

Faculté de droit et de criminologie

Le régime fiscal des droits d'auteur est-il efficace pour répondre aux objectifs du législateur et respecte-t-il les principes d'égalité et de non-discrimination ?

Analyse du régime fiscal des revenus issus de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins et sa récente réforme de 2022

Autrice : LAMY Laetitia
Promoteur : Edoardo Traversa
Année académique 2024-2025
Master en droit, à finalité spécialisée droit civil et pénal

Plagiat et erreur méthodologique

Le plagiat, fût-il de texte non soumis à droit d'auteur, entraîne l'application de la section 7 des articles 107 à 114 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>.

Engagement d'intégrité – Travaux écrits et mémoires d'étudiant.e.s

Je reconnais avoir pris connaissance des règles d'or de l'honnêteté intellectuelle ainsi que des Lignes directrices sur l'usage responsable des outils d'intelligence artificielle de l'UCLouvain (disponibles sur le site www.uclouvain.be/drt - page "règlements") et je m'engage à respecter les valeurs d'intégrité et d'honnêteté qui fondent les règles et recommandations adoptées au sein de la communauté universitaire.

En particulier :

Engagement sur l'authenticité de mon mémoire/travail écrit

- Je déclare sur l'honneur que j'ai préparé et rédigé moi-même ce mémoire/travail écrit.

Reconnaissance du plagiat comme faute

- Je suis conscient.e que le plagiat consiste à réutiliser d'autres documents et sources, même partiellement, sans mentionner le nom de l'auteur ni/ou de la source. Reproduire littéralement des passages d'un autre document, éventuellement traduits, sans les placer entre guillemets, même si l'auteur et la source de cette œuvre sont mentionnés, constitue également un plagiat.
- Je reconnais que le plagiat constitue une faute grave qui entraîne l'application de la section 7 des articles 87 à 90 du Règlement général des études et des examens (RGEE).
- Je m'engage à ce que mon mémoire/travail ne constitue pas une reprise, même partielle, d'un autre document publié ou non, attribué à une personne ou anonyme.

Engagement à citer mes sources

- Je m'engage à attribuer à leur(s) auteur(s) toutes les idées, informations, données sur lesquelles je m'appuie. Je m'engage à référencer tous les emprunts intégrés au mémoire/travail (sous la forme de phrases, graphes, cartes, schémas, tableaux, etc.). Les références (par exemple, en note de bas de page) sont conformes aux exigences académiques et scientifiques (telles que présentées dans les cours de méthodologie, les séances de formation liées au Séminaire d'accompagnement des mémoires en Master et les guides de citation).

Engagement quant à l'usage d'outils d'intelligence artificielle (IA) générative

- Je m'engage à utiliser les outils d'IA générative, en particulier les générateurs de textes, de manière responsable, comme complément de mon apprentissage et sans chercher à contourner les exigences académiques.
- Je m'engage à respecter les Lignes directrices relatives à l'usage responsable de l'IA générative. Elles m'obligent notamment à référencer adéquatement les outils d'IA lorsque je reprends de manière littérale les contenus qu'ils ont générés. En revanche, certains usages de ces outils, par exemple comme assistant linguistique (pour corriger l'orthographe, la syntaxe ou le style), ne doivent pas être mentionnés.
- Je suis conscient.e que les contenus générés par ces outils d'IA ne reflètent pas nécessairement les faits/sources et je m'engage donc à toujours vérifier l'exactitude de ces contenus dans une démarche scientifique.
- Je m'engage à respecter toutes les consignes spécifiques pour le travail/mémoire, ainsi que les exigences de transparence et de documentation du processus ayant abouti au travail/mémoire, notamment en sauvegardant les conversations avec ces outils d'IA.
- Je m'engage à fournir, sur demande, des explications sur la manière dont j'ai utilisé ces outils.
- Je reconnais que le non-respect de ces exigences et de l'intégrité académique peut constituer un abus et être considéré comme une irrégularité au titre des articles 107 et suivants du RGEE et entraîner des sanctions telles que prévues aux articles 111 et suivants du RGEE.

Remerciements

Je tiens, tout d'abord, à remercier mon promoteur, monsieur Edoardo Traversa, pour son encadrement, sa disponibilité et ses précieux conseils dans le cadre de la réalisation de ce mémoire.

Ensuite, je remercie monsieur Robert Sillen, monsieur Kurt Van Damme et monsieur Sébastien Watelet d'avoir pris le temps de m'accorder une entrevue et m'avoir aidée à mieux comprendre mon sujet et ses enjeux.

Mes remerciements vont également à ma famille et mes amis pour leur soutien et leur aide tout le long de mes années d'études. Je tiens particulièrement à remercier ma Maman qui a relu avec attention et soin l'ensemble de mes travaux durant mes cinq années d'études et mon grand frère, Augustin, pour sa relecture et ses conseils dans le cadre de ce travail final.

Table des matières

INTRODUCTION.....	1
PARTIE I. LE REGIME FISCAL DES DROITS D’AUTEUR MIS EN PLACE PAR LA LOI DU 16 JUILLET 2008	3
Chapitre 1. Les notions de droits d’auteur et droits voisins	3
Section 1. Droit d’auteur	4
§ 1. Objet de protection des droits d’auteur : œuvres littéraires ou artistiques	4
§ 2. Conditions d’originalité et de mise en forme	5
§ 3. Droits patrimoniaux et droits moraux	6
Section 2. Les droits voisins.....	6
Section 3. La cession et l’octroi de licence de droits d’auteur et droits voisins.....	7
Section 4. Licences légales et obligatoires.....	8
Chapitre 2. Traitement fiscal des revenus de droits d’auteur avant la loi du 16 juillet 2008 .	8
Section 1. Qualification à titre de revenus professionnels	9
Section 2. Qualification à titre de revenus mobiliers	10
Section 3. Qualification à titre de revenus divers.....	11
Chapitre 3. Analyse du régime fiscal de droits d’auteur après la loi du 16 juillet 2008	12
Section 1. Objectifs fixés par la loi du 16 juillet 2008	12
§ 1. Traitement fiscal des revenus d’activités artistiques conforme à la capacité contributive des artistes	12
§ 2. Clarification et simplification des règles d’imposition des revenus de droits d’auteur et droits voisins.....	14
Section 2. Traitement fiscal de revenus de droit d’auteur après la loi du 16 juillet 2008	14
§ 1. Qualification automatique des revenus des droits d’auteur en revenus mobiliers jusqu’au plafond de 37 500 euros	14
§ 2. Mise en place de frais forfaitaires particulièrement avantageux	15

§ 3. Perception par voie de précompte mobilier.....	16
Section 3. Popularité croissante du régime fiscal des droits d’auteur	17
PARTIE II. REGIME FISCAL DES DROITS D’AUTEUR MIS EN PLACE PAR LA LOI-PROGRAMME DU 26 DECEMBRE 2022	19
Chapitre 1. Analyse du nouveau régime fiscal des droits d’auteur	19
Section 1. Les objectifs de la réforme	20
Section 2. Champ d’application matériel et personnel du régime fiscal des droits d’auteur	20
§ 1. Le champ d’application matériel : nature des revenus (Art 17, § 1er, 5°, -1 à -3 C.I.R.92).....	20
A. Condition n°1 : Cession ou octroi d’une licence de droits d’auteur et de droits voisins.....	21
B. Condition n°2 : Une œuvre littéraire ou artistique ou une prestation d’un artiste- interprète.....	22
C. Condition n°3 : En vue de l’exploitation effective des droits cédés.....	23
§ 2. Le champ d’application personnel : bénéficiaire du régime (Art 17, §1er, 5°, -4 et - 5 C.I.R.92).....	24
A. Catégorie 1 : Titulaire originaire de droit d’auteur détenant une attestation du travail des arts.....	24
B. Catégorie 2 : Titulaire des droits cédant ses droits à un tiers en vue d’une communication au public ou d’une reproduction.....	25
1. Cession à un tiers.....	25
2. Communication au public ou reproduction	26
§ 3. Revenus perçus par le biais d’une société ou un organisme de gestion	28
§ 4. Règle transitoire	29
Section 3. Revenu net, taux d’imposition et précompte mobilier	29
Section 4. Plafonds du régime.....	30
§ 1. La notion d’affectation à l’exercice d’activité professionnelle	30
§ 2. Plafond relatif : ratio de 30%	32

§ 3. Plafond absolu de 37.500 euros.....	34
§ 4. Moyenne de moins de 37.500 pour les revenus de la cession des droits auteurs des quatre périodes imposables précédentes.....	34
Section 5. Mesure anti-abus (article 344, § 1 C.I.R.92).....	35
Chapitre 2. Répercussions de la réforme sur trois secteurs professionnels.....	37
Section 1. L'exclusion des programmes d'ordinateurs.....	37
§ 1. Deux lectures possibles du nouvel article 17, §1 ^{er} , 5 ^o C.I.R.92.....	38
§ 2. Arrêt de la Cour constitutionnelle du 16 mai 2024	39
§ 3. Retour des programmes d'ordinateur dans le champ d'application du régime.....	40
Section 2. Le secteur de l'édition	40
Section 3. Les journalistes indépendants.....	43
Chapitre 3. Évaluation de la capacité de la réforme du régime fiscal des droits d'auteur à atteindre ses objectifs	45
Section 1. Quant à l'objectif d'imposer conformément à la capacité contributive des artistes.....	46
§1. Un champ d'application large... toujours trop large.....	46
A. Bilan sur le champ d'application matériel.....	46
B. Bilan sur le champ d'application personnel	47
C. Bilan quant aux nouveaux plafonds de l'article 37 C.I.R.92.....	48
D. Bilan final quant à la réforme.....	48
§ 2. Critique quant à la seule prise en compte des revenus de droits d'auteurs des artistes	49
Section 2. Quant à l'objectif de simplifier et clarifier les règles d'imposition	50
Chapitre 4. Constitutionnalité du régime fiscal des droits d'auteur	51
Section 1. Le principe d'égalité et non-discrimination en matière fiscale	51
Section 2. Différence de traitement potentiellement injustifiable créée par le régime	53
§ 1. Par rapport aux contribuables percevant des revenus professionnels de manière irrégulière et aléatoire ?.....	53

§ 2. Utilisation de critères quantitatifs pour opérer une distinction de traitement	55
§ 3. Quant au critère de distinction de possession d'une attestation de travail des arts	56
Section 3. Aspects procéduraux	57
PARTIE III. REFLEXION DE LEGE FERENDA.....	58
Chapitre 1. Mesures alternatives	58
Section 1. Mesures alternatives pour l'ensemble des revenus irréguliers et aléatoires...	58
Section 2. Présentation de mesures alternatives	59
§ 1. Mise en place d'un sursis fiscal pour les revenus placés sur fond spécifique.....	60
§ 2. Imposition au tarif progressif sur un revenu moyen fictif.....	60
§ 3. Imposition au taux moyen des revenus réels.....	61
§ 4. Etalement fictif des revenus aux années antérieures d'activités	61
Chapitre 2. Problématique de l'imposition des personnes physiques	62
CONCLUSION	64
BIBLIOGRAPHIE :	66
Législation :	66
Jurisprudence :	67
Doctrine :	68
Divers :	73
Annexes :	75

INTRODUCTION

50 456, c'est le nombre de contribuables ayant eu recours au régime fiscal des droits d'auteur en Belgique en 2019.¹ Un régime fiscal qui a fait beaucoup parler de lui ces dernières années. Depuis la loi du 16 juillet 2008, les revenus issus de la cession ou de l'octroi de licence de droits d'auteur ou de droits voisins bénéficient d'un régime fiscal spécifique très avantageux. En effet, ces revenus sont imposés à un taux distinct de 15% au lieu des taux progressifs par tranche applicables aux revenus professionnels.² Le régime fiscal des droits d'auteur fut notamment instauré dans l'objectif de mettre en place un traitement fiscal pour les artistes dont les revenus sont souvent aléatoires et précaires se rapprochant davantage de leurs capacités contributives. Cependant, le champ d'application du régime était ouvert à toute personne physique percevant des revenus de droits d'auteur. Or, le droit d'auteur protège toutes les œuvres respectant les conditions d'originalité et de mise en forme et par conséquent des œuvres « non artistiques » sont aussi couvertes.³ Ce régime particulièrement avantageux rencontra dès lors un succès de plus en plus important avec les années. Il commença à être utilisé par un large spectre de contribuables issus de secteurs professionnels variés tels que les informaticiens, les architectes, les consultants ou encore les avocats alors qu'il fut initialement adopté pour le secteur artistique.⁴ C'est notamment en raison de cette utilisation, parfois jugée abusive, que le législateur décida de réformer le régime fiscal des droits d'auteur par la loi-programme du 26 décembre 2022. Le but de cette réforme était de revenir aux objectifs initiaux de l'adoption du régime fiscal des droits d'auteur soit un régime fiscal approprié pour les revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques.⁵

Dès son introduction en 2008, l'ancien régime fiscal des droits d'auteur fut l'objet de critiques dans la doctrine notamment en raison des différentes incertitudes que laissait le régime. Dans un rapport du 2021 juillet, le SPF Finances plaida même pour la suppression pure et simple du régime.⁶ Depuis son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2023⁷, le nouveau régime fiscal des droits d'auteur a fait également couler beaucoup d'encre, de nombreuses personnes ayant fait part de

¹ Conseil supérieur des finances section "fiscalité et parafiscalité", « Premier rapport concernant une vaste réforme fiscale », juillet 2021, disponible sur www.conseilsuperieurdessfinances.be, p. 55 et 56.

² S. WATELET, « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023, p. 181.

³ B. SPINGAEL, « Het nieuwe belastingregime voor auteursrechtvergoedingen », *T.F.R.*, 2023, p. 824, 828 et 829.

⁴ S. GEIREGAT, S. et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime auteursrechten en naburige rechten: een hobbelige weg back to its roots? Artikelen 100 t.e.m. 109 Programmawet 26 december 2022 intellectueelrechtelijk en fiscaal ontleed », *A.F.T.*, 2023, n°12, p. 8.

⁵ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 824.

⁶ Conseil supérieur des finances section "fiscalité et parafiscalité", *op. cit.*, p. 55 et 56.

