », Act. fisc., 2023/29, p.3.

n'est pas indispensable que les œuvres faisant l'objet de la cession soient formellement identifiées dans la convention ; elles doivent simplement être déterminables⁴⁷.

Cependant, il existe certaines dérogations à cette règle énumérées dans l'article 167, § 3, et l'article 205, § 4, du CDE, par exemple, dans le cadre d'un contrat de commande ou contrat de travail. La cession des droits sur les œuvres produites par les employés à leur employeur n'est pas implicite et nécessite une convention explicite à travers une clause dans le contrat de travail ou un accord spécifique. En l'absence d'un accord de cession des droits, l'employeur n'a pas droit d'utiliser l'œuvre. Une exception concerne les bases de données et les logiciels, où l'employeur est considéré *de facto* comme le détenteur des droits.

§2. Revenu découlant de droits d'auteur

Il est important que le contrat conclu entre le cédant et le cessionnaire spécifie dans ses clauses une distinction claire entre la rémunération pour la création de l'œuvre et la rémunération pour la cession des droits sur cette œuvre (article 167, §3, alinéa 1er du CDE). Seule la portion des revenus attribuée à la cession des droits d'auteur sera reconnue comme un revenu issu des droits d'auteur. La fraction restante du revenu est considérée comme un profit.

Les revenus découlant de droits d'auteur, visés au livre XI du Code de droit économique, sont qualifiés comme des revenus mobiliers par l'article 17, §1er, 5° du CIR 92 et sont imposés à un taux avantageux fixe de 15% au lieu des taux progressifs habituellement appliqués aux revenus professionnels.

⁴⁷ J. Picavet, *op.cit.*, p.23.

Partie II. Nouveau régime fiscal des droits d’auteurs

La loi-programme du 26 décembre 2022 a modifié le régime fiscal de taxation forfaitaire des droits d'auteur instauré par la loi du 16 juillet 2008. Malgré les nombreuses critiques concernant l’ambiguïté de la réforme, soulevées dans les travaux parlementaires et les articles de presse, le nouveau régime fiscal est désormais applicable aux revenus payés ou attribués à partir du 1^{er} janvier 2023⁴⁸.

Dans la deuxième partie de notre travail nous allons examiner sous l’angle du droit l’objectif poursuivi par le législateur (§ 1) et les nouvelles conditions introduites par la réforme de 2023 (§2), ainsi que l’imposition concrète des revenus de droits d’auteur (§3).

Le contenu de notre analyse comprend l’interprétation de la réforme sur la base des éléments à notre disposition au moment de la rédaction du présent travail. Il est utile de mentionner que l’arrêt de la Cour Constitutionnel sera rendu le 16 mai 2024, ce qui permettra de déterminer une position plus claire sur l’interprétation des nouvelles dispositions législatives.

Section 1. Objectif de la réforme

Depuis 2008, un régime uniforme et fiscalement avantageux existe pour les revenus provenant de la cession de droits d’auteur. Cependant, l’ancien régime a été revu en profondeur par la nouvelle réforme fiscale intervenue fin 2022.

L’objectif du nouveau régime se trouve notamment dans l’exposé des motifs, selon lequel, l’ancien régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur « trouve à s'appliquer dans un nombre de plus en plus important de cas et a évolué vers un mode de rémunération à part entière dans des secteurs d'activité professionnelle parfois très éloignés des objectifs [...] du législateur de 2008 »⁴⁹, y compris les développeurs de logiciels, les experts en marketing, les architectes, les consultants, et ainsi de suite.

Le but de la réforme est donc de « revenir aux objectifs initiaux » de la loi du 16 juillet 2008, à savoir « d’une part, imposer les redevances de droits d'auteur et de droits voisins en éliminant

⁴⁸ Art. 124 de la loi-programme du 26 décembre 2022, *MB.*, 30 décembre 2022.

⁴⁹ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 57.

le surcoût financier qu'ils subissent et qui découle de leur caractère irrégulier et aléatoire ; d'autre part, clarifier et simplifier les règles d'imposition de ces revenus au niveau de leur qualification, ensuite au niveau des forfaits de frais déductibles, enfin au niveau du paiement anticipé de l'impôt par voie de précompte mobilier »⁵⁰. En outre, un des objectifs de la loi-programme était de réduire le nombre de contestations sur le caractère mobilier ou professionnel des droits d'auteur ⁵¹.

Le gouvernement a souligné qu'une hausse des demandes de décisions anticipées auprès du Service des décisions anticipées, qui a été sollicité pour émettre des avis couvrant diverses professions et secteurs d'activité, a entraîné une augmentation des dépenses fiscales liées au régime des droits d'auteur.⁵² Selon le document parlementaire,⁵³ notamment dans le secteur informatique, les contrats de travail ou les accords de prestation de services sont rédigés de manière à considérer une partie initiale de la rémunération comme des revenus de droits d'auteur, permettant ainsi l'application d'un régime fiscal particulier, indépendamment de caractère régulier de ces revenus et sans tenir compte de la capacité contributive du bénéficiaire.

Conformément à la position du gouvernement, l'ancien régime était injustifiable, car les revenus provenant de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur étaient appliqués « aux bénéficiaires de revenus garantis contractuellement et perçus de manière régulière, contrairement au régime commun applicable à la plupart des travailleurs dont les revenus professionnels nets sont imposés intégralement aux taux progressifs de l'impôt des personnes physiques »⁵⁴.

En se basant sur un ensemble d'études et de dialogues au sein des cercles professionnels pertinents, la proposition de loi était motivée par le besoin d'établir une taxation des revenus des artistes qui soit mieux adaptée à leur revenu et capacité contributive pour assurer « les principes d'égalité devant l'impôt et d'équité. »⁵⁵

À l'heure actuelle, près de 50.000 travailleurs en Belgique bénéficient de rémunérations provenant des droits d'auteur, ce qui représente une hausse significative par rapport aux quelque

⁵⁰ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, pp. 56-57.

⁵¹ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 14.

⁵² *Ibid.*, p. 7.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, p.60.

⁵⁵ *Ibid.*

20.000 travailleurs enregistrés en 2013⁵⁶. Selon les chiffres qui figurent dans l'exposé des motifs,⁵⁷ les revenus issus des droits d'auteur ont quadruplés en 10 ans : de 108,5 millions d'euros en 2013 à 465,7 millions d'euros en 2021.

Le Service Public Fédéral des Finances a évalué les recettes budgétaires issues de la réforme des droits d'auteur qui s'élèvent à environ 38 millions d'euros en 2023 et 75 millions d'euros en 2024.⁵⁸

Cependant, lors de l'élaboration de la réforme, des critiques importantes ont été soulevées à l'encontre de son adaptation. Les débats parlementaires ont mis en lumière l'incertitude entourant la position du législateur, en particulier en raison de divergences au sein de la majorité gouvernementale. Nous allons exposer ci-dessous quelques commentaires de la part des députés de la Chambre des représentants.

D'après les dires de Peter De Roover, l'objectif principal de la réforme fiscale est de « combler les trous dans le budget », en instaurant des mesures compensatoires d'accroissements d'impôt qui visent finalement à répondre aux besoins des finances publiques. Selon le député, la réforme de 2008 a permis aux contribuables de réduire leurs charges fiscales, non pas par fraude, mais en essayant légitimement de modérer la pression fiscale. Maintenant, en délimitant le champ d'application et en instaurant de nouvelles limites, le nouveau régime fiscal des droits d'auteur « entraînera incontestablement une augmentation considérable de la pression fiscale qui pèse sur leur catégorie professionnelle »⁵⁹. Suivant les objectifs du législateur, la réforme vise à s'appliquer qu'à un groupe limité des « vrais » artistes et encore aux journalistes avec des revenus modestes et aléatoires, en excluant les autres secteurs : les programmeurs, les architectes, les consultants, les avocats et les responsables de marketing, « seulement parce qu'ils ne travaillent pas dans le bon secteur »⁶⁰.

Un autre politicien, Wouter Vermeersch a critiqué deux points fondamentaux de la réforme. Premièrement, le gouvernement a initialement souligné que toute révision des droits d'auteur serait intégrée dans une réforme fiscale plus vaste avec la réduction promise des charges sur le

⁵⁶ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 29.

⁵⁷ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 58.

⁵⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 43.

⁵⁹ *Ibid.*, p. 17.

⁶⁰ *Ibid.*

travail, mais cette approche globale fait désormais défaut⁶¹. Ensuite, l'annonce de la réforme sans communication claire a provoqué une grande anxiété parmi les bénéficiaires de certains secteurs, « telles que les développeurs de logiciels, les architectes et les graphistes ». W. Vermeersch a souligné dans son discours que « l'avantage fiscal est une arme utile dans la course aux talents » surtout dans la situation de la concurrence internationale. L'exclusion de certains secteurs créatifs aura un impact crucial pour le développement de l'économie de l'Etat.

Mathieu Bihet, un autre homme politique belge, a exprimé des réserves quant à la mise en pratique de la réforme et son approche purement budgétaire de la nouvelle loi. Il a également remis en question la position de l'administration fiscale lors des contrôles d'exclusion rétroactive de certains secteurs (notamment des architectes) du régime fiscal pour les revenus des années précédentes (2021 et 2022), en se fondant sur les justifications de la nouvelle législation.⁶²

En dépit de nombreuses discussions sur la réforme à la Chambre des représentants, le texte présenté par le gouvernement fédéral pour modifier le traitement fiscal des droits d'auteur a été adopté sans modification.

⁶¹ *Ibid.*, p. 30.

⁶² Questions et réponses écrite, *Doc.parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/112, 26 mai 2023, p. 166.

Section 2. Nouvelles conditions de la réforme de 2022

Le cadre fiscal de taxation forfaitaire des droits d'auteur est principalement défini par deux articles du Code des impôts sur les revenus : les articles 17, § 1, 5°, et 37. Le premier article confirme la nature mobilière du revenu, tandis que le second établit les conditions pour bénéficier du taux de taxation préférentiel de 15% de précompte mobilier. Si les conditions ne sont pas respectées les revenus peuvent être requalifiés en revenus professionnels.

Les revenus requalifiés en tant que revenus professionnels peuvent se présenter sous forme de rémunérations ou de profits. Les rémunérations, telles que définies à l'article 31 du CIR 92, impliquent un lien de subordination entre l'employeur et le travailleur. Quant aux profits, définis à l'article 27 du CIR 92, ils englobent « *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* ».

La réforme de 2022 a modifié l'article 17, § 1, 5°, et l'article 37, alinéa 2, et un nouvel alinéa 3 est ajouté. Les modifications apportées visent à restreindre les champs d'application matériel et personnel du nouveau régime fiscal en ajoutant des conditions supplémentaires et à apporter une interprétation plus stricte dans le texte légal. Cependant, le législateur met en relief que « ces adaptations n'entraînent a priori aucune modification quant à l'accès au régime selon la profession exercée »⁶³. Chaque situation, selon les explications du législateur, doit être évaluée individuellement pour déterminer si elle peut être éligible au nouveau régime, en vérifiant les différentes conditions requises.

Afin d'aborder les ajustements apportés à la loi fiscale, il est essentiel d'analyser attentivement les nouvelles exigences introduites dans l'article 17, § 1, 5° (§1) et dans l'article 37 (§2), puis nous détaillerons un régime transitoire (§3).

§1. Le nouvel article 17, § 1, 5° du CIR 92

Le nouvel article 17, § 1, 5°, est composé de cinq tirets pour qualifier les revenus mobiliers. Sont visés « *les revenus* :

⁶³ *Doc.parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 8.

- *qui résultent de la cession ou de l'octroi d'une licence par le titulaire originaire, ses héritiers ou légataires, de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires organisées par la loi, visés au **livre XI, titre 5**, du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger ;*
- *qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article **XI.165** du Code de droit économique ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'article **XI.205** du même Code ;*
- *en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective, sauf en cas d'évènement indépendant de la volonté des parties contractantes, de ces droits, conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers ;*
- *à condition que le titulaire originaire des droits précité détienne **une attestation du travail des arts** visée à l'article 6 de la loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, ou dans des dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par un autre Etat membre de l'Espace économique européen ; ou*
- *à défaut, que dans le cadre de la cession ou de l'octroi d'une licence conformément aux trois premiers tirets, le titulaire des droits cède ou octroie en licence ces droits à un tiers aux fins de **communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction** ;*
ainsi que les revenus susvisés qui sont recueillis par le titulaire des droits susvisé par l'intermédiaire d'un organisme de gestion visé à l'article I.16, § 1er, 4° à 6°, du Code de droit économique. ».

Nous allons étudier dans les sections suivantes les conditions d'accès plus rigoureuses instaurées par l'article 17, § 1, 5°, par rapport à la législation précédente, selon deux axes :

- l'introduction de la définition plus restreinte de la notion de droits d'auteur ;
- la réduction du champ d'application personnel de la réforme.

1. Clarification de la notion de « droits d'auteur », référence explicite au titre 5 du livre XI du CDE

Les deux premiers tirets de l'article 17, § 1, 5°, font explicitement référence au livre XI, titre 5 du Code de droit économique. La disposition précise que les droits d'auteur doivent concerner

«des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 du Code de droit économique ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'article XI.205 du même Code ».

Cependant, le champ d'application de l'ancien article 17, § 1, 5°, était moins spécifique et se référait aux *« 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 »*. Aucune autre référence supplémentaire n'était fournie concernant les œuvres et prestations protégées.

Le nouveau régime cible désormais spécifiquement le «Titre 5 : Droit d'auteur et droits voisins » du Code de droit économique relatif aux œuvres littéraires et artistiques.

Selon les travaux préparatoires⁶⁴, le but poursuivi par le législateur était de manifester son intention d'appliquer le régime fiscal de manière restrictive uniquement aux revenus mentionnés dans le titre 5 et dans les dispositions spécifiques des articles XI.165 et XI.205, en excluant ainsi l'application d'autres articles, titres ou dispositions dans l'interprétation des règles fiscales concernées. En d'autres mots, on distingue entre, d'un côté, les « œuvres » visées à l'article XI.165 et des « prestations des artistes-interprètes » visées à l'article XI.205, qui sont éligibles au nouveau régime fiscal et, d'un autre côté, les « œuvres littéraires ou artistiques » *assimilées* qui sont exclues de ce régime.

Parmi les « œuvres » *assimilées* et donc exclues par la nouvelle loi se trouvent, par exemple, l'assimilation visée à l'article XI.294 des programmes d'ordinateurs (titre 6) et à l'article XI.305 des bases de données (titre 7).

La question essentielle réside dans la détermination de savoir si la référence spécifique au titre 5 implique une exclusion des titres 6 et 7. Cette question est complexe en raison des interprétations variables et de l'intention du législateur.