⁷ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 824.

leurs mécontentements et de leurs craintes par rapport à celui-ci. Parmi, les différentes critiques, la capacité du régime à répondre de manière optimale à ses objectifs ainsi que la constitutionnalité du régime est remise en doute.

Afin de lever ou confirmer les critiques émises depuis l'introduction d'un régime fiscal propre aux revenus de droits d'auteur, ce mémoire tâchera d'estimer si le régime fiscal des revenus issus de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur ou de droits voisins est, premièrement, un régime efficace pour répondre aux objectifs du législateur et, deuxièmement, s'il respecte les principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination. Ainsi, la question suivante sera posée : « Analyse du régime fiscal des revenus issus de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins et sa réforme de 2022 : Un régime efficace pour répondre aux objectifs du législateur et respectant les principes d'égalité et de non-discrimination ? »

Pour aborder cette problématique, la première partie de ce travail se consacre à l'analyse du régime fiscal des revenus de d'auteur tel que mis en place par la loi du 16 juillet 2008. Ainsi, les objectifs de l'instauration d'un régime fiscal propre aux revenus de droits d'auteur sont présentés ainsi que les différentes problématiques posées par l'ancien régime. La seconde partie de ce travail se penche sur le nouveau régime fiscal des droits d'auteur afin d'analyser dans quelle mesure celui-ci est parvenu à régler les différentes problématiques que posait le régime fiscal de 2008. La question de la constitutionnalité du régime fiscal des droits d'auteur par rapport au principe d'égalité et non-discrimination est également analysée. Enfin, la dernière partie de ce corpus a une vocation *de lege feranda* et s'interroge sur les différentes mesures que pourrait adopter le législateur fiscal pour répondre à son objectif d'imposer de manière appropriée les revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques.

Cette analyse est réalisée sur base de la législation et jurisprudence belge et européenne, les travaux préparatoires des lois relatives au régime fiscal des droits d'auteur ainsi que les *rulings* du Service des Décisions Anticipées (Ci-après : « SDA »). Les différents écrits doctrinaux sur le sujet ont également été mobilisés.

En outre, la réflexion menée dans ce corpus a été enrichie d'interviews de trois intervenants : Sébastien Watelet, avocat spécialisé notamment en droit fiscal et droit de la propriété intellectuelle ; Kurt Van Damme, Head of licensing, legal and international chez Reprobel depuis 2012 et expert en droit d'auteur et en octroi de licence et Robert Sillen, directeur juridique de la maison d'édition Casterman.

PARTIE I. LE REGIME FISCAL DES DROITS D'AUTEUR MIS EN PLACE

PAR LA LOI DU 16 JUILLET 2008

Avant de procéder à l'analyse du régime fiscal des droits d'auteur tel qu'il fut mis en place par la loi du 16 juillet 2008, il est essentiel de revenir sur les notions de « droit d'auteur » et de « droits voisins » afin de clarifier quels sont les revenus visés par le régime fiscal des droits d'auteur (Chapitre 1). Ensuite, sera présenté le traitement fiscal dont bénéficiaient les revenus de droits d'auteur avant 2008 (Chapitre 2).

Après avoir posé ces préalables, il sera procédé à l'analyse du régime fiscal des droits d'auteur⁸ mis en place par la loi du 16 juillet 2008. Nous y exposerons les objectifs de son adoption ainsi que les principales règles entourant le traitement fiscal des revenus de droits d'auteur. Cette présentation permettra également de mettre en lumière les différentes problématiques que posait l'ancien régime fiscal (Chapitre 3).

Chapitre 1. Les notions de droits d'auteur et droits voisins

Les droits d'auteur et droits voisins sont des droits intellectuels appartenant à la branche de la propriété littéraire et artistique. Ceux-ci sont des droits subjectifs découlant de la loi et portent obligatoirement sur un bien immatériel.⁹ Depuis le 1^{er} janvier 2015, la législation belge relative au droit d'auteur et droits voisins est contenue au titre 5 du livre XI du Code de droit économique (Ci-après : « C.D.E. »).¹⁰

Le législateur fiscal n'a jamais, que ce soit dans le cadre de l'ancien ou du nouveau régime fiscal des droits d'auteur, mis en place une définition fiscale autonome des notions de « droit d'auteur » et de « droits voisins », ni par ailleurs pour les autres notions empruntées au droit de la propriété intellectuelle dans le régime. Les deux notions doivent se comprendre dans le sens de droit commun qui sera exposé ci-dessous.¹¹

⁸ Dans un objectif de clarté et de synthèse, dans le présent travail, les termes de « régime fiscal des droits d'auteur » visent le régime fiscal des revenus issus de la cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins. En outre, étant donné que le régime s'applique de manière identique aux revenus de droits d'auteur et de droits voisins, la notion de « revenus de droits d'auteur » doit être comprise pour les mêmes motifs comme englobant les revenus de droits voisins.

⁹ S. WATELET, *La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins*, Limal, Anthemis, 2021, p. 13.

¹⁰ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 14.

¹¹ P.-J. WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten - Praktische toetsing van het huidige fiscale speelveld*, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2025, p. 26 et 27.

Section 1. Droit d’auteur

Les droits d’auteur regroupent un ensemble de droits qui protègent l’auteur d’une œuvre¹² en lui offrant la possibilité de s’opposer à l’exploitation non-consentie de son œuvre. Le droit d’auteur confère une protection aux œuvres littéraires ou artistiques qui sont originales et mises en forme.¹³

§ 1. Objet de protection des droits d’auteur : œuvres littéraires ou artistiques

Si l’article XI.165, § 1^{er} du C.D.E. stipule que seules les œuvres littéraires ou artistiques sont protégées par le droit d’auteur, aucune définition de ces termes n’est donnée dans la législation belge.¹⁴ La Cour de justice se réfère à l’article 2.1 de la Convention de Berne¹⁵ qui contient une liste non-exhaustive de ce que ces notions couvrent.¹⁶ Cet article stipule que « *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, dont la mise en scène est fixée par écrit ou autrement; les compositions musicales avec ou sans paroles; les œuvres cinématographiques et celles obtenues par un procédé analogue à la cinématographie; les œuvres de dessin, de peinture, d'architecture, de sculpture, de gravure, de lithographie; les œuvres photographiques et celles obtenues par un procédé analogue à la photographie; les œuvre 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.* »¹⁷ sont incluses au sein des notions d’œuvre littéraire ou artistique.

Cette énumération fait transparaître l’interprétation large donnée aux termes « d’œuvres littéraires ou artistiques ». Toutes les productions du domaine littéraire, artistique et scientifique peuvent potentiellement bénéficier de la protection conférée par le droit d’auteur telles qu’une sculpture, un livre mais aussi les plans d’un architecte, la consultation d’un avocat, les

¹² N. WELLEMAN, *Les rémunérations alternatives : Comment doper le salaire de vos travailleurs ?*, Limal, Anthemis, 2023, p. 108.

¹³ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 15.

¹⁴ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, ibidem, p. 16.

¹⁵ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 36.

¹⁶ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 16.

¹⁷ Art 2.1 de la Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques, adoptée à Paris le 24 juillet 1971, M.B., 10 novembre 1999.

programmes d'ordinateurs, les bases de données,... Cette protection n'est pas réservée aux œuvres créées dans un but artistique.¹⁸

§ 2. Conditions d'originalité et de mise en forme

Pour bénéficier de la protection des droits d'auteur, l'œuvre littéraire ou artistique doit d'une part être mise en forme, c'est-à-dire qu'elle doit être matérialisée et d'autre part elle doit être originale.¹⁹ Ces deux conditions, en particulier la condition d'originalité font l'objet d'énormément de discussions en jurisprudence et en doctrine²⁰ de sorte que leur appréciation reste complexe²¹.

Il apparaît que « [l]a condition d'originalité est remplie lorsque l'auteur a pu exprimer ses capacités créatives en effectuant des choix libres et créatifs. »²². L'œuvre doit être le résultat d'une démarche créatrice et porter l'empreinte de l'auteur. Elle doit être une création intellectuelle propre à l'auteur.²³ Ainsi, une œuvre ne sera pas originale si elle a été dictée par des considérations techniques ou des contraintes qui ont empêché l'auteur de pouvoir poser des choix créatifs.²⁴

L'œuvre doit être matérialisée c'est-à-dire que la création doit être exprimée dans une forme déterminée et concrète²⁵ qui doit permettre sa communication au public. C'est cette forme que le droit d'auteur protège et non l'idée, sous-jacente, de l'œuvre.²⁶

Les critères tels que la nouveauté, le genre ou la valeur artistique ou esthétique, le but ou le succès n'ont aucun rôle pour déterminer si une œuvre bénéficie de la protection du droit d'auteur.²⁷ De ces deux conditions, il ressort encore une fois que le droit d'auteur protège un large spectre de créations et ne réserve pas son champ d'application aux seules créations artistiques.²⁸

¹⁸ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 16 et 17. ; S. WATELET, *L'auteur et l'artiste face à l'impôt : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins*, Louvain-la-neuve, Anthemis, 2010, p. 14.

¹⁹ A. DECOURRIERE, *Droits intellectuels : contentieux de la validité et de la contrefaçon*, Liège, Wolters Kluwer Belgium, 2020, p. 459.

²⁰ A. DECOURRIERE, *ibidem*, p. 460.

²¹ S. WATELET, *L'auteur et l'artiste...*, op. cit., p. 15.

²² S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 21.

²³ A. DECOURRIERE, op. cit., p. 460 et 461.

²⁴ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 21.

²⁵ A. DECOURRIERE, op. cit., p. 461.

²⁶ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 30 et 31.

²⁷ H. VANHEES, « Art. XI.165 WER », *Economisch recht. Commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 76 et 77.

²⁸ B. SPINGAEL, op. cit., p. 828.

§ 3. Droits patrimoniaux et droits moraux

Dès qu'une œuvre est originale et mise en forme, celle-ci bénéficie automatiquement, sans qu'aucune formalité ne doive être remplie par l'auteur, de droits d'auteur et ce durant toute la vie de son auteur et 70 ans après le décès de ce dernier (art. XI.166 C.D.E.).²⁹ La personne physique qui a créé l'œuvre est le titulaire originaire des droits d'auteur sur sa création (art. XI.170 C.D.E.).³⁰ Le droit d'auteur comprend des droits moraux et des droits patrimoniaux.³¹

Les droits moraux protègent la personnalité de l'auteur qui se retrouve dans son œuvre. Ceux-ci se composent du droit pour l'auteur de divulguer ou non son œuvre au public, de revendiquer la paternité de son œuvre et le droit au respect de son œuvre ce qui lui permet de s'opposer à toute atteinte ou modification de son œuvre. Les droits moraux sont inaliénables de sorte qu'ils ne peuvent être cédés ou concédés. En revanche, l'auteur peut renoncer à un exercice particulier de ses droits de manière expresse.³²

Les droits patrimoniaux permettent à l'auteur de pouvoir exercer un contrôle sur l'exploitation économique de son œuvre et de pouvoir en tirer du bénéfice.³³ Ils comportent notamment pour le titulaire de droit d'auteur, le droit d'autoriser ou non la reproduction et la communication au public de son œuvre. Contrairement aux droits moraux, les droits patrimoniaux peuvent être cédés ou donnés en licence.³⁴ Par conséquent, ces droits peuvent être qualifiés de droits mobiliers, cessibles et transmissibles.³⁵ Une œuvre pourra être reproduite, adaptée, traduite, mise en vente, ou communiquée au public moyennant l'autorisation de l'auteur³⁶ sous réserve de certaines exceptions prévues dans la loi³⁷.

Section 2. Les droits voisins

« Les droits voisins regroupent quatre catégories distinctes de droits : ceux (i) des artistes interprètes (ou exécutants) sur leurs œuvres/prestations, (ii) du producteur de "phonogrammes" »

²⁹ B. SPINGAEL, *ibidem*, p. 828.

³⁰ A. DECOURRIERE, *op. cit.*, p. 460.

³¹ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 51.

³² S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *ibidem*, p. 68 à 71.

³³ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 828.

³⁴ B. SPINGAEL, *ibidem*, p. 829.

³⁵ E. TRAVERSA et V. DECKERS, « La réforme de la fiscalité des droits d'auteur », *J.T.*, 2009, p. 333.

³⁶ C. BROUCKE, « Droits d'auteur (des travailleurs salariés) : quand le surréalisme surgit dans la réglementation », *Orientations*, 2024, n°2, p. 21 et 22.

³⁷ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 72 à 85.

ou de "premières fixations de films", (iii) des organismes de radiodiffusion, et (iv) des éditeurs de presse sur l'utilisation en ligne de leurs publications. »³⁸.

Sous le nouveau régime fiscal des droits d'auteur, seuls les revenus issus de la cession ou de l'octroi d'une licence sur les œuvres et prestations d'artistes-interprètes ou exécutants sont visés par le champ d'application du régime.³⁹ Ce travail se concentre donc sur la présentation de cette première catégorie de droits voisins.

La notion d'artiste-interprète ou exécutant n'est pas définie dans le *C.D.E.*. Cette dernière englobe toute personne physique qui met en œuvre ou exécute une œuvre littéraire et artistique que ce soit en chantant, jouant, récitant ou déclamant l'œuvre et dont la prestation revête un caractère artistique. Ainsi, répondent à une telle définition les acteurs, les chanteurs, les maîtres d'orchestre ou encore les metteurs en scène.⁴⁰

À l'instar des droits d'auteur, les droits voisins des artistes-interprètes et exécutants se composent de droits patrimoniaux et de droits moraux. Les droits patrimoniaux comprennent le droit de reproduction et le droit de communication au public. Les droits moraux se composent du droit à la mention de son nom et du droit au respect de sa prestation. Ceux-ci sont accordés à l'artiste-interprète sur sa prestation pour une durée de cinquante ans à partir de la date de sa prestation ou le cas échéant, après la publication ou communication au public de cette dernière.⁴¹

Section 3. La cession et l'octroi de licence de droits d'auteur et droits voisins

Les auteurs et les artistes-interprètes qui bénéficient de droits patrimoniaux respectivement sur leurs œuvres ou leurs prestations ont deux choix. Ceux-ci peuvent décider d'exploiter leurs œuvres ou prestations par eux-mêmes ou céder ou concéder en licence leurs droits patrimoniaux à un tiers par le biais d'un contrat ou d'un acte juridique.⁴² La cession est un transfert définitif de tout ou partie des droits patrimoniaux sur une œuvre à un tiers tandis la concession est un transfert temporaire visant l'hypothèse où les droits d'auteur ou droits voisins sont donnés en location ou en exploitation à un tiers.⁴³ C'est par ce biais qu'une personne morale qui ne peut

³⁸ B. SPRINGAEL et C. VANPETEG, « Les droits d'auteurs à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Fiscologue*, n°1770, 2022, p. 1 à 8.

³⁹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 47 et 48.

⁴⁰ H. VANHEES, *Handboek intellectuele rechten*, 2^e éd., Anvers, Intersentia, 2018, p. 113.

⁴¹ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 93 à 95.

⁴² S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », op. cit., p. 19.

⁴³ J. FELIX, « La taxation des droits d'auteur et droits voisins depuis la loi du 16 juillet 2008. État des lieux dix ans après », *J.D.F.*, 2018, p.203 à 205.

jamais être l’auteur d’une œuvre peut acquérir des droits d’auteur.⁴⁴ Il peut être noté que les notions de « concession » et « d’octroi d’une licence » ont un sens identique. Le terme de « concession » était utilisé sous le régime fiscal de 2008 et celui « d’octroi d’une licence » sous le régime actuel.⁴⁵

Section 4. Licences légales et obligatoires

En outre, le régime fiscal des droits d’auteur s’applique également aux revenus perçus en contrepartie de licences légales et obligatoires. Si normalement toute exploitation d’une œuvre requiert l’autorisation de son auteur, le législateur a mis place une série d’exceptions où aucune autorisation préalable de l’auteur n’est nécessaire pour utiliser son œuvre. En contrepartie de certaines de ces utilisations, la loi a prévu un système de compensation financière.⁴⁶ Les termes « licences légales et obligatoires » visent ces différentes exceptions où une contrepartie financière est prévue. Les revenus de licences légales et obligatoires sont collectés par des organismes de gestion tel que la Sabam ou la Sofam qui s’occupent par après de les reverser aux auteurs. Ceci est par exemple prévu en contrepartie de l’utilisation d’œuvres dans le cadre de l’enseignement ou de la recherche scientifique (art. XI. 240 et sv. C.D.E.).⁴⁷

Chapitre 2. Traitement fiscal des revenus de droits d’auteur avant la loi du 16 juillet 2008

Avant l’instauration du régime fiscal des droits d’auteur par la loi du 16 juillet 2008, aucune disposition du Code des impôts sur les revenus (Ci-après : « C.I.R.92 ») ne traitait spécifiquement de la question de la qualification fiscale à attribuer aux revenus issus de la cession ou concession de droits d’auteur.⁴⁸ Il ressort de manière unanime de la doctrine que la qualification des revenus de droits d’auteur était source de profonde insécurité juridique pour les contribuables.⁴⁹ La jurisprudence et les pratiques administratives sur la qualification à réserver aux revenus de droits d’auteur étaient particulièrement disharmonieuses.⁵⁰ Théoriquement, il était possible de taxer les revenus de droits d’auteur et de droits voisins à

⁴⁴ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 35.

⁴⁵ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », op. cit., p. 182.

⁴⁶ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 142.

⁴⁷ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », op. cit., p. 23.

⁴⁸ J. BOSSUYT, *Auteursrechten in de inkomstenbelastingen – De toepassing van de wet van 16 juli 2008 en een toetsing aan het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel*, Malines, Wolters Kluwer, 2014, p. 17 et 18. ; A. RAYET, « L’imposition de la propriété artistique », *L’artiste au travail : état des lieux et perspectives / De kunstenaar aan het werk : een stand van zaken en de toekomstperspectieven*, J. De Boe (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 189 à 194 et 198.

⁴⁹ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 35 et 36.

⁵⁰ E. TRAVERSA et V. DECKERS, op. cit., p. 334.

titre de revenus professionnels, à titre de revenus mobiliers ou à titre de revenus divers.⁵¹ L'administration fiscale privilégiait la qualification à titre de revenus professionnels ce qui était vivement critiqué par la doctrine qui considérait que les revenus issus de la concession de droits d'auteur devaient être imposés à titre de revenus mobiliers. Quant à la jurisprudence, celle-ci était fortement fluctuante, suivant tantôt l'approche de l'administration fiscale et tantôt l'approche retenue par la doctrine.⁵² Or, pour chacune de ces catégories d'impôt, le taux d'imposition, les règles quant aux frais forfaitaires et aux obligations de retenue par précompte mobilier varient.⁵³

Section 1. Qualification à titre de revenus professionnels

Seuls les revenus issus d'une activité professionnelle, c'est-à-dire d'un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes et liées entre elles pour établir une occupation continue et habituelle accomplie dans un objectif de lucre, peuvent être qualifiés de revenus professionnels au sens de l'article 23 C.I.R.92.⁵⁴

L'administration fiscale privilégiait la qualification de revenus professionnels pour les revenus de droits d'auteur.⁵⁵ Les revenus de droits d'auteur étaient alors globalisés et imposés par taux d'imposition progressif par tranche avec un taux marginal s'élevant à 50% pour la tranche dépassant 24 800 euros (à indexer) en plus des additionnels communaux et du paiement des cotisations sociales⁵⁶. L'administration interprétait de manière large la notion de revenus professionnels notamment en n'opérant pas de distinction entre les revenus provenant directement et indirectement de l'activité professionnelle.⁵⁷

Celle-ci avait également recours au mécanisme mis en place par l'article 37 C.I.R.92 pour imposer les revenus de droits d'auteur à titre de revenus professionnels.⁵⁸ Cet article requalifie les revenus de biens mobiliers en revenus professionnels lorsque ces biens mobiliers sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable. L'administration fiscale considérait que tout lien entre les revenus issus de la concession et cession de droits d'auteur et l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus permettait de conclure à ce que la

⁵¹ B. NAGAR et P. WILLEMS, « Topic IV. Auteursrechten : de nieuwe salariswagen », *Tien hete hangijzers uit de fiscale praktijk*, P. Willems (dir.), Bruges, die Keure, 2020, p. 63.

⁵² J. FELIX, *op. cit.*, p. 207 à 210.

⁵³ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 5.

⁵⁴ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 124 et 125.

⁵⁵ J. FELIX, *op. cit.*, p. 208.

⁵⁶ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 334.

⁵⁷ J. FELIX, *op. cit.*, p. 208.

⁵⁸ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 334.

condition d'affectation soit remplie. Celle-ci ne vérifiait même parfois pas que la condition d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle était remplie. Elle considérait que le seul fait que le contribuable exerce une profession libérale comme écrivain ou artiste était suffisant pour opérer une requalification.⁵⁹ Cette interprétation de la notion « d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle » n'était pas partagée par la doctrine. Celle-ci considérait que la condition était remplie dans l'hypothèse où les droits patrimoniaux sur une œuvre étaient utilisés par le bénéficiaire de revenus de droits d'auteur comme des éléments productifs de son activité professionnelle. En d'autres termes, les droits patrimoniaux doivent être exploités par l'auteur dans l'objectif de produire des revenus.⁶⁰ Ce débat autour de la notion « d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle » n'était pas résolu par la jurisprudence.⁶¹

Section 2. Qualification à titre de revenus mobiliers

Les revenus mobiliers tel que visés à l'ancien article 17, §1^{er} 3° C.I.R.92 sont les revenus issus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers. Ceux-ci sont imposés à un taux de 15%.⁶²

La doctrine considérait que c'est cette qualification, de revenus mobiliers, eu égard au caractère mobilier des droits d'auteur qui devait être retenue pour les revenus issus de la concession de droits d'auteur.⁶³ La loi établit que les droits d'auteurs sont des droits mobiliers. Or, la notion de bien mobilier inclut les meubles corporels et incorporels et par conséquent également les droits mobiliers.⁶⁴ La doctrine était par conséquent très critique à l'encontre de l'approche retenue par l'administration fiscale.⁶⁵

En revanche, les revenus issus de la cession de droits d'auteur ne pouvaient pas être qualifiés de revenus mobiliers étant donné que le C.I.R.92 réservait la qualification à titre de revenus mobiliers aux revenus issus de la concession de droits d'auteur.⁶⁶ Ceci n'était nullement contesté par la doctrine. Elle considérait que les revenus issus de la cession de droit d'auteur

⁵⁹ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 130 et 168.

⁶⁰ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *ibidem*, p. 170 et 171. ; S. WATELET, *L'auteur et l'artiste...*, *op. cit.*, p. 106 et 107. ; A. RAYET et C. KATZ, « les droits d'auteur et les droits voisins dans l'article 17 du C.I.R 1992 », *R.G.C.F.*, 2009, p. 395.

⁶¹ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 21 et 26. ; J. FELIX, *op. cit.*, p. 208.

⁶² E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 335.

⁶³ J. FELIX, *op. cit.*, p. 209 et 210.

⁶⁴ S. WATELET, *L'auteur et l'artiste...*, *op. cit.*, p. 103.

⁶⁵ J. FELIX, *op. cit.*, p. 209 et 210.

⁶⁶ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 128.

devaient être imposés à titre de revenus divers ou à titre de revenus professionnels en fonction de leur perception ou non dans le cadre d'un contexte professionnel.⁶⁷

Il peut être remarqué que l'approche doctrinale était plus favorable aux contribuables. Ceux-ci préféraient voir leurs revenus imposés à titre de revenus mobilier en raison du taux d'imposition plus faible que celui du régime d'imposition des revenus professionnels.⁶⁸ Toutefois, la qualification à titre de revenu mobilier n'était retenue par l'administration fiscale que dans des rares cas.⁶⁹ Les Cours et tribunaux n'acceptaient également que rarement que les revenus de droits d'auteur soient rangés dans cette catégorie et suivaient le raisonnement de l'administration fiscale en admettant la qualification à titre de revenus professionnels.⁷⁰ Une échappatoire pour le contribuable consistait alors de soutenir que leurs revenus de droits d'auteur étaient le résultat d'une occupation occasionnelle et fortuite et devaient par conséquent être imposés à titre de revenus divers.⁷¹

Section 3. Qualification à titre de revenus divers

C'est à la sous-catégorie de revenus divers visé à l'article 90, §1^{er}, 1^o C.I.R.92 auquel il était également possible de rattacher les revenus de droits d'auteur.⁷² Les revenus divers sont imposés à un taux de 33% augmentés des centimes additionnels communaux.⁷³

Les Cours et tribunaux ont ainsi été amenés à trancher de nombreux litiges opposant un contribuable souhaitant qualifier de revenus divers ses revenus de droits d'auteur et l'administration fiscale qui souhaitait retenir la qualification à titre de revenu professionnel. Dans la majorité des cas, la jurisprudence tranchait en faveur de l'administration fiscale mais aussi, plus rarement, en faveur du contribuable.⁷⁴ Celle-ci était par conséquent un peu plus enclin que l'administration à admettre la qualification à titre de revenus divers.⁷⁵

⁶⁷ J. FELIX, *op. cit.*, p. 209 et 210.

⁶⁸ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 333 et 334.

⁶⁹ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *ibidem*, p. 335.

⁷⁰ A. RAYET et C. KATZ, *op. cit.*, p. 397.

⁷¹ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 131.

⁷² E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 335.

⁷³ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *ibidem*, p. 334.

⁷⁴ J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 15 à 17.

⁷⁵ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 335.

Chapitre 3. Analyse du régime fiscal de droits d’auteur après la loi du 16 juillet 2008

Après avoir explicité les notions de droit d’auteur et droits voisins et mis en lumière l’insécurité juridique qui entourait le traitement fiscal des revenus de droit d’auteur avant 2008, il peut être procédé à l’analyse du régime fiscal des droits d’auteur tel mis en place par la loi du 16 juillet 2008 et qui fut appliqué aux revenus de droit d’auteur de 2008 à fin 2022.

Tout d’abord, seront explicités les objectifs poursuivis par le législateur lors de l’instauration d’un régime fiscal propre. Ensuite, il conviendra de présenter les modalités de ce régime fiscal particulièrement avantageux pour les contribuables ainsi que certains de ses problématiques.

Section 1. Objectifs fixés par la loi du 16 juillet 2008

L’instauration d’un régime fiscal pour les revenus de droits d’auteur trouve sa genèse dans une proposition de loi qui fut déposée par le sénateur Phillipe Monfils au Sénat en 2007.⁷⁶ Cette proposition de loi vise un double objectif⁷⁷ à savoir la mise en place d’un traitement fiscal pour les revenus d’activités artistiques correspondant davantage à la capacité contributive des artistes, et une simplification et clarification des règles d’imposition pour les revenus de droits d’auteur et droits voisins.⁷⁸

§ 1. Traitement fiscal des revenus d’activités artistiques conforme à la capacité contributive des artistes

Par rapport à d’autres professions, les artistes sont dépendants d’une demande qualifiée par le législateur de complexe et instable et sont soumis à des risques spécifiques à savoir « *le risque de créativité, risque lié à l’intermittence de l’activité rémunérée en alternance avec des périodes de création nécessaires, mais non rétribuées ; risque lié au caractère proto-typique inhérent aux produits et prestations artistiques, risque lié aux aléas du succès et de la mode* »⁷⁹. En outre, les revenus d’activités artistiques sont également considérés comme étant variables et modestes car perçus à l’issue de longues périodes non-rémunérées où l’artiste investit ; par exemple pour préparer une exposition ou écrire un roman.⁸⁰ Dès lors, les artistes sont en raison

⁷⁶ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *ibidem*, p. 335.

⁷⁷ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 37.

⁷⁸ P-J., WOUTERS, « inkomsten uit auteursrechten : fiscale behandeling vanaf 1 januari 2023 », *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Directe Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, H. De Cnijf et L. Maes (dir.), Malines, Wolters Kluwer, 2024, p. 29.

⁷⁹ Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d’auteur et des droits voisins, développements, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p. 3.