La volonté du législateur d'inclure explicitement dans le régime seulement les articles précités et le titre 5 a été souligné à plusieurs reprises dans les documents parlementaires. Cependant, l'incertitude liée à l'interprétation de cet article reste d'actualité. Effectivement, le ministre des Finances, Vincent Van Peteghem, lors des délibérations en commission et en séance plénière,

⁶⁴ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 60.

a déclaré qu'aucun secteur n'était exclu du régime des droits d'auteur et que le projet de loi n'incluait pas de notion d'interprétation restrictive. Selon le document parlementaire, « à priori, les modifications à l'examen n'entraîneront aucun changement en ce qui concerne l'accès au régime selon la profession exercée. Toutefois, il conviendra de vérifier dans chaque cas particulier si toutes les conditions légales sont réunies pour l'application du régime fiscal des droits d'auteur »⁶⁵.

Pourtant, des arguments de l'administration fiscale sont en faveur de l'interprétation restrictive de la nouvelle loi et de l'exclusion des programmes informatiques du régime fiscal actuel, tandis que la doctrine et les avocats spécialisés dans le domaine des droits d'auteur défendent l'inclusion du secteur informatique. En effet, les programmes informatiques visés dans l'article XI.294 bénéficient de la protection du droit d'auteur et sont assimilés aux œuvres littéraires conformément à la Convention de Berne, et donc doivent être considérés dans le cadre du titre 5 du CDE⁶⁶.

À la lumière de ces considérations, l'inclusion des programmes informatiques dans le nouveau régime fiscal semble justifiable, mais il est important de prendre en considération la tendance actuelle de l'administration fiscale à adopter une interprétation restrictive de la notion des droits d'auteur. Cette controverse engendre une incertitude juridique et requiert une clarification.

2. Clarification du champ d'application personnel, référence à une qualité du bénéficiaire des revenus

Les derniers tirets de l'article 17, § 1, 5°, introduisent des conditions supplémentaires pour pouvoir bénéficier des revenus de droits d'auteur : soit l'auteur des droits doit détenir une attestation d'artiste, soit les œuvres relevant des droits d'auteur doivent être effectivement exploitées ou utilisées par le cessionnaire des droits d'auteur, le titulaire de la licence ou une tierce partie.

En vertu de la nouvelle loi, une attestation d'artiste est visée à l'article 6 de la loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale

⁶⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 59.

⁶⁶ S. Watelet, « Droits d'auteur : le gouvernement s'est accordé sur la modification du régime à compter du 1er janvier 2023 », *Act. fisc.*, 2022/37, p.2.

des travailleurs des arts⁶⁷. Conformément à l'article 2, 1°, de la loi, pour obtenir l'attestation, il est nécessaire d'être reconnu comme un travailleur des arts : « *la personne qui exerce une activité dans le domaine des arts, qu'il s'agisse d'une activité artistique, artistique-technique ou artistique de soutien* ». Selon l'article 7, § 4, de la loi, « *une activité est considérée comme artistique seulement si le demandeur livre avec cette activité une contribution artistique, artistique-technique ou artistique de soutien nécessaire à une création ou une exécution artistique* ». Pour obtenir cette attestation, le demandeur doit prouver qu'il exerce une activité professionnelle « *dans les domaines des arts, à savoir les arts audiovisuels, les arts plastiques, la musique, la littérature, le spectacle, le théâtre, la chorégraphie et la bande dessinée* ». En plus, le demandeur doit démontrer « *que ces revenus professionnels et l'investissement en temps sont suffisants pour pouvoir assurer une partie de sa propre subsistance* »⁶⁸.

A défaut de l'attestation d'artiste, le bénéficiaire doit remplir l'exigence de transfert de l'œuvre à un tiers « *aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction* »⁶⁹, à l'exception des « situations de force majeure ou pour tout événement indépendant de la volonté des parties contractantes empêchant l'exploitation ou l'utilisation effective des droits cédés »⁷⁰.

D'après les explications fournies dans l'exposé des motifs, «la communication au public, l'exécution ou la représentation publique peuvent prendre différentes formes, notamment écrites, graphiques, photographiques, cinématographiques, sonores, et être effectuées sur différents supports : matériels, numériques ou autres, par différents modes de transmission : éditorial, radiophonique, télévisuel, théâtral, scénographique, muséographique, par réseau informatique, plateforme numérique, métavers, etc. »⁷¹

⁶⁷ Loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, *M.B.*, 27 décembre 2022.

⁶⁸ Article 7, §5, Loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, *M.B.*, 27 décembre 2022.

⁶⁹ Article 17, § 1, 5°, cinquième tiret du CIR 92.

⁷⁰ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 38.

⁷¹ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 64.

Selon le gouvernement, « les notions de "communication au public" et de "reproduction" doivent être interprétées conformément à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne »⁷², en particulier l'affaire Reha Training⁷³:

- la notion de « public » vise un nombre indéterminé de destinataires potentiels et implique, par ailleurs, un « nombre de personnes assez important » ;
- à propos du caractère « indéterminé » du public, il s'agit de « rendre perceptible une œuvre de toute manière appropriée à des « personnes en général », par opposition à des personnes déterminées appartenant à un groupe privé » ;
- si le caractère lucratif de la diffusion d'une œuvre protégée au public n'est, certes, pas déterminant pour la qualification d'une telle diffusion de « communication au public », il n'en est pas pour autant dénué de pertinence, notamment, aux fins de la détermination de l'éventuelle rémunération due au titre de cette diffusion.

En appliquant cette nouvelle condition, le nouveau régime fiscal devient automatiquement beaucoup plus restreint et « exclut d'office certains programmes informatiques (sans qu'il soit nécessaire de les exclure par principe dès le départ) »⁷⁴.

Selon la doctrine, l'interprétation donnée par le législateur aux notions « communication au public » et « reproduction » est erronée. Ces droits patrimoniaux sont bien distincts, chacun ayant sa portée spécifique.

Le droit de reproduction, confondu à tort avec le droit de communication au public, confère à l'auteur le privilège exclusif de décider si des exemplaires identiques ou similaires de son œuvre originale peuvent être reproduits⁷⁵. En plus de la reproduction directe, ce droit englobe également les droits d'adaptation et de traduction, le droit de distribution, ainsi que le droit de location et de prêt. Une reproduction de l'œuvre en quelques exemplaires peut constituer une exploitation effective du droit de reproduction, sans qu'il soit nécessaire d'avoir une communication au public⁷⁶.

⁷²*Ibid.*

⁷³ C.J.U.E., 31 mai 2016 (Reha Training), C 117/15, points 41-44.

⁷⁴ S. Van Combrugge, « Des droits d'auteur ? Encore faut-il être auteur ? », *Fiscologue*, n° 1808, 20 octobre 2023, p.8.

⁷⁵ B. Springael et C. Vanpeteg, *op.cit.*, p. 7.

⁷⁶ O. Willez et T. Grégoire, « Réforme de la fiscalité des droits d'auteur. Première analyse de la nouvelle législation au regard des travaux préparatoires et schéma décisionnel », *DWMC*, 20 mars 2023, disponible sur :

Il est fort probable que l'administration fiscale interprète la notion de « communication au public », en exigeant un public très large. Cependant, selon certains experts dans le domaine des droits d'auteur, la notion de « public » vise à exclure les cercles restreints tels que le cercle privé et familial⁷⁷.

La question est de savoir si les exigences relatives aux modes d'exploitation (« communication au public, exécution ou représentation publique, ou reproduction ») restreignent la portée du nouveau régime fiscal, et si elles excluent certains professionnels du régime des droits d'auteur, notamment ceux qui créent des œuvres sans intention de les diffuser au « grand public », comme les informaticiens qui développent un logiciel à usage interne dans leur entreprise ou les architectes, dont le plan de construction ou rénovation a l'intérêt exclusif pour le maître d'ouvrage.

En conclusion, lorsque les critères énoncés à l'article 17, § 1er, 5° du CIR 92 ne sont pas satisfaits, les revenus provenant de la cession de droits d'auteur ou d'octroi d'une licence ne relèvent pas de cet article mais restent classés comme des revenus mobiliers selon l'article 17, § 1er, 3° du C.I.R.92. Ces revenus, relevant du 3°, sont soumis à une imposition distincte de 30% après déduction des frais (les frais forfaitaires étant limités à 15%), conformément à l'article 171, 3° du CIR 92.

§2. Le nouvel article 37, alinéa 2 du CIR 92

Il ressort des travaux préparatoires de la loi, que dans l'élaboration du nouvel article 37, alinéa 2 du CIR, le législateur recherchait à instaurer une fiscalité plus conforme à la capacité contributive des artistes, qui perçoivent donc des revenus « variables et modestes », engrangés « après de longues périodes de création non rémunérées »⁷⁸. Le législateur évoquait, notamment, les difficultés rencontrées par les artistes liées à des risques et dépendances spécifiques :

- « risque de créativité ;
- risque lié à l'intermittence de l'activité rémunérée en alternance avec des périodes de création nécessaires, mais non rétribuées;

<https://dwmc.be/storage/PDF/dQJoP8KJbsTdd3l1rTs4BRr6ku4I8DRigsm18Vgl.pdf>

⁷⁷ *Ibid.*

⁷⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 55..

- risque lié au caractère prototypique inhérent aux produits et prestations artistiques; risque lié aux aléas du succès et de la mode. »⁷⁹

Le nouvel article 37, alinéa 2 du CIR 92, introduit trois limites à respecter pour pouvoir bénéficier du régime fiscal avantageux :

- la limite absolue de 37.500 euros (non indexé) ;
- la limite de proportionnalité de 30% par rapport à la rémunération totale ;
- la règle de la moyenne des quatre années.

Si ces taux sont dépassés, l'administration fiscale peut requalifier les revenus du contribuable en revenus professionnels, soumis aux taux d'imposition progressifs.

L'article 37, alinéa 2, est reformulé et un alinéa 3 est rajouté comme suit: « *Par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1er, 5°, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et dans la mesure où:*

- *le rapport entre les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies, dépasse 30 p.c.;*
- *ils excèdent 37.500 euros; et pour autant que la moyenne des revenus des droits d'auteur et des droits voisins, déterminés avant l'application des limitations prévues aux tirets qui précèdent, qui ont été perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes, le cas échéant à l'exclusion de la période au cours de laquelle l'activité a débuté, ne dépasse pas le plafond maximal de 37.500 euros."*

1. Limite absolue de 37.500 euros

Le montant maximal des revenus mobiliers plafonnés à 37.500 euros (non indexé)⁸⁰ par an prévu à l'article 37, alinéa 2 du CIR 92 n'a pas été modifié par le nouveau régime fiscal. Au-delà de ce seuil, les revenus de la cession de droits d'auteur peuvent être reclassifiés comme revenus professionnels.

2. Nouvelle limite relative de 30%

⁷⁹ *Ibid.*

⁸⁰ Soit indexé à 70.220 euros pour l'exercice d'imposition 2024.

En plus du plafond absolu de 37.500 euros (non indexé), le nouveau régime fiscal introduit une nouvelle limite de 30%. Pour bénéficier des avantages fiscaux, les revenus des droits d'auteurs ne peuvent pas dépasser 30% de la rémunération totale du contribuable. Le législateur a visé ici le cumul d'une prestation professionnelle avec la création d'une œuvre littéraire ou artistique.⁸¹

Selon l'exposé des motifs,⁸² cette condition de proportionnalité suit la même logique que les décisions de ruling du Service des Décisions Anticipées (SDA), qui stipule qu'un montant maximal des revenus des droits d'auteur ne doit pas dépasser 25% de la rémunération globale du contribuable.

Dans la pratique et sans fondement légal, de tels proratas sont déjà utilisés dans le cadre de contrats de travail. Ces pourcentages distinguent la part des revenus attribuée aux droits d'auteur de l'ensemble des revenus octroyés en contrepartie pour la cession ou l'octroi de licence de droits d'auteur, ainsi que pour les prestations ou services fournis par le cédant au bénéfice du cessionnaire. Ce dernier peut être l'employeur ou le commanditaire dans le cadre d'un contrat de travail ou d'un contrat de prestation de service, avec des variations sectorielles et individuelles selon les accords et contrats établis.

Conformément aux justifications du gouvernement, un plafond de 30% de la rémunération totale est « l'équivalent fiscal des mesures qui sont insérées dans la législation en matière de sécurité sociale par le projet de loi-programme à l'examen, qui disposent que la rémunération de droits d'auteur et de droits voisins découlant d'une prestation du cédant sera désormais exonérée du paiement de cotisations sociales lorsque plusieurs conditions sociales définies par cette même loi sont remplies »⁸³.

En conséquence, le législateur a choisi de légaliser cette approche en introduisant un plafond de 30 % du total des revenus. Si ce seuil est dépassé, le surplus sera traité comme un revenu professionnel et sera soumis aux taux d'imposition progressifs.

Cependant, selon l'article 37, alinéa 3 du CIR 92, la limitation de 30% s'applique uniquement lorsque la cession des droits d'auteur s'accompagne de l'exécution d'une prestation. Si la création de l'œuvre n'est pas accompagnée d'une prestation professionnelle, le plafond de 30%

⁸¹ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 65.

⁸² *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 65.

⁸³ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 10

ne s'applique pas. Dans ce scénario, les revenus perçus peuvent être entièrement soumis à l'application du régime fiscal favorable ⁸⁴.

3. Nouvelle règle de la moyenne des quatre années

Le nouveau régime fiscal ne modifie pas le seuil maximal de 37.500 euros non indexé (soit indexé à 70.220 euros pour l'exercice d'imposition 2024). Cependant, le nouvel article 17, § 1, 5°, du CIR vise le respect de ce plafond dans le calcul de la moyenne des revenus « *perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes* », on ne vise donc plus ici les revenus annuels. En d'autres termes, pour bénéficier de l'avantage fiscal, il est désormais requis que le revenu brut moyen annuel des droits d'auteur perçus au cours des quatre derniers exercices d'imposition ne dépasse pas le plafond maximal de 37.500 euros non indexé.

Selon les travaux parlementaires, ⁸⁵ le montant perçu au cours d'une année de revenus n'est pas pris en compte dans le calcul de la moyenne, quelle que soit son ampleur. Cependant, ce montant influencera le résultat moyen des périodes imposables ultérieures.

Si la moyenne des quatre périodes d'imposition des revenus de droits d'auteur est dépassée, l'ensemble est taxé aux taux progressifs de l'impôt des personnes physiques. Dans ce cas, les règles et taux ordinaires du précompte mobilier, du précompte professionnel ou des versements anticipés s'appliquent⁸⁶.

L'intention du législateur fiscal est de limiter le nouveau régime fiscal des droits d'auteur aux revenus irréguliers et aléatoires, notamment ceux provenant d'activités artistiques⁸⁷.

La règle de la moyenne de quatre ans est appliquée en premier lieu, avant de considérer les deux autres restrictions (le seuil de 30% et le plafond fixe de 37.500 euros non indexé).

§3. Dispositions transitoires

Un régime transitoire a été mis en place afin de permettre aux contribuables et à leurs cocontractants de s'adapter progressivement aux nouvelles règles et responsabilités.

⁸⁴ *Ibid.*, p. 65.

⁸⁵ *Ibid.*, p. 71.

⁸⁶ J. Picavet, *op.cit.*, p. 31.