⁸⁰ Développements précités, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p. 3.

de la combinaison du principe de l'annualité de l'impôt des personnes physiques et du principe de la progressivité de l'impôt des revenus professionnels, victimes d'un phénomène de surimposition. En effet, leurs revenus subissent de manière plus forte la progressivité de l'impôt étant donné qu'ils sont imposés au taux progressif par tranche l'année où ils sont perçus sans que ne soient pris en compte les années consacrées à la création de l'œuvre.⁸¹ Selon le législateur, ce phénomène serait encore plus présent pour les revenus de droits d'auteur et de droits voisins étant donné qu'ils « *sont totalement aléatoires parce qu'ils dépendent de l'exploitation des droits faite par des tiers et du succès médiatique* »⁸². Dès lors, l'objectif de la proposition de loi était d'« *imposer les redevances de droits d'auteur et de droits voisins en éliminant le surcoût financier qu'ils subissent et qui découle de leur caractère irrégulier et aléatoire* »⁸³.

Initialement, le sénateur Monfils proposait de créer une nouvelle catégorie de revenus divers pour les redevances de droits d'auteur et de droits voisins portant sur des prestations ou des œuvres artistiques des secteurs visés par les anciennes dispositions légales relatives au statut de l'artiste. Le champ d'application aurait été ainsi réservé aux œuvres de secteurs de l'audiovisuel, des arts plastiques, de la musique, de la littérature, du spectacle, du théâtre et de la chorégraphie.⁸⁴ Finalement, il fut décidé d'imposer les revenus de droit d'auteur à titre de revenus mobiliers eu égard au caractère mobilier des droits d'auteur.⁸⁵ En outre, le champ d'application du régime fut finalement, suite à un amendement, étendu à l'ensemble des revenus de droits d'auteur tels que visés dans la loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et dans les lois étrangères.⁸⁶ Cette modification a été effectuée dans l'objectif d'éviter tout débat au niveau des principes d'égalité et de non-discrimination et pour clarifier et simplifier les règles d'imposition pour l'ensemble des revenus de droits d'auteur.⁸⁷ Ainsi, plus aucun critère artistique conditionnait l'application du régime fiscal, ce qui est interpellant, comme le soulignent les auteurs Geiregat et Vandebossche, eu égard à la *ratio legis* du régime décrite ci-dessous.⁸⁸ Le régime spécifique aux revenus de droits d'auteur fut finalement mis en place par

⁸¹ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 37 et 38.

⁸² Développements précités, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p. 3.

⁸³ Développements précités, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p. 6.

⁸⁴ Développements précités, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p. 6 et 7.; S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 7.

⁸⁵ S. WATELET, « La fiscalité des droits d'auteur et des droits voisins : état des lieux », *R.G.F.*, 2015, n°4, p. 5.

⁸⁶ J. KEUTERMANS, P. BLOMME, et E. D'HAUWE, « Auteursrechten en inkomstenbelastingen Beschouwingen vanuit de auteursrechtpraktijk », *T.F.R.*, 2016, p. 66.

⁸⁷ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 824 et 825.

⁸⁸ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 7.

la création d'une nouvelle catégorie des revenus mobiliers au sein du point 5° de l'article 17, §1^{er} C.I.R.92.⁸⁹

§ 2. Clarification et simplification des règles d'imposition des revenus de droits d'auteur et droits voisins

Le législateur fiscal avait également pour objectif de palier l'insécurité juridique entourant le traitement fiscal des revenus issus de la cession ou concession des droits d'auteur qui fut mis en lumière ci-dessus.⁹⁰ Plus précisément, la proposition de loi visait à « *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* »⁹¹.

Section 2. Traitement fiscal de revenus de droit d'auteur après la loi du 16 juillet 2008

Le régime fiscal instauré par la loi du 16 juillet 2008 était particulièrement avantageux notamment en raison de l'insertion des revenus de droits d'auteur à la catégorie des revenus mobiliers et de l'instauration des frais forfaitaires particulièrement attrayants.⁹²

§ 1. Qualification automatique des revenus des droits d'auteur en revenus mobiliers jusqu'au plafond de 37 500 euros

Sous l'ancien article 17, §1^{er} 5° C.I.R.92, les revenus de droit d'auteur sont considérés comme des revenus mobiliers et imposés à taux distinct de 15% par retenue au précompte mobilier. Cette qualification automatique des revenus de droit d'auteur en revenus mobiliers n'est en revanche que certaine pour les revenus ne dépassant pas le plafond de 37 500 euros (à indexer).⁹³ Comme déjà explicité auparavant, l'article 37 C.I.R.92 requalifie les revenus mobiliers en revenus professionnels lorsque les biens mobiliers sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus. Cependant, la loi du 26 juillet 2008 a rajouté un alinéa 2 à l'article 37 C.I.R.92, stipulant que les revenus de droit d'auteur conservent leur qualité de revenus mobiliers dans la mesure où ils n'excèdent pas le montant de 37 500 euros (à indexer). Ainsi, peu importe que la condition de requalification de l'article 37, al.1 C.I.R.92 soit remplie, les revenus de droits d'auteur conservèrent leur qualification de revenu mobiliers étant donné que le mécanisme de l'article 37, al. 1 du C.I.R.92 est neutralisé jusqu'à

⁸⁹ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 336.

⁹⁰ Développements précités, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p. 4 et 5.

⁹¹ Développements précités, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p. 6.

⁹² J. KEUTERMANS, P. BLOMME, et E. D'HAUWE, *op. cit.*, p. 63.

⁹³ J. KEUTERMANS, P. BLOMME, et E. D'HAUWE, *ibidem*, p. 63.

un plafond de 37 500 euros (à indexer).⁹⁴ Selon certains auteurs doctrinaux, l'insécurité juridique demeurerait, par conséquent, pour la qualification à retenir pour les revenus de droits d'auteur dépassant ce plafond.⁹⁵ En effet, leurs qualifications dépendent de l'affectation ou non des avoirs générateurs de ces derniers à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.⁹⁶ Or, comme il fut exposé ci-dessus, l'interprétation à donner à la condition de requalification de l'article 37, al.1 C.I.R.92 était une source de débat entre la doctrine et l'administration fiscale et d'insécurité juridique pour le contribuable. Une incertitude qui n'est donc pas levée par la réglementation de 2008 et qui est toujours présente aujourd'hui comme il sera exposé plus tard (*cf. infra*, Partie II, Chapitre 1, Section 4, § 1).⁹⁷

§ 2. Mise en place de frais forfaitaires particulièrement avantageux

L'impôt était calculé sur les revenus nets de droits d'auteur c'est-à-dire les revenus bruts obtenus pour le transfert de droits d'auteur diminués des frais réels ou des frais forfaitaires.⁹⁸ Le contribuable pouvait choisir de déduire ses frais réels en apportant la preuve de ces derniers, ou de déduire les frais forfaitaires fixés par arrêté royal.⁹⁹

Les frais réels sont les frais qui ont été exposés en vue d'acquérir ou conserver les revenus de droits d'auteur conformément à l'article 22, § 3 C.I.R.92. Les frais ainsi visés sont uniquement ceux exposés en raison de l'opération de cession ou de concession de droits patrimoniaux et non les frais liés au processus de création de l'œuvre. Ainsi, il sera par exemple possible de déduire les honoraires de l'avocat ayant rédigé le contrat de cession mais pas le prix d'achat d'un appareil photo utilisé par un photographe pour réaliser ses œuvres.¹⁰⁰

Les frais forfaitaires sont fixés à 50% pour la première tranche de 10 000 euros (à indexer) et de 25% pour la tranche de 10 000 euros à 20 000 euros (à indexer) pour les revenus de droits d'auteur.¹⁰¹ À titre de comparaison, les frais forfaitaires sont normalement fixés à 15 % pour les revenus mobiliers.¹⁰² L'attractivité de ces hauts frais forfaitaires peut aisément se comprendre par le biais d'un exemple. Un contribuable qui touche 10 000 euros de revenus de

⁹⁴ S. WATELET, *L'auteur et l'artiste...*, *op. cit.*, p. 212 et 213.

⁹⁵ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 44 et 45.

⁹⁶ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p.167.

⁹⁷ X., note sous Cass. (1^{er} ch.) 20 septembre 2018, *Cour. fisc.*, 2018, p. 1172 à 1175.

⁹⁸ S. WATELET, « Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur : dix ans déjà ! », *R.G.F.C.P.*, 2018, n°9, p. 32.

⁹⁹ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 336 et 337.

¹⁰⁰ S. WATELET, « Le régime de taxation forfaitaire... », *op. cit.*, p. 32 et 35.

¹⁰¹ Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus de 1992, *M.B.*, 13 septembre 1993, art. 4, § 1, 1° et § 2.

¹⁰² J. KEUTERMANS, P. BLOMME et E. D'HAUWE, *op. cit.*, p. 63.

droits d'auteur après déduction de frais forfaitaires ne sera plus qu'imposé au taux de 15% sur 5000 euros, soit à un taux moyen de 7,5 % par rapport au revenu brut, pour un montant de 750 euros.¹⁰³ Les frais forfaitaires s'appliquent une fois par an et par contribuable.¹⁰⁴

Il peut être ajouté à ce propos qu'une incertitude existait pour le contribuable quant à la possibilité de déduire des frais forfaitaires au taux général de 15% au de-là de la seconde tranche de 20 000 euros (à indexer). Le ministre des Finances soutenait que le contribuable n'avait pas une telle possibilité sur base des travaux parlementaires. Pourtant, rien dans loi n'excluait l'application du forfait général de 15% des revenus mobiliers aux revenus de droits d'auteur (art. 3 C.I.R.92). C'est pourquoi certains auteurs doctrinaux estimaient que le contribuable devait pouvoir y avoir recours.¹⁰⁵

§ 3. Perception par voie de précompte mobilier

Enfin, jusqu'au 1^{er} janvier 2012, le régime fiscal des droits d'auteur comportait également l'avantage que la retenue par précompte mobilier était libératoire. Depuis l'exercice d'imposition 2013, les contribuables sont tenus de déclarer leurs revenus de droits d'auteur dans leur déclaration à l'impôt des personnes physiques, et sont par conséquent également soumis à l'impôt communal.¹⁰⁶ Le précompte libératoire posait des problèmes pratiques dans l'hypothèse où un auteur avait plusieurs débiteurs de revenus de droit d'auteur, sans que ces derniers n'en soient au courant. Or, il est nécessaire pour un débiteur de connaître les revenus totaux perçus par l'auteur cédant ou concédant ses droits pour d'une part pouvoir déterminer le taux et la possibilité ou non de déduire des frais forfaitaires et d'autre part savoir si le plafond de 37 500 euros (à indexer) est dépassé ou non et pour pouvoir ainsi déterminer si la retenue par précompte mobilier est suffisante.¹⁰⁷

À l'égard du précompte, il peut être noté que pour les revenus dépassant le plafond de 37 500 euros (à indexer) de l'article 37, al.1 C.I.R.92, le précompte était porté à 30%. Ceci s'appliquait même si les droits d'auteur ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de l'auteur, le trésor remboursant le cas échéant l'excédent.¹⁰⁸

¹⁰³ Cet exemple ne prend pas en compte l'indexation. E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, J.T., 2009, p. 337.

¹⁰⁴ S. WATELET, « La fiscalité des droits d'auteur... », *op. cit.*, p. 9.

¹⁰⁵ S. WATELET, « La fiscalité des droits d'auteur... », *ibidem*, p. 8. ; J. FELIX, *op. cit.*, p. 197.

¹⁰⁶ J. KEUTERMANS, P. BLOMME et E. D'HAUWE, *op. cit.*, p. 63.

¹⁰⁷ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 16. ; S. WATELET, « La fiscalité des droits d'auteur... », *op. cit.*, p. 160 à 162. ; W., PUTZEYS, « Nieuwe wet op auteursrechten lost problemen (niet) op », *Juriskrant*, 2008, vol. 178, p. 2. ;

¹⁰⁸ S. WATELET, « Le régime de taxation forfaitaire... », *op. cit.*, p. 32.

Section 3. Popularité croissante du régime fiscal des droits d'auteur

Si dans un premier temps le régime fiscal des droits d'auteur demeura méconnu, celui-ci devint de plus en plus populaire au fil des années.¹⁰⁹ De 2012 à 2019, le montant déclaré de revenus de droits d'auteur augmenta de 270 %, passant de 107 917 378 euros en 2012 à 399 267 817 euros en 2019. Le nombre de bénéficiaires du régime augmenta également considérablement passant de 20 045 contribuables en 2012 à 50 456 en 2019, ce qui équivaut à une augmentation de 150%.¹¹⁰

Ce succès s'explique par les règles d'imposition particulièrement avantageuses mises en place par le législateur fiscal et le champ d'application large de l'article 17, §1^{er}, 5^o C.I.R.92.¹¹¹ En effet, le régime tel que mis en place par la loi du 16 juillet 2008 s'étend à l'ensemble de revenus issus de la cession et concession de droits d'auteur et droits voisins. Or, comme exposé dans le cadre de la première partie de ce travail, la protection des droits d'auteur n'est pas réservée aux œuvres du secteur artistique mais est accordé à chaque œuvre littéraire ou artistique qui remplit la condition d'originalité ainsi que celle de mise en forme. Les potentiels bénéficiaires du régime étaient par conséquent bien plus importants que ce que pouvaient laisser transparaître les travaux préparatoires.¹¹² Un éventail de secteurs professionnels toujours plus grand recourut au régime fiscal des droits d'auteurs tels que les informaticiens, les graphistes, les architectes ou encore les journalistes.¹¹³ Ceux-ci commencèrent à demander une rémunération en contrepartie de la cession ou la concession de droits d'auteur¹¹⁴ et à distinguer au sein de leur rémunération la partie afférente à la cession de droits d'auteur de celle perçue en contrepartie de la prestation de leur travail. Avant, les contribuables n'avaient aucun intérêt à opérer une telle distinction étant donné que les deux étaient imposés à titre de revenus professionnels.¹¹⁵

À cet égard, il peut être intéressant de noter que la question de la quotité de rémunération pouvant être déclarée par le contribuable comme contrepartie de la cession de droits d'auteur fut source d'insécurité juridique pour les contribuables.¹¹⁶ En effet, si l'administration fiscale considérait qu'il relevait de la liberté contractuelle des contribuables de déterminer cette

¹⁰⁹ S. WATELET, « La fiscalité des droits d'auteur... », *op. cit.*, p. 4.

¹¹⁰ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 18.

¹¹¹ J. KEUTERMANS, P. BLOMME et E. D'HAUWE, *op. cit.*, p. 66 à 68.

¹¹² J. FELIX, *op. cit.*, p. 200 à 202.

¹¹³ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal... », *op. cit.*, p. 8.

¹¹⁴ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus des droits d'auteur par la loi-programme du 26 décembre 2022 », *A&M*, 2022, p. 165.

¹¹⁵ J. KEUTERMANS, P. BLOMME et E. D'HAUWE, *op. cit.*, p. 78.

¹¹⁶ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 175.

quotité, celle-ci devait correspondre à la réalité et au prix du marché.¹¹⁷ Dans le cas contraire, l'administration fiscale requalifiait les revenus de droits d'auteur si ceux-ci étaient accordés en contrepartie de la prestation d'un travail et non pour le transfert de droit patrimoniaux.¹¹⁸ Il y a une présomption légale que l'ensemble des informations et revenus déclarés par un contribuable dans sa déclaration fiscale sont justes (art. 339, al.1 C.I.R.92). C'est donc sur l'administration fiscale que repose la charge de la preuve que les revenus de droit d'auteur déclarés comme mobiliers doivent en réalité être imposés à titre de revenus professionnels.¹¹⁹ Afin d'éviter tout risque de requalification, un grand nombre de contribuables ont fait appel au SDA¹²⁰ pour qu'il vienne délimiter la ventilation qui peut être opérée entre les revenus de droits d'auteur et les revenus professionnels dans leur situation.¹²¹ Le SDA développa des lignes directrices sur la question (*cf. infra*, Partie II, Chapitre 1, Section 4, § 2).¹²² Au fil des années, le SDA fut de plus en plus sollicité par les contribuables sur des questions relatives au régime fiscal des droits d'auteur démontrant encore une fois le succès croissant que connut le régime.¹²³

« Dans les sphères politiques, ce succès ne passa pas inaperçu »¹²⁴. Selon l'administration fiscale, ce recours massif au régime était effectué parfois de manière injustifiée par des catégories de contribuables non visés initialement par le législateur.¹²⁵ Le ministre des Finances décida alors de s'emparer du dossier en commanditant en juin 2021 une évaluation approfondie du régime dans le cadre du plan de la lutte anti-fraude. Finalement, il fut décidé de s'attaquer à la problématique par une réforme fiscale du régime. Sur le plan budgétaire, il fut estimé que cette réforme permettrait de réaliser 35 millions de recettes supplémentaires en 2023 et 70 millions en 2024.¹²⁶

¹¹⁷ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *ibidem*, p. 141 et 178 à 181.

¹¹⁸ B. NAGAR et P. WILLEMS, *op. cit.*, p. 72 et 73.

¹¹⁹ P.-J., WOUTERS, *op. cit.* p. 91.

¹²⁰ Depuis 2003, le SPF finances dispose d'un service de décisions anticipées qui permet aux contribuables de poser toutes questions relatives à l'application des lois d'impôts relevant de la compétence du SPF finance où dont le SPF assure la perception ou le recouvrement. Ainsi, le contribuable peut présenter une demande écrite au SPF finances relative à une situation ou une opération précise qu'il envisage et qui n'a pas encore produit d'effet juridiques sur le plan fiscal. La décision anticipée rendue par le service constitue un engagement unilatéral du SPF finances de sorte que ce dernier et ses organes sont liés par la manière dont il a été établi que la loi s'appliquerait à la situation où l'opération particulière à la source de l'objet de la demande. Le demandeur, s'il décide de réaliser l'opération envisagée, bénéficiera dès lors de la sécurité juridique de se voir appliquer la loi fiscale tel qu'établi dans la décision du service pour autant que son opération corresponde bien à la situation décrite dans sa demande. L., DEKLERCK, *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 11^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020, p. 14 à 16.

¹²¹ B. NAGAR et P. WILLEMS, *ibidem*, p. 73.

¹²² Pour plus de détails voy. S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 185 à 193.

¹²³ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal... », *op. cit.*, p. 8.

¹²⁴ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal... », *ibidem*, p. 8.

¹²⁵ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 824 et 825.

¹²⁶ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal... », *op. cit.*, p. 8.

PARTIE II. REGIME FISCAL DES DROITS D’AUTEUR MIS EN PLACE PAR LA LOI-PROGRAMME DU 26 DECEMBRE 2022

Le régime fiscal des droits d’auteur et droits voisins a été réformé par la loi du 26 décembre 2022. Le nouveau régime fiscal est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2023 et s’applique à l’ensemble des revenus payés et attribués à partir de cette même date.¹²⁷

En parallèle de cette réforme fiscale, une réglementation spécifique a été adoptée concernant les indemnités à verser pour la cession ou l’octroi de licence de droits d’auteur. L’objectif était d’harmoniser la fiscalité et le régime de sécurité sociale des revenus de droits d’auteur. Depuis le 1^{er} janvier 2023, moyennant le respect de huit conditions précisées à l’arrêté royal du 7 avril 2023 modifiant l’article 19 de l’arrêté royal du 28 novembre 1969, les revenus de droits d’auteur versés par un employeur à son salarié ne sont pas considérés comme une rémunération au sens de la sécurité sociale et sont exonérés de cotisations de sécurité sociale patronales et personnelles.¹²⁸

Dans le cadre de cette seconde partie, sera analysé le nouveau régime fiscal des revenus de droits d’auteur sera analysé. Pour ce faire, l’objectif de la réforme et les différentes modifications opérées par le régime sont présentées (Chapitre 1). Ensuite, sont analysées les répercussions du nouveau régime fiscal sur des cas spécifiques (Chapitre 2). Enfin, nous confrontons le nouveau régime fiscal des droits d’auteur à ses objectifs afin d’évaluer dans quelle mesure ces derniers sont atteints (Chapitre 3).

Chapitre 1. Analyse du nouveau régime fiscal des droits d’auteur

Pour présenter le nouveau régime fiscal des droits d’auteur, il faut, tout d’abord, revenir sur les objectifs de la réforme. Ensuite sont présentées les modalités du nouveau régime fiscal des droits d’auteur ce qui permet de souligner les modifications opérées par le législateur fiscal notamment sur le champ d’application et les plafonds du régime. Chaque modification réalisée par le législateur fiscal sera analysée de manière critique en s’appuyant sur les travaux préparatoires de loi, les premières décisions du SDA et la doctrine.

¹²⁷ J. PICAUVET, « Actualités 2022 en matière d’impôt des personnes physiques », *le droit fiscal en Belgique*, éd. 2023, Limal, Anthémis, p. 20.

¹²⁸ C. BROUCKE, *op. cit.*, p. 24, 25 et 36 ; Arrêté royal du 7 avril 2023 modifiant l'article 19 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 14 avril 2023.

À cet égard, il est important de souligner que les décisions du SDA ayant été données avant le 1^{er} janvier 2023, date d'entrée en vigueur du régime, ne sont plus valables de sorte que le contribuable ne peut plus les invoquer.¹²⁹

Section 1. Les objectifs de la réforme

La réforme du régime fiscal des revenus de droits d'auteur trouve donc sa genèse dans le fait que le champ d'application du régime tel que mis en place par la loi du 16 juillet 2008 est trop large par rapport aux objectifs initiaux de son adoption. (*cf. supra*, Partie I, Chapitre 3, Section 3). Dans les travaux préparatoires, le législateur constate ainsi que le régime fiscal spécifique aux revenus de droits d'auteur est appliqué dans un nombre de plus en plus élevé de cas et déclare que celui-ci « *a évolué vers un mode de rémunération à part entière dans des secteurs d'activité professionnelle parfois très éloignés des objectifs prérappelés du législateur de 2008* »¹³⁰. L'augmentation des revenus bruts de droits d'auteur déclarés est l'une des conséquences directes de cette évolution. Si pour l'exercice d'imposition 2013, le montant de revenus de droits d'auteur déclaré était de 108 456 593 euros, le chiffre grimpa à 465 675 531 euros en 2021 (Voir annexe n°1).¹³¹

Par la réforme, le législateur fiscal a pour objectif de revenir aux objectifs initiaux du régime de droits d'auteur tel que mis en place par la loi du 16 juillet 2008, « *à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques* »¹³².

Section 2. Champ d'application matériel et personnel du régime fiscal des droits d'auteur

Pour parvenir à ses objectifs, le législateur a tout d'abord ajouté des conditions au champ d'application matériel c'est-à-dire sur la nature des revenus et au champ d'application personnel, soit des exigences relatives aux bénéficiaires des revenus de droits d'auteur.¹³³

§ 1. Le champ d'application matériel : nature des revenus (Art 17, § 1^{er}, 5°, -1 à -3 C.I.R.92)

Les trois premiers tirets du nouvel article 17, § 1^{er}, 5° C.I.R.92 sont consacrés à la détermination du champ d'application matériel du régime.¹³⁴

¹²⁹ C. BROUCKE, *op. cit.*, p. 29.

¹³⁰ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n°3015/001, p. 57.

¹³¹ Exposé des motifs précité, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n°3015/001, p. 57 et 58.

¹³² Exposé des motifs précité, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n°3015/001, p. 58 et 59.

¹³³ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 25 et 69.

¹³⁴ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 182.

A. Condition n°1 : Cession ou octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins

Premièrement, seuls les revenus « *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* »¹³⁵ peuvent bénéficier du régime fiscal des revenus de droits d'auteur.

Trois changements ont été opérés par rapport à l'ancien article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 par cette première condition. Tout d'abord, le terme de « concession » a été remplacé par la notion « d'octroi d'une licence ». Les deux notions recouvrent la même réalité. Cette modification a été réalisée que pour correspondre davantage à la terminologie utilisée dans le *C.D.E.*. En outre, il est précisé que dorénavant seuls les revenus issus du transfert de droits d'auteur réalisé par le titulaire originaire du droit d'auteur, ses légataires ou ses héritiers seront pris en compte.¹³⁶ Pour rappel, le titulaire originaire est la personne physique qui a créé l'œuvre.¹³⁷ Les revenus issus du transfert de droits d'auteur opéré par un contribuable qui avait lui-même reçu ces droits d'auteurs à la suite d'une cession ou de l'octroi de licence ne peuvent donc plus bénéficier, comme avant la loi-programme du 26 décembre 2022, du régime fiscal avantageux.¹³⁸ Pour terminer, l'article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 ne vise plus que les droits d'auteur visés au titre 5 du livre XI du *C.D.E.* et plus à l'ensemble du livre XI du *C.D.E.*. S'est alors posée la question de savoir si les programmes d'ordinateur visés au titre 6 du *C.D.E.* étaient encore compris dans le champ d'application de l'article.¹³⁹ Cette question a fait couler beaucoup d'encre, a fait l'objet d'un arrêt de la Cour constitutionnelle et a récemment été encore au cœur des discussions politiques. Celle-ci sera analysée dans le cadre du second chapitre (*cf. infra*, Partie II, Chapitre 2, Section 1).

En revanche, tout comme sous le régime fiscal mis en place par la loi du 16 juillet 2008, une attention particulière doit être portée sur la source à l'origine des revenus de l'auteur.¹⁴⁰ Le régime des droits d'auteur ne s'applique pas aux autres revenus que peut percevoir un auteur ou un artiste-interprète par exemple la contrepartie d'une prestation artistique ou encore les dommages et intérêts perçus pour le plagiat d'une œuvre. Ceux-ci ne sont pas perçus en

¹³⁵ C.I.R.92, art. 17, §1^{er}, al. 1, 5°, -1.

¹³⁶ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 182.

¹³⁷ *C.D.E.*, art. XI.170.

¹³⁸ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 69 et 70.

¹³⁹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *ibidem.*, p. 36 et 37.

¹⁴⁰ S. WATELET, *L'auteur et l'artiste...*, *op. cit.*, p. 95.

contrepartie de la cession ou concession de droits d'auteur.¹⁴¹ Celui-ci ne porte pas non plus pour le même motif, sur les revenus perçus en contrepartie d'une opération portant sur l'œuvre directement, par exemple, une peintre vendant un tableau, ceux-ci ne résultant pas d'un transfert de droits d'exploitation sur l'œuvre.¹⁴²

B. Condition n°2 : Une œuvre littéraire ou artistique ou une prestation d'un artiste-interprète

Deuxièmement, il faut une cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur ou de droits voisins « *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* »¹⁴³.

Le rajout des notions « d'œuvres littéraires ou artistiques originales » est considéré au sein de la doctrine comme n'ayant aucun impact sur le champ d'application.¹⁴⁴ En effet, comme indiqué dans la première partie de ce travail, seules les œuvres littéraires ou artistiques sont protégées par le droit d'auteur. Ainsi, cette précision était déjà implicitement comprise dans l'ancienne disposition car un artiste détiendra des droits patrimoniaux qu'il pourra céder ou donner en licence que dans l'hypothèse où ces droits se rapportent à une œuvre littéraire ou artistique.¹⁴⁵ Quant à la notion d'originalité, celle-ci est également superflue étant donné que seule une œuvre répondant la condition d'originalité et de mise en forme bénéficie de la protection de droit d'auteur.¹⁴⁶ En outre, il semble étrange de ne mentionner qu'une seule des deux conditions qui doit être remplie pour qu'une œuvre soit protégée et d'omettre la condition de mise en forme.¹⁴⁷

En revanche, si auparavant les revenus issus de la cession ou de l'octroi de licence des quatre catégories de droit voisins pouvaient bénéficier du régime fiscal avantageux, l'article 17, §1^{er}, 5°, al. 1, -2 C.I.R.92 limite le champ d'application du régime aux revenus résultant de prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'article XI.205 C.D.E. et donc à la première catégorie de droit voisins.¹⁴⁸ Les revenus perçus en contrepartie de la concession des droits voisins des trois autres catégories sont imposés à titre de revenus mobiliers tel que visés à l'article 17, §1^{er}, 3° C.I.R.92. Cependant, Sébastien Watelet souligne à cet égard qu'en pratique les revenus des droits voisins des trois autres catégories sont souvent perçus par des

¹⁴¹ A. RAYET et C. KATZ, *op. cit.*, p. 381.