⁸⁷ A. Rayet, « La réforme fiscale des revenus des droits d'auteur par la loi-programme du 26 décembre 2022 », *Auteurs et Media*, n° 2022/2-3, p. 167.

Tout d'abord, la mise en place du plafond de proportionnalité de 30% ne se fera pas immédiatement. Ce seuil va progressivement diminuer selon le calendrier suivant : il sera fixé à 50% pour l'exercice d'imposition 2024 et 40% pour l'exercice d'imposition 2025. A partir de l'exercice d'imposition 2026, le taux de 30% sera définitivement applicable. Cependant, les nouvelles exigences (condition de proportionnalité et la règle de la moyenne des quatre années) sont déjà applicables pour les revenus 2023 (exercice d'imposition 2024).

La loi-programme prévoit un régime transitoire pour les contribuables qui pouvaient bénéficier du régime des droits d'auteur antérieur mais qui ne pourront plus bénéficier, suite à la réforme, du nouveau régime. Ces contribuables pourront encore bénéficier du régime pour les revenus perçus en 2023, cependant sous une forme réduite :

- le plafond de 37.500 euros est réduit de moitié, soit 18.750 euros ;
- les tranches pour l'application du forfait de frais sont également diminuées de moitié: le forfait de 50% n'est donc plus appliqué sur la première tranche de 10.000 euros mais sur 5.000 euros seulement et le forfait de frais de 25% n'est plus appliqué sur la tranche suivante de 10.000 euros mais sur la tranche suivante de 5.000 euros seulement.

Section 3. Imposition des revenus de droits d’auteur

Pour déterminer le traitement fiscal des revenus issus de droits d’auteur, on doit examiner le taux d’imposition applicable (§1), la déduction des frais réels ou forfaitaires (§2) et, enfin, les formalités à remplir pour le contribuable (§3).

§1. Taux d’imposition

La détermination du revenu net reste inchangée suite à la réforme de 2022.

Les revenus visés à l'article 17, § 1, 5° du CIR 92, après déduction des frais, sont imposables distinctement à un taux de 15% (précompte mobilier non libératoire). Suite à l'avis du Conseil d'État⁸⁸, il est désormais explicitement précisé que lorsque les avoirs à l'origine des revenus ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire, le taux d'imposition reste fixé à 15% sans limite. Par ailleurs, le texte de l'article 171, 2bis, deuxième tiret du CIR 92 est ajusté en conséquence des nouveaux alinéas 2 et 3 de l'article 37 du CIR, de sorte que le taux de 15% ne s'applique que si les nouveaux plafonds sont respectés. Si les revenus mobiliers excèdent le plafond de 37.500 euros non indexé et demeurent toujours qualifiés comme tels, le taux distinct de 30% est alors appliqué.

§2. Frais forfaitaires

L'article 22, §3 du CIR 92 indique la méthode de calcul de la base imposable des revenus mobiliers. L’auteur ou l'artiste est imposable uniquement sur son revenu mobilier net. Pour déterminer le revenu net, il convient de déduire du revenu brut les dépenses engagées par l'auteur pour acquérir ou conserver ses revenus. Cette déduction est basée sur les dépenses réelles. En cas d'absence de preuve des frais réels, il peut opter pour des frais forfaitaires, déterminés par les articles 3 et suivants de l'arrêté royal d'application du Code des impôts sur les revenus⁸⁹.

L'article 4, 1°, de l'arrêté royal relatif au CIR 92 prévoit l’application d’un forfait de :

- 50% sur la première tranche de revenu de 10.000 euros non indexé ;

⁸⁸ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 63.

⁸⁹ S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, n° 6933, p. 187.

- 25% sur la tranche de revenu de 10.000 euros à 20.000 euros non indexé ;
- Au-delà de 20.000 euros non indexé, l'administration fiscale considère que le taux forfaitaire de 15% prévu par l'article 3 de l'AR/CIR 92 ne peut pas être appliqué.

§3. Formalités

Les formalités restent inchangées à la suite de la nouvelle réforme. Le contribuable est tenu d'établir deux types de formalités⁹⁰.

Premièrement, les droits d'auteur et les droits voisins doivent être déclarés dans la déclaration fiscale (une fiche 281.45) du contribuable. La fiche doit contenir notamment « l'identification du débiteur de revenu, celle du bénéficiaire, le montant attribué et le montant des frais forfaitaires pris en compte »⁹¹.

Ensuite, le contribuable est tenu de retenir le précompte mobilier et le verser à l'État dans les 15 jours calendaires suivant l'attribution ou la mise à disposition du précompte. Simultanément à la retenue et au versement de précompte mobilier, le débiteur est tenu de soumettre la déclaration 276S. Cependant, le législateur n'a pas harmonisé la disposition relative au taux d'imposition distinct avec celle concernant la retenue du précompte. Par conséquent, le débiteur devra retenir un précompte de 30% au-delà des limites prévues à l'article 37, alinéa 2 du CIR, même lorsque les droits ne sont pas susceptibles d'être requalifiés en vertu de l'article 37, alinéa 1 du CIR. L'auteur pourra récupérer l'excédent via sa déclaration fiscale. Si le précompte n'était pas retenu, cela pourrait entraîner des ajustements fiscaux ultérieurs.

Pour conclure la deuxième partie de notre écrit, il convient de souligner que la réforme de la fiscalité des droits d'auteur introduite par la loi-programme du 26 décembre 2022 soulève des imprécisions et des ambiguïtés qui génèrent une incertitude juridique dans l'interprétation du texte.

Les ambiguïtés paradoxales de la réforme ont été relevées avec pertinence par un député fédéral, Maxime Prévot: « Finalement, il s'agit d'un magnifique texte à faire étudier par nos étudiants

⁹⁰ J. Picavet, *op.cit.*, p.32.

⁹¹ *Ibid.*

en droit, dans nos universités, à la fois parce qu'il illustre le fait qu'un texte pourtant relatif à des dispositions fiscales qui semblaient être claires ne l'est guère, finalement. Cela permettra aux professeurs d'expliquer l'importance des travaux parlementaires et des annales pour pouvoir interpréter l'esprit de la loi. Ce sera un cas d'école d'autant plus magnifique puisqu'en lisant les travaux parlementaires, je crains qu'il ne soit pas plus facile de comprendre la portée du dispositif (...) à travers les propos qui ont été tenus – et je crains que ceux de ce jour ne changent rien à cela – que le gouvernement s'apprête finalement, et par la même occasion les parlementaires que nous sommes, à nous déposséder du droit de faire le droit, au bénéfice des tribunaux, voire même au bénéfice des fonctionnaires, qui vont pouvoir alors tirer prétexte du manque de clarté, de l'ambiguïté du texte qui va être voté, pour l'interpréter à leur manière »⁹².

⁹² Compte-rendu intégral, *Doc.parl.*, Chambre des Représentants de la Chambre des Représentants, CRIV 55 PLEN 224, p. 49.

Partie III. Fiscalité des droits d'auteurs dans le secteur des programmes d'ordinateur : justification, ambiguïté et application pratique.

Dans cette troisième partie de notre écrit nous nous concentrons sur l'analyse de l'application pratique du nouveau régime fiscal dans le secteur informatique. Tout d'abord, nous allons présenter le contexte de la protection accordée aux programmes informatiques (Section 1). Ensuite, nous allons donner la qualification des programmes d'ordinateur dans le cadre de la nouvelle réforme à travers la position de l'administration fiscale, de la doctrine, des décisions récentes du Service des décisions anticipées et, enfin, de la position de la Cour Constitutionnelle (Section 2). Finalement, nous allons examiner l'applicabilité de la réforme dans le cas concret d'une société active dans le domaine de l'ingénierie informatique (Section 3).

Section 1. Justification de protection accordée aux programmes d'ordinateur

Désormais, il est indiscutable que les programmes informatiques nécessitent une protection spécifique vu leur omniprésence dans la vie de la société contemporaine.

Aucun domaine n'a posé autant de défis au droit d'auteur que celui de l'informatique. « Films, photos, programmes télévisés sont nés de la technique et de la science, mais, comme les œuvres traditionnelles, ce sont des créations qui touchent les sens »⁹³. Ces œuvres classiques sont protégées car leur expression est unique et identifiable, tandis que les logiciels informatiques ont un caractère technique plutôt qu'artistique ou esthétique.

Avec l'importance croissante des programmes informatiques dans de nombreux secteurs et leur rôle fondamental dans le développement industriel de la Communauté, l'Union européenne a adopté en 1991 une législation visant à protéger les programmes d'ordinateur par le droit d'auteur. Cette législation est matérialisée par la directive 91/250 du 14 mai 1991, qui établit les dispositions relatives à la protection juridique des programmes d'ordinateur (et qui sera ensuite remplacée par la directive (CE) 2009/24).

⁹³ A. Berenboom, *op.cit.*, p. 372.

La protection est accordée non seulement au logiciel (programmes, code, software), mais aussi au matériel de conception préparatoire (article XI.294 CDE) ⁹⁴.

Un programme d'ordinateur se compose de son code, et les lignes de ce code sont assimilées au texte ou à l'écrit, et donc à une « œuvre littéraire ». ⁹⁵ Parallèlement, un programme d'ordinateur est également un outil ou un procédé technique permettant, via des instructions spécifiques, d'atteindre un résultat donné, ce qui lui confère un caractère plus fonctionnel. C'est pourquoi on considère qu'un programme d'ordinateur possède une nature mixte : à la fois « littéraire » et « fonctionnel » ou « technique ».

La protection par les droits d'auteur est accordée aux programmes d'ordinateur aux mêmes conditions que toute autre création : l'œuvre doit être originale et « matérialisée sous forme symbolique, en étant traduite, codifiée, dans un langage particulier. Enfin l'utilisation du programme conduit à un résultat, perceptible par l'être humain » ⁹⁶.

Selon l'article 2 de la Loi sur programmes d'ordinateur (article XI.295 CDE), « un programme d'ordinateur est protégé s'il est original, en ce sens qu'il est une création intellectuelle propre à son auteur » ⁹⁷.

La jurisprudence belge a défini le programme protégé comme ce qui avait été conçu de manière intentionnelle ou par hasard, issu d'un processus de recherche et développement long et coûteux, et donc d'une réflexion créative, représentant ainsi une création originale de l'auteur ⁹⁸.

Le titulaire originaire de droits d'auteur sur un programme d'ordinateur jouit de tous les droits dont dispose l'auteur d'une œuvre littéraire : le droit de reproduction, d'adaptation, de traduction, d'arrangement et toute autre transformation d'un programme d'ordinateur, ainsi que du droit de distribution au public (article 5 de la Loi sur programmes d'ordinateur).

⁹⁴ A. Berenboom, *op.cit.*, p. 374.

⁹⁵ F. Lejeune, *op.cit.*, p.21.

⁹⁶ A. Berenboom, *op.cit.*, p. 377.

⁹⁷ Loi transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *MB*, 30 juin 1994.

⁹⁸ P. Laurent, « Protection des programmes d'ordinateur », 2009, disponible sur : <https://pure.unamur.be/ws/files/55032885/6064.pdf>

Section 2. Qualification juridique des programmes informatiques

Avant la réforme de 2022, le régime fiscal des revenus de droits d’auteurs était uniforme et favorable aux divers secteurs d’activités, y compris le secteur du logiciel. Selon l'article XI.295 du Code de droit économique (CDE), pour qu'un programme informatique soit protégé par le droit d'auteur, il doit être « original, en ce sens qu'il est une création intellectuelle propre à son auteur ». Aucun autre critère complémentaire n’a pas été exigé par le législateur. En d'autres termes, il était suffisant que le logiciel soit le résultat de choix personnels de son auteur, sans qu'aucune autre condition ne soit nécessaire.

En pratique, la protection par le droit d'auteur dans le développement de logiciels était relativement automatique et beaucoup moins contraignante que maintenant. La requalification des revenus de droit d’auteur en revenus professionnels pourrait être possible pour la partie qui excède 37.500 euros et uniquement sur la base des preuves introduites par l’administration fiscale.

Il est pertinent de souligner, qu’à l’époque, la validité de la protection juridique des programmes d’ordinateur a été confirmée par le gouvernement, notamment, en 2011 par l’ancien ministre des Finances, qui a précisé que la loi du 30 juin 1994 (désormais intégrée au titre 5 du livre XI du Code droit économique) « n'exclut nullement de son champ d'application les programmes d'ordinateur bien qu'ils fassent, en outre, l'objet d'une législation particulière ». Il a souligné également que « exclure les revenus résultant de la cession ou de la concession de programmes d'ordinateur des revenus visés à l'article 17, § 1, 5, du CIR (au motif que la loi du 30 juin 1994 relative aux programmes d'ordinateur n'y est pas expressément visée) est injustifié et, au demeurant, discriminatoire »⁹⁹.

Depuis la loi-programme du 26 décembre 2022, il n’y a pas de position claire et unanime concernant la qualification fiscale des revenus de droits d’auteur dans le secteur des programmes d’ordinateur. Selon les précautions des fiscalistes, ces revenus peuvent être taxés comme des revenus mobiliers, des revenus divers ou des revenus professionnels selon l’interprétation faite par l’administration fiscale au cas par cas et œuvre par œuvre.

⁹⁹ Question écrite de Wouter Beke au vice-premier ministre et ministre des Finances et des Réformes institutionnelles, *Doc.parl.*, Sénat, 2010-2011, n° 5-1265, 9 février 2011.

La situation est devenue encore plus complexe suite à la suspension en 2022 des décisions de ruling rendues sur les revenus de droits d’auteur par le Service des décisions anticipées.

Cette discordance a conduit à une insécurité juridique, qui a engendré le recours en annulation de l’article 100 de la loi-programme du 26 décembre 2022 (remplacement de l’article 17, § 1er, 5°, du CIR 92) devant la Cour Constitutionnelle. Dans leur recours, des développeurs de logiciels et des entreprises spécialisées dans l’informatique ont saisi la Cour pour contester la constitutionnalité de la disposition spécifique. Les critiques portent sur le fait que la disposition contestée enfreint le principe fondamental d’égalité et de non-discrimination, tel que défini par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Ils soulignent, notamment, la différence de traitement entre les auteurs d’œuvres littéraires ou artistiques protégées par le droit d’auteur, et les auteurs de programmes informatiques. Dans le cadre de cette procédure judiciaire, la Cour a rendu le 16 mai 2024 son arrêt, par lequel elle rejette le recours en annulation.

Dans cette section, nous présenterons l’interprétation de la qualification donnée aux programmes d’ordinateur dans le nouveau régime fiscal en se référant aux justifications du gouvernement (§1), aux opinions doctrinales (§2), aux décisions du Service des décisions anticipées (§ 3) et, enfin, à la position de la Cour Constitutionnelle (§4).

§1. Position du gouvernement

Depuis l’entrée en vigueur de la loi-programme du 26 décembre 2022, le nouvel article 17, §1, 5°, premier tiret du CIR 92, est interprété par l’administration de manière stricte en conférant le régime favorable des droits d’auteur exclusivement aux œuvres littéraires et artistiques visés dans le titre 5 du CDE et dans l’article spécifiques XI.165. Selon le gouvernement,¹⁰⁰ la loi ne vise pas explicitement les « œuvres littéraires ou artistiques » assimilées, l’assimilation prévue à l’article XI.294¹⁰¹ n’est pas prise en compte.

L’objectif de la nouvelle réforme est d’appliquer le régime fiscalement avantageux essentiellement dans les activités artistiques, caractérisées par leur revenus irréguliers et aléatoires

¹⁰⁰ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p. 55.

¹⁰¹ Selon l’article XI.294, « les programmes d’ordinateur, y compris le matériel de conception préparatoire, sont protégés par le droit d’auteur et assimilés aux œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne ».

Selon la position du gouvernement, la protection des programmes d'ordinateur par le droit d'auteur est régie historiquement dans une section distincte du Code de droit économique, qui comportent des exceptions applicables uniquement aux programmes informatiques. Par exemple, selon l'article XI.296 du Code de droit économique, l'employeur est automatiquement considéré comme le titulaire des droits patrimoniaux sur les logiciels créés par un employé dans le cadre de ses fonctions, une présomption qui ne s'applique pas aux autres types d'œuvres (article XI.167, § 3).

La nature des programmes d'ordinateur et le type d'activité du secteur informatique « ne peuvent pas être considérés comme le résultat d'activités artistiques »¹⁰².

Conformément à la position du Conseil des ministres¹⁰³, il est logique que le régime fiscal avantageux ne s'applique pas aux programmes d'ordinateur. En instaurant un régime fiscal avantageux, le législateur a pris en compte la capacité contributive des bénéficiaires sur la base de divers facteurs tels que la situation économique des personnes physiques concernées, le type et le montant de leurs revenus. En introduisant des nouvelles exigences dans sa réforme, le législateur vise à soutenir les revenus aléatoires et précaires. Il n'est pas justifié, selon le gouvernement, d'appliquer ce régime favorable aux personnes avec des revenus constants et contractuellement assurés, car elles ne sont pas exposées aux mêmes incertitudes ou risques.

Le gouvernement a également souligné que le secteur IT était un bénéficiaire principal du régime fiscal avantageux¹⁰⁴. En excluant les programmes d'ordinateur du champ d'application matériel du régime fiscal, la loi vise à corriger le fait que le régime fiscal avantageux a évolué vers une forme de rémunération à part entière, notamment dans des secteurs d'activité professionnelle qui peuvent être très éloignés des objectifs initiaux, ce qui est contraire aux principes fondamentaux d'égalité devant l'impôt et d'équité¹⁰⁵.

L'administration considère que la différence de traitement entre les développeurs de logiciels et les autres artistes est donc justifiée et proportionnée : « Il est logique que ces contribuables soient désormais soumis aux taux progressifs normaux et aux cotisations sociales sur les

¹⁰² C.C., 16 mai 2024, No.52/2024, A.6.2.

¹⁰³ *Ibid.*, A.6.2.

¹⁰⁴ *Ibid.*, A.9.3.

¹⁰⁵ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p.60.

revenus professionnels, comme tous les autres contribuables qui perçoivent des revenus professionnels »¹⁰⁶.

§2. Position de la doctrine

Au sein de la doctrine il n'existe pas d'unanimité sur le sujet de l'exclusion ou non des programmes informatiques du champ d'application de la nouvelle réforme fiscale. Certains auteurs soutiennent la position de l'administration de l'exclusion des informaticiens, surtout lorsqu'il s'agit, par exemple, d'une application destinée à un usage interne au sein d'une entreprise : dans ce scénario, l'application n'est pas diffusée au grand public, comme le nouveau régime fiscal l'exigera désormais.

Cependant, la majorité des juristes spécialisés en propriété intellectuelle s'oppose à une interprétation restrictive du champ d'application de nouveau régime fiscal. Ils considèrent que l'assimilation des logiciels à des œuvres littéraires et artistiques, telle que prévue à l'article XI.294 du Code de droit économique, justifie l'application du nouveau régime au secteur informatique.

Selon Sébastien Watelet, spécialiste en droit fiscal et en droit de la propriété intellectuelle, « Les programmes d'ordinateur sont protégés par le droit d'auteur au sens du titre 5. Il n'y a qu'une seule protection par le droit d'auteur. Il n'existe pas de droit *sui generis* pour les programmes d'ordinateur, contrairement, par exemple, à la protection dont bénéficient les producteurs de bases de données »¹⁰⁷.

S. Watelet justifie sa position en se référant aux conventions internationales et aux directives européennes (et leur primauté sur les règles du droit belge), ainsi qu'aux décisions des Cours, qui protègent les programmes d'ordinateurs en tant qu'œuvres littéraires et artistiques. Selon le juriste, « l'utilisation des termes « assimilés aux œuvres littéraires » dans le titre 6 n'est pas en adéquation avec la législation européenne et les conventions internationales au motif que les programmes d'ordinateur sont protégés *en tant qu'œuvres littéraires* »¹⁰⁸.

¹⁰⁶ C.C., *op.cit.*, A.6.3.

¹⁰⁷ S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, n° 6933, p. 183.

¹⁰⁸ S. Watelet, « Le régime des droits d'auteur et l'effet Dunning-Kruger », *Act. fisc.*, 2023/02, p.2.

En effet, une protection légale spécifique a été accordée au secteur des programmes d'ordinateur depuis la loi du 30 juin 1994, qui transpose en droit belge la directive 91/250/CEE du 14 mai 1991 sur la protection juridique des programmes d'ordinateur. Cette loi considère les programmes d'ordinateur comme des œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques. La protection prévue par la présente directive « s'applique à toute forme d'expression d'un programme d'ordinateur (...) s'il est original, en ce sens qu'il est la création intellectuelle propre à son auteur. Aucun autre critère ne s'applique pour déterminer s'il peut bénéficier d'une protection »¹⁰⁹.

La directive européenne 2009/24 du 23 avril 2009 sur la protection juridique des programmes d'ordinateur précise dans son considérant 6 que « *les États membres devraient accorder la protection du droit d'auteur aux programmes d'ordinateur au titre d'œuvres littéraires* ». Selon l'article 1 de la directive, « *les États membres protègent les programmes d'ordinateur par le droit d'auteur en tant qu'œuvres littéraires au sens de la convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques* ». Conformément à l'article 3 de cette directive, « *la protection est accordée à toute personne physique ou morale admise à bénéficier des dispositions de la législation nationale en matière de droit d'auteur applicables aux œuvres littéraires* ».

Selon l'article 4 du traité de l'O.M.P.I. (Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle)¹¹⁰ sur le droit d'auteur, « *les programmes d'ordinateur sont protégés en tant qu'œuvres littéraires au sens de l'article 2 de la Convention de Berne. La protection prévue s'applique aux programmes d'ordinateur quel qu'en soit le mode ou la forme d'expression* ».

Ces directives ont été ratifiées et transposées en droit belge. Les articles XI.294-XI.304 et XI.186-XI.188 du CDE prévoient respectivement la protection par le droit d'auteur des programmes informatiques et des bases de données. En effet, conformément à l'article XI.290 du CDE dispose expressément, « *les auteurs belges peuvent revendiquer l'application à leur profit en Belgique des dispositions de la Convention de Berne et du Traité de l'OMPI.* » Les

¹⁰⁹ Article 1 de la directive (CEE) 91/250 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur.

¹¹⁰ Loi du 23 décembre 1994 portant approbation des Actes internationaux suivants : Accord instituant l'Organisation mondiale du Commerce, Acte final, Annexes 1A, 1B, 1C, 2, 3 et 4, Décisions et Déclarations, et Mémoire d'Accord sur les engagements relatifs aux services financiers, et Accord sur les marchés publics et Appendices I, II, III et IV, faits à Marrakech le 15 avril 1994, *M.B.*, 23 janvier 1997.

programmes d'ordinateur doivent donc être considérés comme des « œuvres littéraires et artistiques » au sens de l'article XI.165 du CDE.

À maintes reprises, la Cour de justice de l'Union européenne a validé que les programmes d'ordinateur sont protégés par le droit d'auteur et qu'ils sont régis par la directive 2001/29 relative au droit d'auteur, sauf disposition contraire de la directive 2009/24. De même, la Cour de cassation belge¹¹¹ a confirmé dans une affaire concernant un programme d'ordinateur qu'en l'absence de dispositions spécifiques prévues au titre 6, les dispositions générales du titre 5 s'appliquent¹¹².

Nous pouvons également citer J. Keustermans¹¹³, qui indique que les programmes informatiques sont également protégés par la législation belge sur le droit d'auteur (titre 5 du Livre XI), dans la mesure où le titre 6 du Livre XI du Code de droit économique ne régleme pas différemment la question. F. De Visscher et B. Michaux notent que, les programmes d'ordinateur sont protégés en tant qu'œuvres littéraires par les dispositions européennes et que la loi belge a choisi une formulation plus prudente en les "assimilant" aux œuvres littéraires, mais leur inclusion dans le domaine du droit d'auteur est établie¹¹⁴. Ainsi, S. Carneroli souligne qu'« en dehors des dispositions particulières de cette loi spécifique aux programmes d'ordinateur, les logiciels restent soumis aux dispositions générales de la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur », donc le titre 5 du livre XI reste applicable¹¹⁵.

§3. Position du Service des Décisions Anticipées

Après avoir examiné la position d'administration fiscale et de la doctrine, nous cherchons à identifier dans ce paragraphe les interprétations et les méthodes adoptées par le Service des décisions anticipées (SDA).

Il est important de noter que le Service des Décisions Anticipées, relevant du Service Public Fédéral Finances (SPF Finances), agit en tant qu'instance administrative indépendante. Son rôle est de fournir des avis anticipés sur l'application des lois fiscales à une opération ou une situation

¹¹¹ Cass., 3 juin 2010, n° C.09.0226.N.

¹¹² S. Watelet, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, n° 6933, p. 183.

¹¹³ J. Keustermans, « Artikel XI.294 », in *Het Belgische auteursrecht - Jan Corbet Huldeboek*, Bruxelles, Larcier, 2018, p. 944.

¹¹⁴ F. De Visscher et B. Michaux, , *op.cit.*, 2000, p. 4.

¹¹⁵ S. Carneroli, *Les contrats commentés du monde informatique*, Bruxelles, Larcier, 2007, p. 9.

qui n'a pas encore eu d'incidence fiscale. En pratique, le Service des Décisions Anticipées a développé une sorte de jurisprudence administrative¹¹⁶, comme en témoigne le nombre considérable de décisions anticipées rendues ces dernières années sur le régime fiscal des droits d'auteur. En effet, les contribuables cherchent à anticiper les conséquences fiscales de leurs projets en demandant ces décisions. Une fois rendues, ces décisions lient l'ensemble des services du SPF Finances pour une durée de cinq ans, assurant ainsi une certaine sécurité juridique aux contribuables concernés¹¹⁷.

Avant 2023, le Service des décisions anticipées avait conclu à plusieurs reprises que certaines œuvres créées par les développeurs de logiciels relevaient de la protection accordée par la loi sur le droit d'auteur. Dans sa décision n° 2021.0403 du 01.06.2021, le SDA a donné une définition large au concept d'œuvre protégée par les droits d'auteur en vertu de l'article XI.172, §1 du CDE : *« Par œuvres littéraires, on entend les écrits de tout genre, ainsi que les leçons, conférences, discours, sermons ou toute autre manifestation orale de la pensée. Les discours prononcés dans les assemblées délibérantes, dans les audiences publiques des juridictions ou dans les réunions politiques, peuvent être librement reproduits et communiqués au public, mais à l'auteur seul appartient le droit de les tirer à part »*¹¹⁸. La décision se réfère également à la définition figurant dans la Convention de Berne et à l'article XI.294 du CDE concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur. Selon la décision du SDA, « pour jouir de la protection relative aux droits d'auteur reprise dans le livre XI, titre 5 du CDE, une création doit toutefois remplir deux conditions (2) :

- être exprimée dans une certaine forme, qui permet sa communication au public, l'idée n'étant pas protégeable ;
- être originale, marquée par la personnalité de son ou de ses créateurs.

En ce qui concerne les programmes d'ordinateur, l'article XI.295 du CDE précise qu'un programme d'ordinateur est protégé s'il est original, en ce sens qu'il est une création intellectuelle propre à son auteur. Aucun autre critère ne s'applique pour déterminer s'il peut bénéficier d'une protection par le droit d'auteur. »

¹¹⁶ J. Van Dyck, J., « Première décision anticipée décevante sur les droits d'auteur 'nouvelle mouture' », *Fiscologue*, No. 1806, 6 octobre 2023, p. 1.

¹¹⁷ SPF Finances, « Ruling », 27 janvier 2022, disponible sur: <https://www.ruling.be/fr/ruling>

¹¹⁸ Décision anticipée 2021.0403 du 1er juin 2021.

L'article 23, alinéa 2, 3°, de la loi-programme du 22 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale dispose néanmoins que l'administration fiscale n'est plus tenue par la décision « *en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée* ».

Suivant cette logique, l'administration fiscale n'est pas tenue de respecter les décisions anticipées rendues sur la base de l'ancienne loi du 16 juillet 2008 sur les droits d'auteur pour l'année de revenus 2023. Cependant, selon le ministre des Finances, Vincent Van Peteghem, pendant la période transitoire, les décisions anticipées resteront en vigueur, mais uniquement pour les contribuables qui ont été éligibles à ces décisions au cours de l'exercice d'imposition 2023 (revenus de 2022). Les nouveaux travailleurs qui commencent à être rémunérés via ce système pour la première fois à partir du 1er janvier 2023 ne pourront pas bénéficier des décisions anticipées émises antérieurement. Il convient de préciser que cette position ne concerne que les revenus de l'année 2023¹¹⁹.

Le Service des Décisions Anticipées avait suspendu tout ruling de droits d'auteur tant que le nouveau régime ne serait pas entré en vigueur. Le nouveau régime fiscal des droits d'auteur est désormais connu et pleinement applicable depuis le 1^{er} janvier 2023. Il serait donc logique d'analyser les premières décisions rendues, qui touchent le secteur informatique.

Dans sa décision anticipée **No. 2023.0659 du 3 octobre 2023**, le SDA se réfère largement aux déclarations du ministre des Finances et aux travaux parlementaires affirmant « clairement et sans équivoque »¹²⁰ que « les programmes d'ordinateur (y compris le matériel de conception préparatoire) qui, en vertu de l'article XI.294 du Code de droit économique, sont assimilés aux œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne et sont protégés par le droit d'auteur, n'entrent pas dans le champ d'application du nouveau régime fiscal des droits d'auteur ». ¹²¹

Le SDA souligne dans sa décision que le législateur fiscal exprime désormais sa volonté de ne prendre en compte que de manière restrictive les œuvres visées aux articles XI.165, XI.205 et au titre 5 du livre XI, sans inclure d'autres articles ou titres.

¹¹⁹ *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014, p.72.

¹²⁰ S. Van Combrugge, *op.cit.*, p.8.

¹²¹ Décision anticipée 2023.0659 du 3 octobre 2023, pt. 28.