¹⁴² S. WATELET, « Le régime de taxation forfaitaire... », *op. cit.*, p. 37.

¹⁴³ C.I.R.92, art. 17, §1^{er}, al. 1, 5°, -2

¹⁴⁴ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 35.

¹⁴⁵ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 182.

¹⁴⁶ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 29 et 30.

¹⁴⁷ SPINGAEL, B., *op. cit.*, p. 829.

¹⁴⁸ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 47 et 48.

personnes morales et dès lors assujettis à l'impôt des sociétés. Il qualifie cette modification comme étant purement « cosmétique ».¹⁴⁹

C. Condition n°3 : En vue de l'exploitation effective des droits cédés

Troisièmement, la cession ou l'octroi de licence à un tiers doit être réalisée « *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* »¹⁵⁰.

Ce troisième tiret de l'article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 exige que la cause de l'opération de transfert de droits patrimoniaux d'une œuvre soit l'utilisation ou l'exploitation effective desdits droits. Les notions d'exploitation et d'utilisation effective ne sont pas définies dans la loi. Celles-ci ont un sens proche et renvoient à l'idée qu'il faut tirer profit des droits acquis ou pris sous licence.¹⁵¹ Selon monsieur Wouters, les modes d'exploitation pouvant être considérés comme classiques pour les droits d'auteur sont la reproduction et la communication au public tandis que pour les prestations d'artistes-interprètes, il s'agit de l'exécution et la mise en œuvre en public de la prestation.¹⁵²

L'utilisation de la notion « en vue de » dans la disposition renvoie à l'idée que c'est à l'intention des parties et non au résultat de la cession ou l'octroi de licence qu'il faut avoir égard. En effet, seule importe l'intention des parties d'utiliser et d'exploiter l'œuvre au moment du transfert de droits, et non la réalisation effective de cette intention.¹⁵³ Ainsi, le législateur admet qu'une œuvre pourrait finalement ne pas être exploitée ou utilisée à cause « d'évènements indépendants de la volonté des parties contractantes » sans que pour autant les revenus afférents à la cession ou l'octroi de licence de droits d'auteur ne soient exclus du champ d'application de la loi. Ainsi, les revenus issus de la cession de droits d'auteur sur des photos prises lors d'une course cycliste à un magazine qui ne sont finalement pas utilisées dans la revue en raison de l'annonce d'un décès d'une personnalité publique qui occupe finalement l'espace disponible initialement consacré à la course, seront tout de même imposés à titre de revenus mobiliers tel que visé à l'article 17, §1^{er} 5° C.I.R.92.¹⁵⁴ En outre, le législateur stipule que l'utilisation effective doit se faire « conformément aux usages de la profession ». Certains de ces usages peuvent conduire à

¹⁴⁹ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 182.

¹⁵⁰ C.I.R.92, art. 17, §1^{er}, 5°, al. 1, -3.

¹⁵¹ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁵² P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 57.

¹⁵³ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁵⁴ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 834.

légitimer qu'une exploitation des droits cédés n'ait pas, ou que partiellement, été opérée.¹⁵⁵ Par exemple, le magazine pourrait avoir décidé de publier non pas l'ensemble des photos prises lors de la course cycliste mais seulement une partie. Ce choix éditorial s'inscrit parfaitement dans les usages du métier et ne conduit donc logiquement pas à l'exclusion des revenus issus de la cession de droits d'auteur sur les photos non-utilisées du régime fiscal des droits d'auteur.¹⁵⁶

Dans l'hypothèse où l'exploitation ou l'utilisation effective n'était pas la cause de la cession ou de l'octroi de licence des droits d'auteur, les revenus issus de cette transaction ne pourront pas bénéficier du régime fiscal avantageux.¹⁵⁷ Cela pourra être le cas si un tableau est vendu et qu'une partie du prix de vente est reversée à titre de revenus de droits d'auteur uniquement pour des motifs fiscaux et non parce que par exemple le vendeur souhaite l'exposer publiquement.¹⁵⁸

Toutefois, encore une fois, il apparaît que cette condition était déjà implicite sous l'ancien article 17, §1^{er}, 5^o C.I.R.92.¹⁵⁹ L'article XI.167, §1^{er}, al.5 C.D.E. qui exigeait déjà que le bénéficiaire des droits d'auteur cédés ou donnés en licence exploite l'œuvre conformément aux usages de la profession. L'article XI.205, § 3, al. 4 C.D.E. stipule une obligation similaire pour le contribuable a qui ont été cédés ou donnés en licence des droits voisins. En outre, l'administration fiscale et le SDA exigeaient déjà avant la réforme qu'une exploitation effective ait lieu pour appliquer le régime.¹⁶⁰

§ 2. Le champ d'application personnel : bénéficiaire du régime (Art 17, §1er, 5°, -4 et -5 C.I.R.92)

Pour bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur, les bénéficiaires de revenus de droits d'auteur doivent désormais détenir une attestation des arts ou, à défaut, doivent pouvoir démontrer que leurs droits d'auteur ont été cédés ou donnés en licence aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique ou de reproduction.¹⁶¹

A. Catégorie 1 : Titulaire originaire de droit d'auteur détenant une attestation du travail des arts

La première possibilité est que « *le titulaire originaire dispose d'une attestation de travail des arts tel que visé à l'article 7 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*

¹⁵⁵ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁵⁶ SPRINGAEL, B. et VANPETEG, C., *op. cit.*, p. 1 à 8.

¹⁵⁷ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁵⁸ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 833.

¹⁵⁹ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁶⁰ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 56 et 57.

¹⁶¹ C.I.R.92, art. 17, §1^{er}, 5^o, al. 1, -3 et -4.

*dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par un autre État membre de l'Espace économique européen ».*¹⁶²

Cette première catégorie est réservée aux titulaires originaires de droits d'auteur et exclut les héritiers et légataires et ce, même si le titulaire originaire bénéficiait d'une attestation des arts.¹⁶³

L'attestation de travailleurs des arts est un instrument du droit de la sécurité sociale.¹⁶⁴ Toute personne physique souhaitant l'obtenir peut introduire une demande auprès de la Commission du travail des arts. Celle-ci sera délivrée si le contribuable démontre une pratique professionnelle d'une activité artistique.¹⁶⁵ La Commission va avoir égard aux revenus perçus par le biais de l'activité et au temps qui y est consacré par le contribuable pour établir le caractère professionnel ou non de l'activité artistique. Celle-ci doit permettre de répondre aux besoins vitaux de la personne.¹⁶⁶

B. Catégorie 2 : Titulaire des droits cédant ses droits à un tiers en vue d'une communication au public ou d'une reproduction

À défaut de détenir une attestation de travailleur des arts, le régime s'appliquera à la condition que « *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* »¹⁶⁷.

1. Cession à un tiers

Tout d'abord le législateur stipule que la cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur doit se faire au profit d'un tiers, c'est-à-dire à une personne physique ou morale autre que le titulaire originaire des droits d'auteur ou droits voisins soit l'auteur ou l'artiste-interprète, ses héritiers et légataires. Constitueront par exemple des tiers, les producteurs, les éditeurs ou encore les musées.¹⁶⁸ Anne Rayet estime, à juste titre, qu'en réalité une cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur est toujours réalisée au profit d'un tiers et qu'il n'est pas possible de céder ou concéder des droits à soi-même. Cette précision ne restreint par conséquent en rien le champ d'application du régime.¹⁶⁹ Aucune restriction n'est mise en place par le régime quant à la partie adverse de l'opération de transfert de droits d'auteurs. Le bénéficiaire de droits d'auteur peut tant être une personne morale que physique et peut se trouver tant en Belgique

¹⁶² C.I.R.92, art. 17, §1^{er}, 5°, al. 1, -4.

¹⁶³ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 72.

¹⁶⁴ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », op. cit., p. 27.

¹⁶⁵ C. BROUCKE, op. cit., p. 32.

¹⁶⁶ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 71 et 72.

¹⁶⁷ C.I.R.92, art. 17, §1^{er}, 5°, al. 1, -5.

¹⁶⁸ B. SPINGAEL, op. cit., p. 835.

¹⁶⁹ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », op. cit., p. 171.

qu'à l'étranger. Ceci permet notamment aux auteurs de bénéficier du régime fiscal avantageux lorsqu'il cède ou octroie en licence des droits d'auteur au profit de d'une société dont ils sont actionnaires ou dirigeants.¹⁷⁰ Le SDA a déjà confirmé que les revenus de droits d'auteur issus de la cession ou de l'octroi de licence de droits d'auteur d'un dirigeant d'entreprise à sa propre entreprise était compris dans le champ d'application d'un nouvel article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92.¹⁷¹

2. Communication au public ou reproduction

Ensuite, le législateur stipule que la cession ou l'octroi d'une licence doit être réalisé à des fins de communication au public ou de reproduction. Les travaux préparatoires renvoient à l'interprétation donnée par la Cour de justice de l'Union européenne pour les deux notions.¹⁷²

« Selon la Cour de justice, la notion de "communication au public" associe deux éléments cumulatifs, à savoir un "acte de communication" d'une œuvre et la communication de cette dernière à un "public" »¹⁷³. La notion d'acte de communication est interprétée de manière large par la Cour de justice.¹⁷⁴ L'acte peut prendre des formes différentes (écrite, sonore...), être effectué sur différents supports (matériel, numérique...) et utiliser des modes de transmission divers (télévisuel, théâtral, par réseau informatique...)¹⁷⁵. Deuxièmement, « la notion de "public" vise un nombre indéterminé de destinataires potentiels et implique, par ailleurs, un nombre de personnes assez important »¹⁷⁶. Le caractère indéterminé suppose que l'œuvre soit rendue perceptible « de toute manière appropriée à des "personnes en général", par opposition à des personnes déterminées appartenant à un groupe privé »¹⁷⁷.

Quant à la notion de droit de reproduction, celle-ci bénéficie également d'une interprétation large et « vise tout acte de fixation de l'œuvre qu'il soit matériel ou intellectuel »¹⁷⁸. À titre d'exemple, éditer un livre, prendre en photo une œuvre, mettre en mémoire un programme

¹⁷⁰ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 21.

¹⁷¹ M. OST et L. DE VRIESE, « De eerste tendensen in de nieuwe rulingpraktijk over auteursrechten », *Fisc. Act.*, n°1, 2025, p. 1.

¹⁷² Exposé des motifs précité, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n°3015/001, p. 65.

¹⁷³ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁷⁴ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 75.

¹⁷⁵ N. WELLEMAN, *op. cit.*, p. 114.

¹⁷⁶ C.J., arrêt *Reha Training Gesellschaft für Sport- und Unfallrehabilitation mbH c. Gesellschaft für musikalische Aufführungs- und mechanische Vervielfältigungsrechte eV (GEMA)*, 31 mai 2016, C-117/15, EU:C:2016:379, point 41.

¹⁷⁷ C.J., arrêt *Reha Training Gesellschaft für Sport- und Unfallrehabilitation mbH c. Gesellschaft für musikalische Aufführungs- und mechanische Vervielfältigungsrechte eV (GEMA)*, 31 mai 2016, C-117/15, EU:C:2016:379, point 42.

¹⁷⁸ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 185.

d'ordinateur,¹⁷⁹ télécharger un texte ou une image sur ordinateur constituent des actes de reproduction¹⁸⁰.

Dans les travaux préparatoires, la notion de « reproduction » est présentée comme comprise dans la notion de « communication au public ». En outre, le ministre des Finances a déclaré que l'ajout de cette nouvelle condition, a pour conséquence que le régime est réservé aux situations où un grand public pourrait bénéficier des œuvres cédées ou données en licence dans le rapport de première lecture.¹⁸¹

Cette interprétation est critiquée par la doctrine. Celle-ci explique que le droit de reproduction est un concept autonome distinct du droit à la communication au public et que celui-ci n'exige aucune publicité ou public.¹⁸² Le législateur ne réserve de ce fait pas, comme l'a affirmé le ministre des Finances, le régime fiscal aux revenus perçus pour la cession ou l'octroi d'une licence de droits patrimoniaux d'une œuvre destinée à bénéficier à un grand public. Il suffirait que l'œuvre soit réalisée par les parties avec l'intention que cette œuvre soit reproduite.¹⁸³ Eu égard à l'interprétation large des notions de « communication au public » et de « reproduction », il devrait être aisé pour une personne percevant des revenus de droits d'auteur de prouver qu'elle peut bénéficier du régime.¹⁸⁴ La doctrine ne comprend dès lors pas la plus-value de l'ajout de cette 5^{ème} condition, étant donné que cette dernière ne semble limiter en rien le champ d'application du régime fiscal des droits d'auteur.¹⁸⁵ En outre, le -3 de l'article 17, §1^{er}, 5°, al.1 C.I.R.92 exige que la cause de la cession ou l'octroi de licence de droits d'auteur soit l'exploitation ou l'utilisation effective desdits droits. Or, le droit de reproduction et de communication au public sont des modes d'exploitation de l'œuvre. Ainsi, le -5 ne constitue en réalité qu'une répétition du -3 de l'article 17, §1^{er}, 5°, al.1 C.I.R.92.¹⁸⁶

Cependant, dans ses récentes décisions anticipées, le SDA renvoie à l'interprétation donnée par le ministre des Finances et requiert que les œuvres soient destinées à être diffusées à un large public pour que la condition de l'article 17, §1^{er}, 5°, al.1, -5 C.I.R.92 soit remplie.¹⁸⁷ Celle-ci a

¹⁷⁹ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *ibidem*, p. 185

¹⁸⁰ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 77 à 79.

¹⁸¹ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁸² P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 77 à 79.

¹⁸³ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁸⁴ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 835. ; B. SPRINGAEL, et C. VANPETEG, *op. cit.*, p. 1 à 8. ;

¹⁸⁵ B. SPINGAEL, *ibidem*, p. 835. ; P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 74.