En l'espèce, le SDA conclut que les revenus versés par la société¹²² à ses employés sont uniquement liés au développement de logiciels et non à des œuvres mentionnées dans les articles XI.165 ou XI.205 du CDE. Ces revenus ne peuvent donc pas bénéficier du nouveau régime fiscal des droits d'auteur.

Le SDA fonde sa décision sur trois principes : dans chaque cas individuel, il détermine d'abord le respect des champs d'application matériel et personnel des revenus des droits d'auteur (conformément à l'article 17, §1er, 5° du CIR 92), ensuite il analyse le respect des limites financières de l'article 37, alinéa 2 et 3.

Dans une autre décision, **No. 2023.0936 du 16 janvier 2024**, le SDA a rendu une décision positive sur le régime fiscal des revenus de la société dont l'activité consiste dans le développement de programmes d'ordinateur et l'analyse en vue de la programmation.

En l'espèce, le SDA examine le champ d'application matériel de l'article 17, §1er, 5° du CIR 92 et confirme que les salariés créatifs de la société in casu perçoivent des revenus provenant de la cession de leurs droits d'auteur sur des œuvres littéraires ou artistiques originales, conformément aux articles XI.165 et XI.172, §1er du Code de droit économique.

Concernant le champ d'application personnel, il est nécessaire, selon le SDA, de déterminer si les salariés relèvent de la deuxième catégorie de titulaires des droits, c'est-à-dire s'ils transfèrent leurs droits à un tiers en vue de leur communication au public. Les créations des salariés visent en effet une diffusion auprès d'un large public, ce qui les inclut dans le champ d'application personnel du régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins¹²³.

Enfin, le SDA analyse la limite relative prévue à l'article 37, deuxième alinéa, du CIR 92. Cette limite s'applique lorsque les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur ne dépassent pas un pourcentage spécifique des rémunérations totales. La décision du Service des Décisions Anticipées conclut que les montants attribués par la société in casu à ses salariés créatifs peuvent être entièrement considérés comme des revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR92, sous réserve du respect de la limite relative de 30% reprise à l'article 37, deuxième alinéa, premier tiret, CIR 92.

¹²² La société requérante opère dans le secteur de l'ingénierie informatique et se spécialise dans le développement et la mise en place d'applications et de services de conseil en gestion des risques.

¹²³ Décision anticipée 2023.0936 du 16 janvier 2024, point 32.

Dans la décision anticipée n° 2024.0062 du 27 février 2024, le SDA rend une autre décision positive sur l'application du nouveau régime fiscal dans le secteur informatique.

Dans la cause soumise à la considération du SDA, la société demanderesse est active dans la création de sites internet et d'applications en ligne. La société estime que ses projets « constituent des créations intellectuelles propres aux auteurs (salariés), y compris au niveau du choix des couleurs, de la police, des formes et du contenu, de l'agencement spatial des différents éléments... »¹²⁴.

Il ressort de l'analyse effectué par le SDA que le champ d'application matériel est respecté, les projets réalisés sont des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 et XI.172, §1er CDE (« par œuvres littéraires, on entend les écrits de tout genre ainsi que les leçons conférences, discours, sermons ou toute autre manifestation orale de la pensée »), pouvant donc bénéficier de la protection sur les droits d'auteur reprise dans le livre XI, titre 5 du CDE.

Ensuite, selon le SDA, le champ d'application personnel de l'article 17, §1er, 5° CIR 92 est également respecté. Même si la société demanderesse ne dispose pas d'une attestation du travail des arts, elle relève de la deuxième catégorie résiduelle de titulaire des droits : transfert à un tiers aux fins de communication au public. En effet, « les différentes créations sont destinées à être diffusées à un large public et relèvent donc du champ d'application personnel du régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins ».

Le Service des Décisions Anticipées conclut que les montants attribués par la société à ses collaborateurs créatifs salariés peuvent être considérés comme des revenus mobiliers conformément à l'article 17, §1er, 5° du CIR92, sous certaines conditions :

1. Respect de la limite relative de 30%, avec des seuils spécifiques pour les années à venir.
2. Ne pas dépasser le montant de 37.500 euros (à indexer) prévu par l'article 37, deuxième alinéa, deuxième tiret, du CIR 92.
3. Assurer que le revenu moyen des droits d'auteur perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes n'excède pas le plafond absolu maximal de 37.500 euros (à indexer) établi par le même article.

¹²⁴ Décision anticipée n° 2024.0062 du 27 février 2024.

Pour conclure, nous pouvons identifier dans la première décision « négative » du SDA (décision n°2023.0659 du 3 octobre 2023), qu'il adopte une approche de plus en plus rigoureuse quant à l'application du nouveau régime fiscal au secteur informatique. Cette position du Service des Décisions Anticipées est en accord avec les raisonnements exprimés par le ministre des Finances lors des débats parlementaires sur la loi du 26 décembre 2022.

Cependant, les deux autres décisions « favorables » démontrent que le secteur IT n'est pas exclu du nouveau régime fiscal. Le Service des Décisions Anticipées analyse chaque situation individuellement pour déterminer si elle peut être éligible au nouveau régime, en tenant compte de la description des fonctions et des activités effectuées par les développeurs au sein de la société, ainsi que de la proportion de la créativité des tâches spécifiques réalisées.

§4. Position de la Cour Constitutionnelle

En juillet 2023, sept sociétés du secteur informatique ainsi qu'environ septante développeurs de logiciels ont introduit un recours en annulation devant la Cour constitutionnelle pour contester la révision du droit d'auteur.

Le 16 mai 2024, la Cour constitutionnelle a rendu sa décision. La Cour rejette les recours en annulation dirigés contre la disposition législative (l'article 17, §1er, 5° du CIR 92) excluant les revenus des programmes d'ordinateur du régime fiscal spécifique des droits d'auteur.

Dans son arrêt, la Cour constate d'abord que, selon les travaux préparatoires, la disposition contestée exclut effectivement les revenus des programmes d'ordinateur du régime fiscal des droits d'auteur : « La disposition attaquée doit donc être interprétée comme excluant du régime fiscal des droits d'auteur les revenus qui se rapportent à des programmes d'ordinateur¹²⁵. »

Cependant, la Cour estime que cette exclusion des programmes informatiques est justifiée de manière raisonnable. Selon le raisonnement de la Cour¹²⁶, le principe d'égalité et de non-discrimination permet une différenciation entre des catégories de personnes, à condition qu'elle soit fondée sur des critères objectifs et justifiée de manière raisonnable. Cette justification doit être évaluée en considérant l'objectif et les conséquences de la mesure en question, ainsi que la

¹²⁵ C.C., 16 mai 2024, n° 52/2024, point B.2.3.

¹²⁶ *Ibid.*, point B.4.2.

nature des principes impliqués. Le principe d'égalité et de non-discrimination est violé lorsque les moyens employés ne sont pas proportionnels à l'objectif recherché.

En résumé, la justification de l'exclusion des programmes d'ordinateur de ce régime réside dans les faits suivants. Premièrement, « le régime fiscal particulier des droits d'auteur repose sur la présomption selon laquelle les revenus auxquels il s'applique sont perçus de manière irrégulière et aléatoire »¹²⁷, tandis que les développeurs perçoivent des revenus réguliers et stables. Ensuite, vu que « les programmes d'ordinateur sont principalement de nature technique et utilitaire »¹²⁸, ils sont seulement « assimilés » aux œuvres littéraires et régis par un régime spécifique et dérogatoire par rapport au droit d'auteur habituel.

La Cour souligne également que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation en matière fiscale lorsqu'il crée un régime fiscal spécifique et que la Cour ne peut critiquer les décisions politiques du législateur et ses motivations que dans le cas où elles sont fondées sur une erreur manifeste ou sont déraisonnables.¹²⁹

En conclusion, la Cour considère que l'exclusion des revenus provenant des programmes d'ordinateur du régime fiscal des droits d'auteur est raisonnablement justifiée.

La décision de la haute juridiction, bien que prévisible pour une grande partie du secteur informatique, aura des répercussions significatives suite à la réforme.

Suite à cette décision, l'administration fiscale pourrait intensifier les contrôles et s'engager dans des litiges majeurs pour requalifier les revenus des droits d'auteur.

Il est également légitime de se demander si, en se basant sur l'interprétation de la Cour, les décisions « favorables » du Service des Décisions Anticipées perdent leur validité juridique et leur fondement.

En outre, l'exclusion du secteur de la technologie de l'information du régime fiscal avantageux remet en question l'exclusion d'autres secteurs professionnels qui bénéficient de revenus réguliers comparables à ceux des développeurs, tels que les architectes, les spécialistes du marketing et les consultants.

¹²⁷ *Ibid.*, point B.9.

¹²⁸ *Ibid.*, point B.10.

¹²⁹ C.C., *op.cit.*, point B.6.

Section 3. Analyse de cas pratique

Dans cette section, nous aborderons la mise en œuvre pratique du nouveau régime fiscal dans le secteur informatique.

Dans notre analyse il est nécessaire de tenir compte d'une décision récente de la Cour constitutionnelle, qui conclut que les programmes d'ordinateurs sont désormais exclus du champ d'application du régime fiscal actuel, et donc les revenus des développeurs de logiciels ne sont plus susceptibles d'être soumis au taux préférentiel de 15%.

Néanmoins, l'année 2024 demeure particulière en ce sens qu'elle prévoit un régime transitoire pour les contribuables nouvellement exclus du nouveau régime, dont les créateurs informatiques. Dans le premier paragraphe de notre écrit, nous allons examiner l'application pratique du régime transitoire dans notre cas concret.

Dans le deuxième paragraphe de cette section, il nous semble opportun d'exposer la deuxième solution envisageable pour les éditeurs de logiciels. En effet, en se fondant sur les décisions « positives » rendues par le Service des Décisions Anticipées après l'entrée en vigueur de réforme fiscale, nous essayerons de déterminer les activités créatives définies par le SDA comme des œuvres littéraires visées aux articles XI.165 et XI.172 du CDE. Suivant les raisonnements du SDA, un ratio créatif de ces œuvres est évalué de manière individuelle pour chaque situation concrète et permet d'appliquer le nouveau régime fiscal même dans le secteur informatique.

§1. Application pratique sur la base du régime transitoire

Le régime transitoire ne s'applique que pour cette année fiscale 2024 (revenus de 2023), à condition que le contribuable ait été imposé sur des revenus provenant de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur mentionnés dans l'ancienne version de l'article 17, § 1, 5° pour l'année fiscale 2023 (revenus de 2022).

Pour être éligible au régime transitoire pour une dernière année, le contribuable nouvellement exclu doit avoir déclaré correctement des revenus de droits d'auteur, conformes à l'ancienne législation, dans sa déclaration d'impôt sur le revenu des personnes physiques pour l'année fiscale 2022 (exercice d'imposition 2023).

Afin de justifier l'application du régime fiscal transitoire, nous commencerons par présenter le contexte et les faits de notre cas d'espèce (A). Ensuite, nous examinerons le respect des conditions du régime transitoire (B), ainsi que le calcul du précompte mobilier (C).

Étant donné que notre objectif était d'analyser une application concrète de la nouvelle réforme dans le secteur informatique, et non de fournir des chiffres comptables exacts, nous sommes conscients que des erreurs dans nos calculs peuvent survenir.

A. Description des faits

Le dossier analysé concerne une société MJC (ci-après la Société), qui réalise des activités dans le secteur informatique. La société a été constituée en 2016 avec l'objet social suivant :

- le conseil en informatique ;
- la gestion de projets informatiques ;
- la création, conception, et exploitation de sites webs, plate-formes internet et applications mobiles ;
- l'achat et la vente de sites web, plateformes internet et applications mobiles ;
- la gestion et l'exploitation de données ;
- la formation et assistance aux utilisateurs etc.

Monsieur R. est un des gérants de la Société, il crée des œuvres dans le cadre de son travail et cède les droits d'auteur sur ses œuvres à la Société.

Dans le cadre de son activité de concepteur créatif (Creative Designer) et consultant en informatique Monsieur R. réalise :

- des solutions complexes et innovantes dans l'intégration de systèmes informatiques ;
- des études IT complètes ;
- des solutions et architectures logicielles, incluant des études complètes architecturale (plan d'une application) et logicielle (groupe de fonctionnalités réutilisables) ;
- des solutions de développements ;
- du mentoring et de la guidance.

En 2017, Monsieur R. a conclu avec la Société une convention de concession de droits d'auteur en vertu de laquelle il percevrait annuellement un montant de droits d'auteur en rémunération

de la cession de différentes œuvres. Les revenus de droits d’auteur sont fixés dans la Convention (article 5) sur une base annuelle à 15.000 EUR. La Société a appliqué le régime des droits d’auteur pour Monsieur R. depuis 2017.

B. Conditions du régime transitoire

Afin de déterminer si les revenus attribués par la Société à Monsieur R. en contrepartie de la cession de ses droits d’auteur, seront qualifiés de revenus mobiliers sur la base de disposition transitoire, l’analyse doit être effectuée sur deux pistes :

- les revenus doivent être qualifiés comme tels sur la base de l'ancienne version de l'article 17, § 1, 5°.
- les revenus doivent respecter les règles du nouveau régime sur la base de l’article 37, alinéa 2 et 3.

a) Conditions de l’ancien article 17, § 1, 5°

En vertu de l'ancien article 17, §1, 5° CIR 92, « 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 » étaient qualifiés de revenus mobiliers pour la première tranche de 37.500 euros non indexé.

Pour bénéficier de la protection des droits d’auteur, une œuvre qui a permis d’acquérir ces revenus doit être une œuvre littéraire ou artistique originale visée dans le livre XI du Code de droit économique. Selon l'article XI.295 du Code de droit économique (CDE), pour qu'un programme informatique soit protégé par le droit d'auteur, l’œuvre doit être originale, c'est-à-dire marquée par la personnalité de son auteur, et elle doit être matérialisée, c'est-à-dire exprimée dans une certaine forme, qui permet sa communication au public.

Les œuvres créées par le gérant, Monsieur R., remplissent les conditions requises pour être protégées par les droits d'auteur. D'une part, elles sont systématiquement réalisées sur un support transmis aux clients, et d'autre part, elles résultent d'un travail créatif et sont marquées par la personnalité de Monsieur R., ce qui les rend originales. Ainsi, ces deux caractéristiques essentielles sont remplies.

Ensuite, la deuxième condition pour que les revenus puissent bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur est l'existence d'une cession ou concession des droits sur les œuvres protégées. Dans le cas d'espèce, une convention écrite de cession des droits d'auteur est conclue entre Monsieur R. et la Société (voir annexe I : Convention de cession des droits d'auteur), dans laquelle Monsieur R. cède explicitement ses droits patrimoniaux et moraux¹³⁰ sur les créations à la Société. Selon l'article 2 de la Convention de cession, « l'auteur concède à titre non exclusif à la Société qui l'accepte, l'ensemble des droits d'auteur qu'il détient sur toutes les œuvres (idées et agencement d'idées, textes, visuels, films, contenus audio...) réalisées dans le cadre de son travail pour la Société. Cette concession couvre l'ensemble des droits de reproduction en ce compris le droit d'adaptation et de traduction, le droit de communication à toute personne ou au public, le droit de distribution ainsi que les droits d'utilisation secondaires ».

L'article 5 de la Convention de cession prévoit les modalités de rémunération et fixe le montant de revenus de droits d'auteur perçus par Monsieur R. sur une base annuelle à 15.000 euros.

b) Nouvelles conditions de l'article 37, alinéa 2 et 3

Les règles du nouveau régime, introduites, notamment, dans l'article 37, alinéa 2 et 3, doivent également être respectées dans le régime transitoire :

- le montant maximal des revenus mobiliers est plafonné à 37.500 euros non indexés (soit 70.220 euros pour les revenus de 2023);
- la condition de la moyenne de quatre années s'applique pleinement ;
- les revenus des droits d'auteur ne doivent pas dépasser 30% du total de la rémunération totale. Cependant, selon notre interprétation, les contribuables nouvellement exclus peuvent bénéficier d'une proportion de 50% (au lieu de 30%) par rapport à l'enveloppe financière globale pour l'année fiscale 2024 (revenus de 2023) sur la base de la disposition transitoire.

En l'espèce, les deux premières conditions (plafond absolu et règle de la moyenne) sont respectées. Pour que le rapport entre les droits d'auteur et la rémunération totale en lien avec la création ne dépasse pas 50% pour les revenus 2023, la rémunération totale du gérant doit être

¹³⁰ Il convient à rappeler, que les droits moraux sont inaliénables selon l'article XI.165, §2 du CDE ; « la renonciation globale à l'exercice de ce droit est nulle ». Monsieur R. conserve le droit de s'opposer à toute modification à toute autre atteinte à son œuvre, préjudiciables à son honneur ou à sa réputation.

fixée à minimum de 30.000 euros par an. Cette condition est également respectée par Monsieur R.

Les conditions requises pour bénéficier du régime transitoire sont effectivement respectées.

C. Calcul du précompte mobilier

Pour les contribuables qui sont exclus du nouveau régime fiscal, mais qui peuvent prévaloir de l'application du régime transitoire, l'avantage fiscal est diminué de moitié :

- La limite absolue de 37.500 euros non indexé (70.220 euros pour les revenus 2023) passe à 18.750 euros non indexé (35.110 euros pour les revenus 2023) ;
- Les frais forfaitaires prévus à l'article 4 AR/CIR sont déterminés de la manière suivante :
 - o 0,01 et 5.000 euros non indexé (0,01 à 9.360 euros pour les revenus 2023) : 50%
 - o 5.000,01 et 10.000 euros non indexé (9.360,01 à 18.720 euros pour les revenus 2023) : 25%

Dans notre cas concret, les frais forfaitaires sur 15.000 euros seront égaux à 6.090 euros :

- 4.680 euros (50% pour la première tranche de 9.360 euros) ;
- 1.410 euros (25% pour la seconde tranche de 5.640 euros).

Par conséquent, le précompte mobilier de 15% est calculé sur 8.910 euros (15.000 – 6.090) s'élève à 1.336,50 euros.

§2. Application pratique sur la base du raisonnement du SDA

Pour suivre la logique des raisonnements du SDA dans notre cas concret, nous examinerons le respect des nouvelles exigences en matière de revenus provenant des droits d'auteur à travers notre cas pratique (A), ensuite nous calculerons le précompte mobilier (B), et enfin, nous exposerons les renseignements demandés par l'administration fiscale (C).

A. Nouvelles conditions de la réforme fiscale

Pour qualifier les revenus créés par la Société en tant que revenus de droit d'auteur, les champs d'application « matériel » et « personnel » au sens de l'article 17, §1er, 5° du CIR 92 doivent être déterminés. Ensuite, les revenus de la cession ou de l'octroi d'une licence doivent respecter les nouvelles limites financières, visées à l'article 37, al. 2, CIR92.

Dans le cas d'espèce, il est important de souligner que les activités de la Société consistent notamment en l'élaboration d'œuvres littéraires ou d'art graphique au sens du droit d'auteur.

Nous pouvons définir deux catégories de fonctions au sein de la Société, qui rentrent dans le champ d'application de la nouvelle réforme des droits d'auteur : Creative Designer et Consultant en informatique.

Monsieur R. crée les sites web, en utilisant des logiciels de conception graphique dits « no-code » et des applications couvrant les domaines suivants :

- **2houses** : application aidant les parents divorcés à gérer et organiser la garde de leur enfant www.2houses.com (application web et mobile)
- **Cesam nature** : application permettant la gestion quotidienne de l'ASBL (comptabilité, gestion du personnel, gestion des activités, communication, etc.) ainsi que les inscriptions pour les différentes activités proposées par l'ASBL (application web)
- **Cover group** : application permettant de faire le dessin d'une véranda en 3D (directement chez le client) et d'en déduire les documents liés (devis, facture, plan de montage, commande de matériel, etc)

Nous pouvons déterminer pour chaque fonction créative l'importance du travail « créatif » par rapport à l'ensemble des prestations réalisées par Monsieur R. Ci-dessous se trouve une liste

non-exhaustive des tâches créatives des catégories de fonctions mentionnées ci-dessus sur la base de la description des fonctions et des activités réalisées :

CREATIVE DESIGNER	Création	% Créatif
Analyse et compréhension des besoins, clarifications du cadre du projet et définition du planning et des ressources	NON	
Design et création de contenu numérique pour usage externe (chartes graphiques, logos, wireframes, designs web, illustrations)	OUI	40%
Réalisation de sites internet “no-code” et des applications web et mobile	OUI	30%
Suivi du projet, support, alignement avec les intervenants, meetings, e-mails, appels, toutes autres tâches non créatives	NON	
Réunions internes, formation et maintenance informatique	NON	
		70%

CONSULTANT EN INFORMATIQUE	Création	% Créatif
Analyse et compréhension des besoins, clarifications du cadre du projet et définition du planning et des ressources	NON	
Analyse des impacts techniques de la solution choisie	NON	
Conception de l'architecture des modèles de données	OUI	30%
Création de l'architecture générale du programme	OUI	30%
Gestion et suivi du projet, support, meetings, e-mails, appels, toutes autres tâches non créatives	NON	
Réunions internes, formation et maintenance informatique	NON	

		60%
--	--	-----

Les œuvres de la Société sont réalisées sans aucun doute avec un ratio de créativité important dans une forme particulière, sur un support destiné à être transmis et communiqué aux clients. Les œuvres sont le résultat d'un travail personnel et créatif. Les conditions requises par les droits d'auteur sont respectées.

Il est évident que Monsieur R exerce un rôle créatif déterminant au profit de la Société.

Par la réalisation de programmes, par la mise en place pour des entreprises de modèles mathématiques et d'études sur mesure, par la diffusion de ses idées et par la transmission de son expertise, Monsieur R. permet à sa Société d'exploiter ses œuvres et de garantir à long terme sa pérennité et sa rentabilité.

Monsieur R. a pu constater en effet tout au long de son parcours que chaque demande d'un client est différente et nécessite une approche, une analyse et une résolution adaptée.

a) [Champ d'application matériel de l'article 17, §1er, 5° CIR 92](#)

Pour bénéficier du droit d'auteur, une œuvre qui a permis d'acquérir des revenus doit être une œuvre littéraire ou artistique originale visée dans le livre XI, titre 5 du Code de droit économique.

Lors de notre analyse des tâches réalisée par la Société, et du ratio de créativité établi, nous pouvons conclure que les créations de Monsieur R. se concentrent principalement sur des éléments tels que le design et la création de contenu numérique pour usage externe, les interfaces graphiques de sites web et d'applications web et mobile et la conception de l'architecture des modèles de données et des programmes. Ces éléments constituent des œuvres intellectuelles originales de leur auteur et peuvent donc être qualifiés d'œuvres littéraires ou graphiques. Les œuvres réalisées par Monsieur R. peuvent bénéficier de la protection des droits d'auteur telle qu'énoncée dans le Livre XI, titre 5, article XI.165 du CDE.

b) [Champ d'application personnel de l'article 17, §1er, 5° CIR92](#)

Dans notre cas d'espèce, l'auteur ne dispose pas de l'attestation du travail des arts, cependant nous pouvons examiner si l'opération intervient en vue de communication au public ou de

reproduction. Cette catégorie, selon le ministre des Finances, Vincent Van Peteghem, est une catégorie résiduelle conçue pour réserver le régime fiscal aux situations où le grand public bénéficie des œuvres et prestations d'artistes interprètes. Ainsi, pour cette deuxième catégorie, il est non seulement requis que le titulaire cède ses droits avec l'intention d'en permettre l'exploitation ou l'utilisation effective mais il est également exigé que ces droits soient transférés ou octroyés en licence à un tiers, en vue de la communication au public, de l'exécution ou de la représentation publique, ou de la reproduction.

Dans notre cas pratique, une convention de cession des droits d'auteur conclue entre Monsieur R. et la Société prévoit effectivement la cession des droits patrimoniaux sur les œuvres créées dans le cadre de l'article 2 de la Convention.

Suivant la position de l'administration fiscale, qui semble interpréter la notion de « communication au public » en exigeant un public très large, nous pouvons justifier que les œuvres créatives réalisées au sein de la Société, notamment les applications web et mobiles 2houses, Cesam nature et Cover group, sont destinées à être diffusées à un large public, ce qui les place donc dans le champ d'application personnel du régime fiscal des droits d'auteur.

c) [Limites financières de l'article 37, deuxième et troisième alinéas CIR92](#)

Comme indiqué précédemment, le montant de revenus de droits d'auteur perçus par Monsieur R. est fixé sur une base annuelle à 15.000 euros (article 5 de la Convention de cession). Ce montant des droits d'auteur respecte bien le plafond absolu de 37.500 euros (non indexés) par an (soit 70.220 euros pour les revenus de 2023) et la moyenne des revenus des droits d'auteur perçus au cours des 4 années précédentes.

Selon la nouvelle réglementation de l'article 37, deuxième alinéa du CIR 92, si Monsieur R. perçoit 15.000 euros par an pour les droits d'auteur, une limite relative de 50% des rémunérations pour la cession des droits d'auteur par rapport aux rémunérations totales est d'application.

Suivant le raisonnement potentiel du SDA, dans notre cas d'espèce, Monsieur R. consacre 65% de son temps à des tâches créatives. Le mécanisme relatif à l'impôt sur les droits d'auteur permet d'attribuer aux collaborateurs créatifs une indemnité spéciale pour le transfert de leurs droits d'auteur à la société. En principe, jusqu'à 25% du salaire brut peut être payé en tant que

droits d’auteur¹³¹. Par conséquent, la proportion des revenus issus des droits d’auteur s’élève à 16,25% (65%*25%) du revenu total perçu par Monsieur R. La rémunération totale ne doit pas être inférieure à 6.442,31 euros par mois.

Rémunération brute	Droit d’auteur	Enveloppe financière	% droit d’auteur
107.307,70 €/ par an	15.000 € / par an	92.307,70 €/ par an	16,25%
6.442,31 € / par mois	1.250 € / par mois	7.692,31 €/ par mois	16,25%

B. Régime fiscal applicable et calcul du précompte mobilier

Les revenus perçus par Monsieur R. respectent bien les exigences prévues dans l'article 17, §1er, 5° et les limites prévues dans l’article 37 du CIR 92. Les sommes attribuées par la Société à Monsieur R. peuvent être entièrement considérées comme les revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1er, 5° CIR92

La Société doit retenir le précompte de 15% du montant des sommes dues à Monsieur R., et ce, après déduction des frais professionnels forfaitaires conformément aux lois et réglementations en vigueur. Le gouvernement prévoit également un système de frais forfaitaires qui peuvent être déduits. Pour les revenus perçus en 2023 :

- 50% sur la tranche de revenus allant de 0 à 18.720 euros ;
- 25% sur la tranche de revenus de 18.720 à 37.450 euros.

Au-delà de 37.450 euros, les frais professionnels forfaitaires ne peuvent plus être déduits.

Dans notre cas concret, les frais forfaitaires sur 15.000 euros seront de 7.500 euros (50%). Par conséquent, le précompte mobilier de 15% est calculé sur la moitié du montant imposable.

Conséquences fiscales

La principale conséquence fiscale de la rémunération des droits d'auteur est qu'il s'agit d'une forme avantageuse de rémunération complémentaire, car une partie de la prestation est imposée

¹³¹ Securex, « Droits d'auteur et rémunération : définition, coûts et avantages », consulté le 13 mai 2024, disponible sur : <https://www.securex.be/fr/politique-rh/couts-salariaux-et-remuneration/remuneration-alternative/droits-d-auteur>

au taux de précompte mobilier de 15%. C'est beaucoup plus avantageux qu'un précompte professionnel de 35 à 50% sous un régime normal¹³².

Comparaison de rémunération sans et avec droits d'auteur

Dans le tableau ci-dessous, nous avons repris le salaire fixé à 7.692,31 euros par mois, avec et sans droits d'auteur. Cela signifie que sur le montant de 1.086,62 euros (montant imposable issu des revenus des droits d'auteur), une dépense professionnelle forfaitaire de 50% est déduite. Le précompte mobilier de 15% est donc calculé sur la moitié du montant imposable et égal à 81,50 euros par mois.

	Sans droits d'auteur (en €)	Avec droits d'auteur (en €)	
		Salaire	Droits d'auteur
Montants bruts	7.692,31	6.442,31	1.250
Cotisation ONSS (13,07%)	- 1.005,38	- 842	- 163,38
Montant imposable	6.686,93	5.600,31	1.086,62
Précompte professionnel ou précompte mobilier	- 2674,04	- 2096,24	- 81,50 (15% de 50% du montant imposable)
Cotisation spéciale ¹³³	-60,94	-60,94	0
Net	3.951,95	3.443,13	1.005,12
Total net	3.951,95	4.448,25	
Différence		496,30	

¹³²SPF Stratégie et Appui, « Barème précompte professionnel sur rémunérations en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2022, 2 février 2022, disponible sur:

https://bosa.belgium.be/sites/default/files/documents/pp_bareme_precprof_sur_remuneration_20220101_20220202_fr_0.pdf

¹³³ Outre les cotisations 'ordinaires' de sécurité sociale, une cotisation spéciale pour la sécurité sociale est mise à charge des travailleurs. Il s'agit d'une cotisation qui varie selon l'importance de la rémunération du travailleur, d'une part, et de la situation de son ménage (isolé ou ménage à deux revenus), d'autre part. En principe, le montant de la cotisation est fixé en fonction des revenus annuels imposables du ménage. Sécurité sociale. Entreprise, « La cotisation spéciale pour la sécurité sociale », 2024/1, disponible sur :

https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instructions/special_contributions/other_specialcontributions/specialsocialsecuritycontribution.html#:~:text=Il%20s'agit%20d'une,revenus%20annuels%20imposables%20du%20m%C3%A9nage.