¹⁸⁶ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁸⁷ Décision anticipée n°2025.0207 du 10 juin 2025, disponible sur www.jura.be, point 44 et 45. ; Décision anticipée n°2025.0304 du 10 juin 2025, disponible sur www.jura.be, point 35 et 36 ; Décision anticipée n°2025.0297 du 27 mai 2025, disponible sur www.jura.be, point 38 et 39. ; Décision anticipée n°2025.0150 du 15 avril 2025, disponible sur www.jura.be, point 28 et 29.

déjà accepté qu'une œuvre était destinée à être diffusée à un large public lorsqu'elle était par exemple destinée à être mise sur le site web d'une entreprise, à être diffusée sur des plateformes tel que YouTube ou LinkedIn, à être publiée dans revue spécialisée, à être diffusée parmi des clients et leurs publics ou encore à être exposé dans un espace public. Celle-ci a également admis que la diffusion d'une œuvre à 15 à 200 personnes participant à une formation professionnelle était réalisée à un public assez large. Dans toutes ses décisions, le SDA considère que la condition de communication au public a été remplie. En effet, si le SDA mentionne dans ses décisions l'article 17, §1^{er}, 5°, al.1, -5 C.I.R.92 qui stipule que la cession ou l'octroi de licence doit être réalisée à des fins de communication au public ou de reproduction, celle-ci n'a encore jamais expressément admis que la reproduction d'une œuvre était suffisante pour remplir la condition de l'article 17, §1^{er}, 5°, al.1, -5 C.I.R.92 bien que le texte de loi semble indiquer l'inverse.¹⁸⁸ Le débat quant à l'interprétation à donner à la condition de l'article 17, §1^{er}, 5°, al.1, -5 C.I.R.92 n'apparaît par conséquent pas clos.¹⁸⁹

Or, celui-ci a un impact majeur pour les contribuables. Par exemple, dans le cadre des travaux préparatoires, le ministre des Finances a laissé entendre que les architectes ne pourraient plus bénéficier du régime à la suite de l'ajout de la condition de l'article 17, §1^{er}, 5°, al.1, -5 C.I.R.92 étant donné que le régime est alors réservé aux situations où un grand public pourrait bénéficier des œuvres cédées ou données en licence.¹⁹⁰ En revanche, si la reproduction de l'œuvre est admise comme suffisante, les architectes devraient pouvoir continuer à bénéficier du régime. En effet, même si un bureau d'architecture ne publie pas les projets et les dessins dont il acquiert les droits, celui-ci va dans tous les cas les reproduire.¹⁹¹

Il peut être noté que le SDA lie explicitement la condition de communication au public et de reproduction (Art. 17, §1^{er}, 5°, al.1, -5 C.I.R.92) avec la condition d'exploitation effective des droits cédés (Art. 17, §1^{er}, 5°, al.1, -3 C.I.R.92).¹⁹² Celle-ci reconnaît le lien existant entre les deux conditions.

§ 3. Revenus perçus par le biais d'une société ou un organisme de gestion

L'alinéa 2 de l'article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 stipule dorénavant explicitement que les revenus perçus par le titulaire des droits, les légataires ou les héritiers par le biais d'un organisme de gestion bénéficient du régime fiscal des droits d'auteur. Les organismes de gestion sont des

¹⁸⁸ M. OST et L. DE VRIESE, *op. cit.*, p. 3.

¹⁸⁹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 83.

¹⁹⁰ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 184.

¹⁹¹ B. SPRINGAEL et C. VANPETEG, *op. cit.*, p. 1 à 8.

¹⁹² M. OST et L. DE VRIESE, *op. cit.*, p. 2.

entités qui gèrent les droits d’auteur ou droits voisins au nom et pour l’intérêt des détenteurs desdits droits tel que la Sabam pour les auteurs, compositeurs et éditeurs, Playright pour les droits voisins des artistes-interprètes ou encore Reprobel, Assucopie et Auvibel pour les licences obligatoires.¹⁹³

§ 4. Règle transitoire

Enfin, il peut être précisé que le législateur a prévu une règle transitoire qui a permis aux contribuables dont les revenus de droits d’auteur ne relevaient plus du nouvel article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 de continuer à bénéficier du régime pour ces revenus lors de l’exercice d’imposition 2024. En revanche, le plafond de 37 500 euros (à indexer) et le plafond des différentes tranches de frais forfaitaires furent réduits de moitié.¹⁹⁴

Section 3. Revenu net, taux d’imposition et précompte mobilier

Aucune modification n’a été opérée par la réforme au niveau du taux d’imposition, de la retenue par précompte mobilier et des frais forfaitaires. Les revenus de droits d’auteur sont toujours imposés à un taux de 15% par retenue du précompte mobilier. Si les revenus dépassent le plafond de 37 500 euros (à indexer) de l’article 37, al.1 C.I.R.92, le taux au précompte mobilier passe de 15% à 30%. Cette augmentation a toujours lieu sans avoir égard au fait que les revenus de droits d’auteur dépassant le plafond de 37 500 euros (à indexer) soient imposés à titre de revenus mobiliers ou professionnels.¹⁹⁵ Pour rappel, le taux de 15% est appliqué sur le revenu net après déduction des frais réels ou frais forfaitaires.¹⁹⁶ Pour l’exercice d’imposition 2025, les frais forfaitaires sont de 50% sur la première tranche de 19 480 euros et de 25% pour la tranche de 19 480 à 38 970 euros.¹⁹⁷ Le législateur n’a pas modifié l’article 3 C.I.R.92 ou les articles relatifs aux frais forfaitaires des revenus de droits d’auteur afin de terminer le débat relatif à la possibilité ou non pour les revenus de droit d’auteur dépassant 38 970 euros (exercice d’imposition 2025), de pouvoir appliquer le frais forfaitaire général de 15% (*cf. supra*, Partie I, Chapitre 3, Section 2, §2).¹⁹⁸

¹⁹³ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 833.

¹⁹⁴ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 187.

¹⁹⁵ C. COUDRON, M. VEKEMAN et A. VAN DER MAST, « assiette de l’impôt, revenus des biens mobiliers », *Tibergien. Manuel de droit fiscal*, A. Tiberghien (dir.), Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 161.

¹⁹⁶ N. WELLEMANS, *op. cit.*, p. 115 et 116.

¹⁹⁷ Arrêté royal du 27 août 1993, précité, art. 4. ; Avis relatif à l’indexation automatique en matière d’impôts sur les revenus - Exercice d’imposition 2025, *M.B.*, 23 février 2024, point F.

¹⁹⁸ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 3.

Section 4. Plafonds du régime

L'article 37, al.1 C.I.R.92 n'a pas été modifié par la réforme de 2022 de sorte que les revenus mobiliers et immobiliers sont requalifiés en revenus professionnels lorsque les biens productifs de ces revenus sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.¹⁹⁹ Cependant, l'article 37, al. 2 C.I.R.92 a été profondément modifié. Si celui-ci stipule toujours que les revenus de droits d'auteur sont en principe exemptés de la requalification en revenus professionnels, ce sont dorénavant plus un mais trois plafonds qui limitent cette règle dérogatoire.²⁰⁰

§ 1. La notion d'affectation à l'exercice d'activité professionnelle

Pour mémoire, l'interprétation à donner à la notion « d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle » était source de débat entre l'administration fiscale et la doctrine. L'administration fiscale considérait que tout lien entre les revenus issus de la concession et cession de droits d'auteur et l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus permettait de conclure à ce que la condition d'application de l'article 37, al. 1 C.I.R.92 soit remplie. Tandis que la doctrine soutenait que les droits d'auteur, avoirs productifs de ces revenus devaient être utilisés comme moyen de production par l'auteur pour pouvoir être considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable.²⁰¹

Par un arrêt du 17 novembre 2017, la Cour de cassation écarta l'interprétation de l'administration fiscale et sa théorie du lien.²⁰² Cette jurisprudence fut confirmée dans deux arrêts subséquents du 20 septembre 2018 et 17 janvier 2022.²⁰³ Les enseignements de ces trois arrêts de la Cour de cassation peuvent être résumés comme suit : « *Ni le fait que ces revenus aient été recueillis “dans le cadre de l'activité professionnelle” de l'auteur (1er arrêt), ni le fait que l'auteur exerçait bien une activité professionnelle de création (2e arrêt), ni encore qu'il y avait un lien entre les revenus de droits d'auteur et la profession d'auteur d'œuvres audiovisuelles (3e arrêt), ne suffisait dès lors à rendre lesdits revenus – d'origine mobilière – (fiscalement) professionnels.* »²⁰⁴. Les droits d'auteur « *doivent être un moyen de production avec lequel le contribuable exerce son activité professionnelle pour que l'on puisse*

¹⁹⁹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *ibidem*, p. 85 et 86.

²⁰⁰ A. RAYET, « La condition de requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels. Ou comment éviter les raccourcis trompeurs et les raisonnements simplistes... », *R.G.F.C.P.*, 2024, n°1, p. 18 et 21.

²⁰¹ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 168 à 172.

²⁰² S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *ibidem*, p. 172. ; Cass. (1^{er} ch.), 10 novembre 2017, RG F.14.0076.F, F.14.0079.F, disponible sur www.jura.be

²⁰³ A. RAYET, « La condition de requalification... », *op. cit.*, p. 19. ; Cass. (3^e ch.), 17 janvier 2022, RG F.18.0011.F, disponible sur www.jura.be ; Cass. (1^{er} ch.), 20 septembre 2018, *Cour. fisc.*, 2018, p. 1172.

²⁰⁴ A. RAYET, « La condition de requalification... », *ibidem*, p. 20.

effectivement en taxer les revenus en tant que revenus professionnels »²⁰⁵. Cette jurisprudence de la Cour de cassation est aujourd'hui établie et appliquée au sein de l'ensemble des Cours et Tribunaux pour les revenus de droits d'auteur tel que visé à l'article 17, §1^{er}, 5^o C.I.R.92.²⁰⁶

Certains auteurs doctrinaux considèrent que les revenus de droits d'auteur visés à l'article 17, §1^{er}, 5^o, C.I.R.92. ne peuvent en réalité jamais être requalifiés en revenus professionnels étant donné que, dès qu'un auteur cède ou concède ses droits patrimoniaux à un tiers, c'est ce tiers qui exploite ces droits.²⁰⁷ L'auteur n'utilise, dès lors, pas ses droits comme outil de production de sa propre activité professionnelle mais affectera en réalité ses droits à l'activité professionnelle de ce tiers.²⁰⁸ C'est ce tiers qui affecte ces droits comme de moyens de production pour son activité professionnelle et non l'auteur.²⁰⁹

Cependant, l'administration fiscale estime qu'une telle interprétation de la condition de requalification de l'article 37, al.1 C.I.R.92 pour les revenus de droits d'auteur vide la disposition de tout intérêt.²¹⁰ Malgré les arrêts de la Cour de cassation, une interprétation unanime de la notion « d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle » n'est toujours pas d'actualité.

Ainsi, il peut être regretté que le législateur n'ait pas profité de la réforme pour clarifier la notion « d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle » afin de définitivement clore tout débat possible autour de cette notion, ni ne mentionne au sein des travaux préparatoires les arrêts de la Cour de cassation autour de la notion.²¹¹ Ceci est particulièrement regrettable eu égard à l'importance d'une interprétation claire de ces termes, ceux-ci conditionnant la requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels et l'application des trois plafonds de l'article 37, al.2 C.I.R.92.²¹²

Il peut être noté que dans le cadre des travaux préparatoires de la loi-programme du 26 décembre 2022, le ministre de Finances a admis que les revenus perçus par l'intermédiaire d'une société de gestion de droit ne sont jamais concernés par les trois plafonds de l'article 37,

²⁰⁵ C. COUDRON, M. VEKEMAN, et A. VAN DER MAST, *op. cit.*, p. 159.

²⁰⁶ A. RAYET, « La condition de requalification... », *op. cit.*, p. 20.

²⁰⁷ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 92.

²⁰⁸ A. RAYET, « La condition de requalification... », *op. cit.*, p. 18 et 19.

²⁰⁹ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, *op. cit.*, p. 185.

²¹⁰ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 92.

²¹¹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *ibidem*, p. 85 et 86.

²¹² A. RAYET, « La condition de requalification... », *op. cit.*, p. 21.

al.2 C.I.R.92 étant donné que les avoirs productifs de ces revenus ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de leur bénéficiaire.²¹³

§ 2. Plafond relatif : ratio de 30%

Dorénavant, l'article 37, al.2, -1 C.I.R.92 stipule que lorsqu'une cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur est accompagnée d'une prestation²¹⁴, les revenus perçus en contrepartie de la cession ou l'octroi de droits d'auteur sont imposés à titre de revenus mobiliers tel que visé par l'article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 que dans la mesure où ils ne dépassent pas 30% de la rémunération totale des revenus²¹⁵. Par exemple, imaginons qu'un artiste perçoive chaque année un total 75 000 euros de la part d'une entreprise d'une part pour la cession de ses droits d'auteurs et d'autre part pour son travail de directeur artistique. Si la quote-part perçue pour la cession de droits d'auteur s'élève à 45 000 euros, par application du plafond relatif de l'article 37, al.2, -1 C.I.R.92, seuls 22 500 euros de ses 45 000 euros sont imposés à titre de revenus de droits d'auteur et l'excédent à titre de revenus professionnels.²¹⁶

Le législateur a souhaité intégrer dans la loi la pratique mise en place par le SDA sur la ventilation qui peut être opérée entre le pourcentage de rémunération octroyé pour la cession ou concession de droits d'auteur et celui attribué pour rémunérer la prestation fournie.²¹⁷ Par ce biais, celui-ci souhaitait mettre un terme aux débats autour de la question de la quotité de rémunération pouvant être déclarée par le contribuable comme constituant la contrepartie de la cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur.²¹⁸

Toutefois, le fait que la quotité attribuée en contrepartie du transfert de droits patrimoniaux soit en dessous de 30% ne signifie pas que cette quotité ne puisse pas être requalifiée de revenu professionnel par l'administration fiscale si elle ne correspond pas au prix du marché.²¹⁹ « *Le ratio de 30% est un plafond maximum et non une règle d'évaluation forfaitaire* »²²⁰. Dans ses décisions, le SDA a continué à adopter un raisonnement conforme aux lignes directrices qu'elle avait développée avant la loi-programme du 26 décembre 2022 pour déterminer la quotité pouvant être attribuée en contre partie de la cession ou l'octroi de licences de droits d'auteur

²¹³ A. RAYET, « La condition de requalification... », *ibidem*, p. 20 et 21.