Les revenus perçus via droits d’auteur permettront à Monsieur R. de conserver un supplément de 496,30 euros (ou 6,5%) par mois ou de 5.955,60 euros par an. Cela représente un intérêt significatif d’appliquer un régime fiscal avantageux.

C. Renseignements demandés par l’administration fiscale et recommandations

Selon des experts fiscaux, de nombreux contributeurs engagés dans le secteur des logiciels sont réticents à utiliser le nouveau régime fiscal des droits d’auteur. Parmi les raisons de cette hésitation, on observe que les contribuables craignent de ne pas interpréter les dispositions de nouvelle loi de la même manière que l’administration fiscale, ce qui pourrait entraîner des ajustements fiscaux ultérieurs. En cas de contrôle et de contestation par l’administration fiscale, la requalification des sommes versées comme revenus de droits d’auteur en rémunération de dirigeant d’entreprise peut avoir lieu. En plus de la requalification des revenus, une majoration de 10% peut être appliquée par l’administration fiscale¹³⁴.

Pour se préparer au contrôle éventuel de l’administration fiscale, il est important à notre avis, de bien documenter le dossier relatif aux droits d’auteur.

Philippe De Vos, un avocat associé de la société Xirius et un expert fiscal spécialisé dans les droits d’auteur¹³⁵, a attiré notre attention lors de notre communication téléphonique et par écrit, sur le fait qu’il relève de nombreux contrôles de la part de l’administration. Lors de ces contrôles, l’administration fiscale demande généralement les renseignements suivants à la société acquéreuse des droits d’auteur :

- Une description détaillée des activités réellement exercées par la société ;
- Le montant total du chiffre d’affaires de la société, ainsi que le montant de ce chiffre d’affaires, obtenu grâce aux droits d’auteur ;
- Les frais (montant inclus) liés à ce chiffre d’affaires obtenu grâce aux droits d’auteur ;
- Un contrat (un accord) écrit de cession de droits d’auteur ;
- Une description détaillée de l’œuvre qui fait l’objet de cession de droits d’auteur ;
- Les pièces justificatives, que les deux conditions des droits d’auteur sont remplies :
 - o Il y a une expression concrète, dont une diffusion publique est possible ;
 - o Il doit y avoir « originalité » ou « authenticité » ;

¹³⁴ X. Gillot, « Régime fiscal des droits d’auteur : inutile, dangereux et à présent... abusif », *Act. fisc.*, 2023/12, p.2.

¹³⁵ Xirius, « Notre équipe », consulté le 15 mai 2024, disponible sur : <https://www.xirius.be/equipe.htm>

- Les pièces justificatives que l'œuvre est effectivement exploitée par la société ;
- Un calcul détaillé des revenus provenant des droits d'auteur, prouvant qu'il s'agit bien d'une rémunération pour la cession de droits d'auteur telle que visée à l'article 17, §1, 5° du CIR 92 ;
- Un détail du calcul et des déclarations au précompte mobilier pour chaque bénéficiaire ;
- Une copie de la décision anticipée (ruling) du Service des Décisions Anticipées en matière fiscale, si une demande a été introduite auprès de ce Service pour les droits d'auteur susmentionnés.

Bien que ces éléments ne soient pas légalement obligatoires, il est recommandé de constituer un tel dossier dès la mise en place d'une compensation pour les droits d'auteur. En cas de vérification fiscale, les contribuables disposent seulement d'un mois pour répondre aux questions de l'administration fiscale.

Dans le contexte de la décision rendue par la Cour constitutionnelle, le 16 mai 2024, il est désormais évident que la voie précédemment évoquée comporte des risques importants.

Notre analyse repose sur une interprétation encore ouverte de la disposition législative et sur les déclarations du gouvernement fédéral, selon lesquelles aucune catégorie professionnelle n'est a priori exclue du régime fiscal favorable, et que les conditions prévues par la loi doivent être examinées dans chaque cas individuel pour déterminer l'éligibilité du contribuable au régime.

Cependant, la décision de la Cour confirme clairement que le régime fiscal est désormais définitivement fermé pour les créateurs informatiques. Dans cette optique, solliciter un avis auprès du Service des décisions anticipées peut offrir au contribuable une sécurité juridique opposable à l'administration centrale en cas de contrôle éventuel.

Nous recommandons donc aux développeurs de logiciels de ne plus appliquer ce régime à partir du 1^{er} janvier 2024.

Conclusion

Au cours de notre travail, nous avons analysé la nouvelle réforme fiscale des droits d’auteur, les objectifs poursuivis par le législateur, les critiques soulevées contre l’adaptation de la réforme, ainsi que l’application pratique de la réforme sur un cas concret. Pendant plusieurs années, le régime d’imposition fiscal favorable des revenus issus des droits d’auteur était ouvert aux contribuables de divers secteurs professionnels. Grâce à ce régime, les contribuables ont pu diminuer leur pression fiscale et modérer la progressivité de l’impôt des personnes physiques.

Le succès grandissant de cet avantage fiscal, surtout dans le secteur des programmes d’ordinateur, et son efficacité étaient indéniables. La Belgique s’est positionnée parmi les États favorisant l’innovation, la compétitivité dans un marché globalisé et la croissance économique à travers des politiques fiscales incitatives. Aujourd’hui, l’avenir des droits d’auteur demeure incertain en raison de la réforme fiscale en cours. Actuellement, le droit d’auteur est souvent au centre de controverses, tant dans les médias grand public que dans les revues juridiques.

La réforme fiscale des droits d’auteur en Belgique a suscité de nombreuses discussions et controverses, notamment en raison de son impact significatif sur divers secteurs professionnels, y compris le secteur informatique. La loi-programme du 26 décembre 2022 a introduit des changements majeurs visant à recentrer l’application du régime fiscal avantageux sur les revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire, conformément aux objectifs initiaux de la loi de 2008.

L’analyse de cette réforme révèle plusieurs points clés. Tout d’abord, la révision législative a restreint le champ d’application du régime fiscal des droits d’auteur aux seules œuvres littéraires et artistiques définies dans le titre 5 du livre XI du Code de droit économique (CDE). Par conséquent, les revenus provenant de la création de programmes d’ordinateur ont été explicitement exclus de ce régime fiscal avantageux, malgré leur protection sous le droit d’auteur en tant qu’œuvres assimilées aux œuvres littéraires.

Les décisions récentes du Service des Décisions Anticipées (SDA) et de la Cour constitutionnelle ont confirmé cette interprétation restrictive. La Cour constitutionnelle, dans son arrêt du 16 mai 2024, a jugé que l’exclusion des programmes d’ordinateur était justifiée de manière raisonnable, soulignant que ces revenus sont perçus de manière régulière et stable, contrairement aux revenus artistiques plus aléatoires.

Cependant, l'année 2024 prévoit un régime transitoire permettant aux contribuables précédemment éligibles de continuer à bénéficier de ce régime pour une dernière année, sous certaines conditions strictes. Dans le cas concret de la société MJC et de son gérant Monsieur R., notre analyse montre que les revenus de droits d'auteur respectent les critères de l'ancien et du nouveau régime, notamment les plafonds financiers et les proportions de rémunération.

Néanmoins, la décision de la Cour constitutionnelle et les contrôles accrus par l'administration fiscale indiquent que les créateurs informatiques doivent se préparer à des requalifications potentielles de leurs revenus. Pour sécuriser leur situation fiscale, il est recommandé de solliciter un avis auprès du SDA, bien que ce régime ne soit plus applicable depuis le 1^{er} janvier 2024.

Selon nous, la réforme, appuyée par l'arrêt de la Cour, conduit à un renforcement des contrôles ciblés de l'administration fiscale, à la perte de validité juridique des décisions rendues par le Service des Décisions Anticipées et, de surcroît, à l'exclusion du régime pour d'autres secteurs d'activités tels que les architectes, les spécialistes en marketing, les consultants, les avocats, les designers, les journalistes et les photographes ayant des revenus économiquement stables. En plus d'entraîner une augmentation considérable de la pression fiscale sur certains groupes professionnels, elle aura des conséquences négatives dans le secteur IT.

Dans le contexte actuel du travail hybride et de la demande croissante des professionnels en informatique à travers le monde, l'absence des incitations fiscales pourrait non seulement provoquer la « fuite des cerveaux » hors de la Belgique, mais également avoir des répercussions plus larges sur l'économie nationale et l'innovation. Nous regrettons que des considérations budgétaires à court terme aient conduit le gouvernement fédéral à réformer le régime fiscal, aboutissant finalement à une augmentation des impôts. Dans un contexte de concurrence fiscale internationale croissante, nous estimons que la réforme fiscale doit faire preuve de pragmatisme et ne pas restreindre les incitations fiscales, surtout dans un secteur central de l'économie moderne qui influence positivement presque tous les aspects de la société et de l'industrie.

En conclusion, la réforme fiscale des droits d'auteur vise à recentrer le régime fiscal sur les activités artistiques au revenu irrégulier, excluant de fait les créateurs informatiques. Cette situation nécessite une adaptation rapide de la part des contribuables concernés, qui doivent

désormais se conformer aux nouvelles règles fiscales en vigueur. Les discussions et ajustements futurs seront essentiels pour clarifier et stabiliser l'application de ces dispositions fiscales.

Bibliographie

Législation et documents parlementaires

Législation Internationale

- Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques du 9 septembre 1886, *M.B.*, 30 octobre 1887 et 4 décembre 1887.
- Traité de l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle, signé à Genève le 20 décembre 1996, approuvé par une loi du 15 mai 2006, *M.B.*, 18 août 2006.

Législation de l'Union Européenne

- Directive (CEE) 91/250 du Conseil du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *J.O.C.E.*, n° L.122, 17 mai 1991.
- Directive (CE) 2001/29 du Parlement européen et du Conseil du 22 mai 2001 sur l'harmonisation de certains aspects du droit d'auteur et des droits voisins dans la société de l'information, *J.O.C.E.*, n° L167, 22 juin 2001.
- Directive (CE) 2004/48 du Parlement européen et du Conseil du 29 avril 2004 relative au respect des droits de propriété intellectuelle, *J.O.C.E.*, n° L.157, 30 avril 2004.
- Directive (CE) 2009/24 du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *J.O.C.E.*, n° L.111, 5 mai 2009.
- Directive (UE) 2019/790 du Parlement européen et du Conseil du 17 avril 2019 sur le droit d'auteur et les droits voisins dans le marché unique numérique et modifiant les directives 96/9/CE et 2001/29/CE (Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE, *J.O.C.E.*, L 130/92, 17 mai 2019.

Législation belge et documents parlementaires

- Loi du 22 mars 1886 sur le droit d'auteur, *M.B.*, 26 mars 1886.
- Loi transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *MB*, 30 juin 1994.
- Loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, *M.B.*, 27 juillet 1994.

- Loi du 23 décembre 1994 portant approbation des Actes internationaux suivants : Accord instituant l'Organisation mondiale du Commerce, Acte final, Annexes 1A, 1B, 1C, 2, 3 et 4, Décisions et Déclarations, et Mémoire d'Accord sur les engagements relatifs aux services financiers, et Accord sur les marchés publics et Appendices I, II, III et IV, signés à Marrakech le 15 avril 1994, *M.B.*, 23 janvier 1997.
- Loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une Fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, *M.B.*, 30 juillet 2008.
- Loi du 19 avril 2014 portant insertion du Livre XI « Propriété intellectuelle » dans le Code de droit économique, et portant insertion des dispositions propres au Livre XI dans les Livres I, XV et XVII du même Code, *M.B.*, 12 juin 2014.
- , Loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, *M.B.*, 27 décembre 2022.
- Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.
- Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, exposé des motifs, *Doc.parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001.
- Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, exposé des motifs, *Doc.parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/014.
- Compte-rendu intégral, *Doc.parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55 PLEN 224, 21 décembre 2022.
- Question écrite de Wouter Beke au vice-premier ministre et ministre des Finances et des Réformes institutionnelles, *Doc.parl.*, Sénat, 2010-2011, n° 5-1265, 9 février 2011
- Questions et réponses écrite, *Doc.parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/112, 26 mai 2023.

Doctrines

Ouvrages et articles de périodiques

- Berenboom, A., *Le nouveau droit d'auteur et les droits voisins*, 5e éd., Bruxelles, Larcier, 2022.
- Carneroli, S., *Les contrats commentés du monde informatique*, Bruxelles, Larcier, 2007
- Delsaux, P., Duez, L., Kaesmacher, D., *Initiation aux droits intellectuels*, Liège, Larcier, 2003.

- De Visscher, F. et Michaux, B., *Précis du droit d'auteur et des droits voisins*, Bruxelles, Bruylant, 2000.
- Gillot, X., « Régime fiscal des droits d'auteur : inutile, dangereux et à présent... abusif », *Act. fisc.*, 2023/12, pp. 1-8.
- Janssens K., « Une montagne ou une souris ? », *Act. fisc.*, 2023/1, pp. 1-11.
- Kaesmacher D. et Stamos, T., *Brevets, marques, droits d'auteur...- mode d'emploi*, Liège, EdiPro, 2009.
- Keustermans, J., « Artikel XI.294 », in *Het Belgische auteursrecht - Jan Corbet Huldeboek*, Bruxelles, Larcier, 2018.
- Lejeune, F., *Le droit d'auteur en question. Tome 1 : objet de la protection - conditions et formalités*, Limal, Anthemis, 2022.
- Mariscal, B., « Nouveau régime fiscal des droits d'auteur : encore beaucoup d'incertitudes et d'interrogations », *Indicateur social*, 2023/02, n°. 3, pp. 9 à 14.
- Picavet, J., « Actualités 2022 en matière d'impôt des personnes physiques » in *Le droit fiscal en Belgique*, Anthémis, 2023.
- Rayet, A., « La réforme fiscale des revenus des droits d'auteur par la loi-programme du 26 décembre 2022 », *Auteurs et Media*, n° 2022/2-3, pp. 161-180.
- Springael, B. et Vanpetec C., « Les droits d'auteur à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Fiscologue*, n°1770, 9 décembre 2022, pp.1-10.
- Van Combrugge, S., « Des droits d'auteur ? Encore faut-il être auteur ? », *Fiscologue*, n° 1808, 20 octobre 2023, pp. 6-9.
- Van Dyck, J., « Droit d'auteur : les programmes informatiques exclus malgré tout ? », *Fiscologue*, n° 1772, 23 décembre 2022, p. 1.
- Van Dyck, J., « Le fisc détermine quelles sont les œuvres protégées par le droit d'auteur », *Fiscologue*, n°1737, 11 mars 2023, p.6.
- Van Dyck, J., « Première décision anticipée décevante sur les droits d'auteur 'nouvelle mouture' », *Fiscologue*, n° 1806, 6 octobre 2023, pp. 1-3.
- Watelet, S., *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, Anthemis, 2010.
- Watelet, S., « Droits d'auteur : le gouvernement s'est accordé sur la modification du régime à compter du 1er janvier 2023 », *Act. fisc.*, 2022/37, pp. 1-4.

- Watelet, S., « Le régime des droits d’auteur et l’effet Dunning-Kruger », *Act. fisc.*, 2023/02, pp. 1-5.
- Watelet, S., « Droit d’auteur: y a t-il un pilote dans l’avion? », *Act. fisc.*, 2023/29, pp. 1-4.
- Watelet, S., « Doits d’auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Act. fisc.*, 2023/32, pp. 1-4.
- Watelet, S., « Doits d’auteur : jeu d’équilibre entre le droit fiscal et le droit commun », *Act. fisc.*, 2024/7, pp. 1-2.
- Wellemans, N., *Les rémunérations alternatives 2023*, Limal, Anthemis, 2023.

Divers

- OMPI, « Traités administrés par l’OMPI », consulté le 11 mai 2024, disponible sur : https://www.wipo.int/wipolex/fr/treaties/ShowResults?search_what=C&treaty_id=15
- Eur-Lex, « Programmes d’ordinateur — protection juridique », 23 janvier 2017, disponible sur : <https://eur-lex.europa.eu/FR/legal-content/summary/computer-programs-legal-protection.html>
- SPF Economie, « Que protège le droit d’auteur ? », 13 janvier 2021, disponible sur : <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/droits-de-pi/droits-dauteur-et-droits/droits-dauteur/protection-des-oeuvres/protection-par-le-droit/que-protege-le-droit-dauteur>
- SPF Finances, « Ruling », 27 janvier 2022, disponible sur: <https://www.ruling.be/fr/ruling>
- SPF Stratégie et Appui, « Barème précompte professionnel sur rémunérations en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2022, 2 février 2022, disponible sur: https://bosa.belgium.be/sites/default/files/documents/pp_bareme_precprof_sur_remuneration_20220101_20220202_fr_0.pdf
- Sécurité sociale Entreprise, « La cotisation spéciale pour la sécurité sociale », 2024/1, disponible sur : https://www.socialsecurity.be/employer/instructions/dmfa/fr/latest/instructions/special_contributions/other_specialcontributions/specialsocialsecuritycontribution.html#:~:text=Il%20s'agit%20d'une, revenus%20annuels%20imposables%20du%20m%C3%A9nage.

- Buydens, M., « Droits d’auteur et Internet. Problèmes et solutions pour la création d'une base de données en ligne contenant des images et/ou du texte », 1999, disponible sur : https://www.belspo.be/belspo/organisation/publ/pub_ostc/d_auteur/rapp_fr.pdf
- Laurent, P., « Protection des programmes d'ordinateur », 2009, disponible sur : <https://pure.unamur.be/ws/files/55032885/6064.pdf>
- Law Right, « Le régime fiscal des droits d’auteur », 10 mars 2015, disponible sur : www.law-right.com/pdf/avis-droit-d-auteur-novembre-2015.pdf
- Willez, O. et Grégoire, T., « Réforme de la fiscalité des droits d’auteur. Première analyse de la nouvelle législation au regard des travaux préparatoires et schéma décisionnel », *DWMC*, 20 mars 2023, disponible sur : <https://dwmc.be/storage/PDF/dQJoP8KJbsTdd3l1rTs4BRr6ku4I8DRigsm18Vgl.pdf>
- Securex, «Droits d'auteur et rémunération : définition, coûts et avantages », consulté le 13 mai 2024, disponible sur : <https://www.securex.be/fr/politique-rh/couts-salariaux-et-remuneration/remuneration-alternative/droits-d-auteur>.
- Xirius, « Notre équipe », consulté le 15 mai 2024, disponible sur : <https://www.xirius.be/equipe.htm>

Jurisprudence

- C.J.U.E., 16 juillet 2009 (Infopaq International), C-5/08.
- C.J.U.E., 1er décembre 2011 (Painer), C-145/10.
- C.J.U.E., 31 mai 2016 (Reha Training), C 117/15.
- Cass., 3 juin 2010, n° C.09.0226.N.
- Cass., 14 décembre 2015, n° C.14.0262.F/15.
- Cass., 24 mars 2023, n° F.21.0052.N.
- C.C., 16 mai 2024, n° 52/2024.
- Brabant wallon, 29 avril 2022, R.G. n° 19/1732/A, <https://expert.taxwin.be/>

Décisions anticipées

- Décision anticipée 2021.0403 du 1^{er} juin 2021.
- Décision anticipée 2023.0659 du 3 octobre 2023.
- Décision anticipée 2023.0936 du 16 janvier 2024.
- Décision anticipée n° 2024.0062 du 27 février 2024.

Annexe : Convention de cession de droits d'auteur en matière informatique

CONVENTION DE CONCESSION DE DROITS D'AUTEUR EN MATIERE INFORMATIQUE

Entre :

Monsieur XXX

Ci-après dénommé « l'Auteur »,

Et :

XXX SPRL, dont le siège social est situé XXX

Ci-après dénommée « la Société ».

IL EST EXPOSE CE QUI SUIIT :

Préambule - Objet de la Société - Apport créatif de l'Auteur

La Société a été constituée le 20 mai 2016 devant notaire XXX.

L'objet social de la Société est le suivant :

- ✓ le conseil en informatique ;
- ✓ la gestion de projets informatiques ;
- ✓ la création, conception, et exploitation de sites webs, plate-formes internet et applications mobiles ;
- ✓ l'achat, la vente de sites web, plateformes internet et applications mobiles ;
- ✓ la gestion d'installations informatiques ;
- ✓ la gestion et l'exploitation de données ;
- ✓ la programmation informatique ;
- ✓ la consultance et l'exercice de services informatiques ;
- ✓ la représentation et vente de licences de logiciels ;
- ✓ l'assistance technique en matière informatique ;
- ✓ la formation et assistance aux utilisateurs ;
- ✓ l'offre de services liés au monde du web dans sa conception la plus large;
- ✓ l'organisation de formations ;
- ✓ l'exercice d'autres activités informatiques.

Cet objet couvre un champ important d'opérations et applications informatiques réalisées par la Société : développement, analyse, réalisation de tests, conception et paramétrage de logiciels, développement d'applications, mise en place d'infrastructures, programmation informatique et conseils et assistance aux entreprises.

IL A DES LORS ETE CONVENU CE QUI SUIIT :

Article 1 – Objet de la Convention

La présente Convention (ci-après la « Convention ») a pour objet d'organiser la concession par l'Auteur à la Société de ses droits patrimoniaux et moraux sur les créations issues de la collaboration entre les parties (ci-après « les Œuvres »).

Article 2 – Concession des droits d'auteur et droits voisins

L'Auteur concède à titre non exclusif à la Société qui l'accepte, l'ensemble des droits d'auteur qu'il détient sur toutes les Œuvres (idées et agencement d'idées, textes, visuels, films, contenus audio...) réalisées dans le cadre de son travail pour la Société. Cette concession couvre l'ensemble des droits de reproduction en ce compris le droit d'adaptation et de traduction, le droit de communication à toute personne ou au public, le droit de distribution ainsi que les droits d'utilisation secondaires.

Le droit de reproduction comprend notamment :

- le droit d'adapter ou d'altérer tout ou partie des Œuvres, sous toutes formes sous une forme corrigée, condensée ou étendue par l'intégration d'éléments nouveaux ou à destination d'autres personnes, sur tous supports et tous systèmes (formats, supports, médias, etc.) ;
- le droit d'utiliser toute Œuvre existante ou tout morceau d'œuvre existante dans la création d'autres produits.
- le droit d'établir ou de faire établir, tous originaux, doubles et/ou copies des Œuvres, en tous formats, sur tous supports et par tous procédés quels que soient le nombre et la destination de ces reproductions ;
- le droit de fixer, d'enregistrer et/ou de faire enregistrer, d'imprimer les Œuvres, en tout ou en partie, sur tous supports mécaniques, papier, affichage, optiques, magnétiques, électroniques qu'ils soient analogiques ou numériques (tels que bandes magnétiques, pellicule film, vidéocassettes, phonogrammes, CD audio ou vidéo, cassette, CD Rom, disques durs et/ou mémoires de tous terminaux ...), par tous procédés, dans toutes les définitions et en tous formats interactifs ou non ;
- le droit de numériser les Œuvres, en tout ou en partie, de le mettre en mémoire sur tous supports, de moduler, compresser et décompresser ou d'utiliser tous autres procédés techniques de même nature à l'égard de l'œuvre numérisée, pour les besoins de son stockage, son transfert et/ou son exploitation ;
- le droit de traduire les Œuvres en toutes langues.

Le droit de communication au public comprend notamment :

le droit de communiquer et/ou d'autoriser la communication au public des Œuvres en toutes versions, en tous formats, sur tous supports, par tous procédés, et ce :

- par la communication d'Œuvres existantes ou de morceaux d'Œuvres existantes à toute personne autre que le destinataire initial ;
- par publication dans tout type de presse (générale et spécialisée);
- dans toutes les salles, lieux de projection et lieux ouverts au public, tant dans le secteur commercial que non commercial ;
- par le biais de tous organismes de radiodiffusion, de télévision et de radio, par voie hertzienne analogique ou numérique, par câble et tout procédé assimilé, par satellite, internet et tous autres réseaux de télécommunication, en vue de leur réception sur tous terminaux fixes ou mobiles;

La Société pourra utiliser les droits ci-dessus concédés en passant avec des tiers tous contrats utiles à l'exploitation des Œuvres.

L'Auteur autorise la Société à apporter toutes modifications aux Œuvres à moins qu'elles ne portent atteinte à son honneur ou à sa réputation.

L'Auteur ne pourra ni s'opposer à l'utilisation des Œuvres, ni entraver la libre exploitation de celles-ci. Il ne pourra revendiquer aucun droit en cas de non utilisation des Œuvres.

Article 3 – Indépendance

3.1. Le présent contrat ne crée aucun lien d'autorité ou de subordination entre les Parties.

L'Auteur exécutera les prestations en toute indépendance et sur une base autonome tout en s'engageant à respecter les options directrices établies par la Société. Le présent contrat ne constitue pas un contrat de travail au sens de la loi du 3 juillet 1978 relative aux contrats de travail.

3.2. L'Auteur organisera en toute indépendance son temps et ses activités comme il l'entend, afin de réaliser au mieux les prestations. L'Auteur ne travaille pas selon un horaire imposé et il n'est pas tenu de justifier son emploi du temps.

Article 4 – Durée et étendue de la concession

La convention sort ses effets à partir du 1^{er} janvier 2017.

La concession des droits est consentie à la Société, pour le monde entier, dès la création des Œuvres et au fur et à mesure de leur création et pour toute la durée légale de protection des droits d'auteur telle qu'elle résulte des dispositions nationales et des conventions internationales.

Pendant la durée de la Convention et après la fin de celle-ci, l'Auteur conserve le droit d'utiliser les Œuvres dans le cadre d'un curriculum vitae, de la rédaction d'un livre, d'un article ou d'une présentation ou d'une consultation.

En cas de liquidation, réorganisation judiciaire, cessation, concession, faillite, de la société, l'auteur retrouve ipso facto tous ses droits d'avant le contrat.

Article 5 - Rémunération

5.1. Rémunération de la concession des droits d'auteurs et droits voisins

La Société rémunérera l'Auteur pour la concession des droits d'auteur selon les modalités exposées ci-après.

Les parties fixent, de manière expresse, la contrepartie de la concession :

- du droit d'exploiter les prestations et œuvres, c'est à dire le droit de commercialiser, reproduire ou d'autoriser la reproduction, de quelque manière et sous quelque forme que ce soit, des prestations et œuvres, en ce compris notamment les droits d'adaptation, de traduction, de location et de prêt ; ainsi que
- la contrepartie du droit de communication au client de la Société et, plus généralement, à tout public, des prestations et œuvres par tout procédé quelconque, connu ou inconnu à ce jour,

Les revenus perçus par l'Auteur ne dépasseront pas, comme requis par le Service des Décisions anticipées, 15 % du chiffre d'affaires HTVA réalisé par la Société.

Les revenus de droits d'auteur seront fixés sur une base annuelle à 15.000 EUR.

Ce montant de revenus de droits d'auteur pourra être réévalué après la clôture de chaque exercice de la Société et sera facturé par l'Auteur à la Société tous les semestres ou tous les ans, dans le respect des règles en matière de TVA et de précompte mobilier.

Le cas échéant, il pourra faire l'objet de factures d'avances.

5.2. Régime fiscal applicable

La somme déterminée de cette manière est soumise à la retenue d'un précompte mobilier et bénéficiera des dispositions de l'article 17, § 1^{er}, 5° du Code des Impôts sur le revenu.

Cette somme sera payée par la Société à l'Auteur sur présentation de la facture correspondante de l'Auteur.

L'Auteur indiquera notamment sur sa facture le montant du précompte mobilier qui devra être versé par la Société au Trésor.

La Société retiendra le précompte mobilier au taux en vigueur (le taux est de quinze pourcent (15%) la date de la signature du contrat) du montant des sommes dues à l'Auteur conformément et ce, après déduction des frais professionnels forfaitaires conformément aux lois et réglementations en vigueur.

La Société reversera le précompte mobilier au Trésor et elle accomplira toutes les formalités administratives requises à cet égard.

Article 6 - Garanties

6.1. L'Auteur garantit qu'il a la pleine capacité de céder les droits d'auteur à la Société.

6.2. L'Auteur livre l'œuvre en l'état.

L'Auteur n'assume aucune garantie légale, expresse ou tacite relative à l'œuvre en ce compris et de manière non exhaustive aucune garantie de qualité, d'adéquation ou de résultat. La Société assume l'ensemble des risques liés à l'utilisation de l'œuvre.

L'Auteur ne pourra en aucun cas être tenu pour responsable de tout dommage de quelque nature que ce soit (notamment les pertes de bénéfices, les pertes d'informations, les pertes de données, les interruptions d'activité et les préjudices corporels) et il ne pourra pas être tenu pour responsable de toute perte pécuniaire ou d'une autre nature liée à l'utilisation ou à l'impossibilité d'utiliser l'œuvre.

6.3. L'Auteur ne peut être déclaré responsable que des seuls dommages résultant soit d'une faute grave ou d'un manquement grave qui lui serait imputable, soit d'une faute ou d'un manquement intentionnel.

Article 7 - Divers

La nullité ou la caducité éventuelle de tout ou partie d'une des clauses de la présente Convention n'entraîne pas la nullité ou la caducité de la totalité des autres clauses qu'elle contient, sauf si cette clause constitue un élément essentiel de celle-ci.

En cas de caducité ou de nullité de tout ou partie de l'une des clauses de la présente Convention, les Parties s'engagent à négocier sans délai, de bonne foi, le remplacement des clauses nulles ou caduques par des clauses légales d'effet économique équivalent.

La présente Convention reprend l'intégralité des termes des accords intervenus entre les parties signataires en ce qui concerne son objet

La présente Convention est soumise au droit belge qui en régit tous les aspects. Toute contestation relative à la conclusion, la validité, l'interprétation ou l'exécution de la présente Convention sera réglée définitivement par les Cours et Tribunaux de Namur.

Fait à XXX le 26 décembre 2016 en deux originaux, chacune des parties reconnaissant avoir reçu le sien.

Pour l'Auteur

Pour la Société