²¹⁴ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *op. cit.*, p. 176.

²¹⁵ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 93 et 94

²¹⁶ Exposé des motifs précité, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n°3015/001, p. 66.

²¹⁷ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 838.

²¹⁸ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 47.

²¹⁹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 95.

²²⁰ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 838.

par les salariés, les indépendants et les dirigeants d'entreprise.²²¹ Ainsi, celle-ci estime toujours qu'au maximum 25% de l'enveloppe financière globale de la rémunération versée à un salarié peut être afférente à la cession de droits d'auteur. Ce plafond de 25% diminue en fonction du coefficient de créativité qui est déterminé en fonction du temps consacré par l'auteur aux activités créatives et non-créatives.²²² Le coefficient de créativité s'élève par conséquent à 100% uniquement dans l'hypothèse où l'auteur se consacre uniquement à des activités créatives.²²³ Dans une décision récente, le SDA a par exemple estimé que le coefficient de créativité s'élevait à 80% pour un designer.²²⁴ Finalement, pour déterminer la quotité de rémunération afférente à l'opération de transfert de droits d'auteur, le SDA multiplie la rémunération totale par le coefficient de créativité et le plafond de 25%. Ainsi, si un salarié perçoit une rémunération brute de 100 000 euros par an et que le SDA estime que son coefficient de créativité s'élève à 40%, un dixième de sa rémunération pourra être afférente à la cession de droits d'auteur ($100\,000 \times 40\% \times 25\% = 10\,000$ euros).²²⁵

Ce ratio de 30% « ne s'applique pas lorsque la rémunération pour la cession ou l'octroi d'une licence des droits d'auteur et des droits voisins est perçue ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale qui contient aussi une rémunération pour la prestation effectuée »²²⁶.

Il ne s'applique pas non plus en l'absence de prestation sous-jacente.²²⁷ La notion de « prestation » n'est pas définie par la loi. En revanche, le ministre des Finances a donné des indications quant à l'interprétation à octroyer à cette notion dans le rapport de première lecture. L'enseignement essentiel qui en ressort est que la cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur ne s'accompagne d'une prestation que lorsque l'auteur travaille sous l'autorité ou par ordre d'un tiers.²²⁸ C'est pourquoi, le SDA estime dans ses décisions que les salariés qui perçoivent des revenus de droits d'auteur dans le cadre de leur travail sont soumis au ratio de 30%.²²⁹ Deux décisions particulièrement intéressantes quant à l'application du ratio de 30% dans le cadre d'un contrat d'édition et des contrats passés avec les journalistes indépendants ont

²²¹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 114. ; Par exemple, voy. Décision anticipée n°2025.0139 du 25 mars 2025, disponible sur www.jura.be, point 40 et 41.

²²² P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 114.

²²³ S. WATELET, *La fiscalité du droit...*, op. cit., p. 184 à 186.

²²⁴ Décision anticipée n°2025.0207 du 10 juin 2025, disponible sur www.jura.be, point 13 et 23.

²²⁵ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p.116.

²²⁶ C.I.R.92, art. 37, §1^{er}, al. 3, -2.

²²⁷ B. SPINGAEL, op. cit., p. 839.

²²⁸ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 97 et 109.

²²⁹ M. OST et L. DE VRIESE, op. cit., p. 4.

été rendues par le SDA et sont analysées ultérieurement (*cf. infra*, Partie II, Chapitre 2, Section 2 et 3).

Enfin, la loi-programme du 26 décembre 2022 prévoit que le pourcentage de 30% est porté à 50% pour l'exercice d'imposition 2024 et à 40% pour l'exercice d'imposition 2025.²³⁰ Ce n'est qu'à l'issue de ces deux années transitoires, à partir de l'exercice d'imposition 2026, que s'appliquera le ratio de 30%.²³¹

§ 3. Plafond absolu de 37.500 euros

Comme sous le régime de 2008, il y a une présomption irréfragable que les revenus issus de la cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur sont imposés à titre de revenus de droits d'auteur jusqu'au plafond de 37 500 euros (à indexer)²³², s'élevant, après indexation, à 73 070 euros pour l'exercice d'imposition 2025²³³ et 75 360 euros pour l'exercice d'imposition 2026²³⁴.

§ 4. Moyenne de moins de 37.500 pour les revenus de la cession des droits auteurs des quatre périodes imposables précédentes

Le dernier plafond mis en place par l'article 37, al.2 C.I.R.92 établit que pour bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur, la moyenne des revenus bruts perçus pour la cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur des quatre périodes d'impositions antérieures ne doit pas dépasser 37 500 euros (à indexer). En cas de dépassement du plafond, le montant total des revenus de droits d'auteur de la période d'imposition concernée sera imposé à titre de revenus professionnels.²³⁵ C'est pourquoi, les travaux préparatoires indiquent que malgré l'ordre d'apparition de la loi, il faut procéder à la vérification du respect de ce plafond de la moyenne des quatre périodes imposables précédentes en premier lieu. Ensuite, il convient d'analyser le respect du plafond relatif du ratio de 30% et pour finir du plafond absolu de 37 500 euros (à indexer).²³⁶

Par exemple, un auteur a perçu des revenus bruts de droits d'auteur à hauteur de 100 000 euros, 70 000 euros, 60 000 euros et 65 000 euros entre 2020 et 2023. Pour l'exercice d'imposition

²³⁰ C.I.R.92, art. 551.

²³¹ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 841.

²³² B. SPINGAEL, *ibidem*, p. 838.

²³³ Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus - Exercice d'imposition 2025, *M.B.*, 23 février 2024, point B.

²³⁴ Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus - Exercice d'imposition 2026, *M.B.*, 21 janvier 2025, point B.

²³⁵ C. COUDRON, M. VEKEMAN, et A. VAN DER MAST, *op. cit.*, p. 161.

²³⁶ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 44.

2025 (revenus 2024), même s'il n'a perçu que 40 000 euros de revenus de droits d'auteur, ceux-ci ne pourront pas être imposés à titre de revenus mobiliers tel que visé à l'article 17, §1^{er}, 5^o C.I.R.92 étant donné que le revenu brut moyen de quatre périodes imposables précédents est de 73 500 euros ce qui dépasse le plafond de 73 070 euros applicable pour l'exercice d'imposition 2025.²³⁷

Toutefois, comme le souligne à juste titre monsieur Wouters, le rajout de ce troisième plafond pose question car il peut conduire dans certaines situations à priver un auteur ayant des revenus fluctuants du régime fiscal avantageux tandis qu'une personne ayant des revenus stables pourrait continuer à en bénéficier. Or, initialement l'insertion de ce troisième plafond avait justement pour objectif de réserver le régime au seuls revenus perçus de manière aléatoire et irrégulière. Pour prouver cela, monsieur Wouters prend l'exemple d'une personne qui gagne 70 000 euros chaque année entre 2021 et 2024 de revenus de droits d'auteur. Ce dernier aura une moyenne de revenus bruts pour les quatre périodes imposables antérieures en-dessous du plafond de 75 360 euros pour l'exercice 2026. Cette personne bénéficiera du régime fiscal de droits d'auteur pour ses revenus de droits d'auteur perçus pour l'exercice d'imposition 2026. En revanche, un auteur qui perçoit par exemple 160 000 euros en 2021, 80 000 euros en 2022, 40 000 euros en 2023 et 30 000 en 2024 de revenus de droits d'auteur aura une moyenne de 77 500 euros de revenus de droit. Pour l'exercice d'imposition 2026, l'ensemble de ses revenus de droits d'auteur seraient soumis au taux d'imposition progressif par tranches des revenus professionnels. Cette problématique provient du fait que ce troisième plafond ne prend en compte que la moyenne des revenus de droits d'auteur des quatre périodes imposables précédentes sans avoir égard au montant de revenus de droits d'auteur qui est perçu chaque année par l'auteur.²³⁸ Des auteurs subiront des conséquences négatives parce qu'ils ont obtenus pour leurs créations artistiques des hauts revenus pendant les périodes d'impositions antérieures sans jouir du même succès les années suivantes.²³⁹

Section 5. Mesure anti-abus (article 344, § 1 C.I.R.92)

Dans le cadre de l'analyse du régime fiscal, il convient maintenant de s'attarder sur une dernière disposition importante, l'article 344, §1^{er} du C.I.R.92. Cet article stipule qu'un ou plusieurs actes juridiques réalisant une ou plusieurs opérations n'est ou ne sont pas opposables à l'administration fiscale si celle-ci parvient à prouver que ces opérations constituent un abus

²³⁷ Exposé des motifs précité, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n°3015/001, p. 69.

²³⁸ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 104.

²³⁹ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 60.

fiscal.²⁴⁰ Un abus fiscal suppose la réunion de deux éléments, un élément objectif et un élément subjectif. Le contribuable doit avoir accompli un ou un ensemble d'actes juridiques qui le placent dans une situation contraire aux objectifs du législateur (élément objectif) et ce en vue d'obtenir un avantage fiscal (élément subjectif).²⁴¹ Si l'administration fiscale parvient à démontrer cela, le contribuable pourra tenter de se défendre en apportant la preuve que le choix d'un acte juridique repose sur d'autres motifs que celui de l'évitement de l'impôt sur les revenus.²⁴² À défaut, « *la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu.* »²⁴³.

Certains auteurs doctrinaux s'interrogeaient sur la possibilité d'appliquer la disposition générale anti-abus dans le cadre du régime fiscal des droits d'auteur. Ceux-ci estiment que les objectifs de la loi de 2008 et de 2022 étaient trop généraux et peu clairs alors que la Cour constitutionnelle conditionne le recours à l'article 344 § 1^{er} C.I.R.92 au fait que l'objectif de la loi soit très clair.²⁴⁴ Toutefois, les Cours et tribunaux ont jugé dans trois arrêts récents que le recours au régime fiscal des droits d'auteurs constituait un abus fiscal tel que visé à l'article 344, §1^{er} C.I.R.92.

La première décision fut rendue le 8 mars 2023 par le Cour d'appel de Liège et concernait un architecte, dirigeant unique de sa société d'architecture.²⁴⁵ Une partie de la rémunération qu'il se reversait par le biais de sa société constituait la contrepartie de la cession de ses droits d'auteur à sa société. Le montant de cette partie de rémunération était indexé chaque année afin d'être toujours égal au plafond de 37 5000 euros (à indexer). L'administration fiscale a considéré que cette opération était un abus fiscal et a estimé que les revenus perçus en contrepartie de la cession ou l'octroi de licences de droits d'auteur devaient être requalifié de rémunération de dirigeant d'entreprise.²⁴⁶ Dans le cadre son analyse, la Cour d'appel de Liège reconnu tout d'abord qu'en principe un architecte peut bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur tel que mis en place par la loi du 16 juillet 2008. Nonobstant, la Cour estime sur base

²⁴⁰ C.I.R.92, art. 344, §1^{er}, al. 1.

²⁴¹ L. KEMSEKE et T. GISQUIERE, « Un architecte conçoit une construction fiscale basée sur un régime favorable en matière de droits d'auteur mais la Cour d'appel de Liège fait s'effondrer la construction en question comme un château de cartes », notes sous Liège (9^e ch.), 8 mars 2023, *Cour. fisc.*, 2023, n°8, p. 197. ; Pour plus de détails voy. P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 167 à 179.

²⁴² P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, ibidem, p. 167.

²⁴³ C.I.R.92, art. 344, §1^{er}, al. 4.

²⁴⁴ L. KEMSEKE et T. GISQUIERE, op. cit., p. 199 et 200.

²⁴⁵ J. PICAUVET, « Actualités 2024 en matière d'impôt des personnes physiques », *le droit fiscal en Belgique*, éd. 2025, Limal, Anthémis, p. 12 et 13.

²⁴⁶ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 171.

des travaux préparatoires de la loi du 16 juillet 2008 que le recours au régime fiscal de droits d'auteur par le contribuable est contraire aux objectifs du législateur qui souhaitait mettre en place un traitement fiscal des revenus des artistes conforme à leur capacité contributive.²⁴⁷ « *L'intimé a ainsi conclu avec la société dont il gérant et l'associé unique, une convention lui procurant chaque année des revenus fixes significatifs, sans le moindre aléa ou risque d'interruption, situation bien loin de celle à laquelle le législateur entendait remédier lorsqu'il a modifié l'article 17 du CIR 1992.* »²⁴⁸. La Cour a estimé que le motif de sécurité juridique invoqué par le contribuable ne permet pas de conclure que l'utilisation du régime fiscal avait un autre objectif que l'évitement de l'impôt sur les revenus. La Cour a confirmé la position de l'administration fiscale : les revenus de cet architecte devaient être imposés à titre de rémunération de dirigeant d'entreprise.²⁴⁹

Dans deux arrêts du 26 septembre 2024, le tribunal de première instance de Liège adopta une position similaire à la Cour d'appel de Liège à l'égard d'un architecte dirigeant de sa société.²⁵⁰

En revanche, ces décisions ne signifient pas qu'il y a toujours un abus fiscal lorsque le régime fiscal de droits d'auteur est utilisé par contribuable dirigeant d'entreprise qui bénéficie déjà d'un revenu régulier.²⁵¹

Chapitre 2. Répercussions de la réforme sur trois secteurs professionnels

Dans le cadre de ce second chapitre, il sera procédé à l'analyse des répercussions de la réforme fiscale des droits d'auteur sur trois cas spécifiques à savoir le cas des auteurs de programmes informatiques, des auteurs liés par un contrat d'édition et enfin des journalistes indépendants. Ces trois exemples permettront d'illustrer les incertitudes et les potentielles complications qu'ont entraîné la réforme du régime fiscal des revenus de droits d'auteur. En outre, le SDA et la Cour constitutionnelle ont récemment rendus des décisions intéressantes pour chacun de ces secteurs professionnels.

Section 1. L'exclusion des programmes d'ordinateurs

De nombreuses professions du secteur des technologies de l'information (IT) avaient régulièrement recours à l'ancien régime fiscal des droits d'auteur tels que les programmeurs

²⁴⁷ L. KEMSEKE et T. GISQUIERE, *op. cit.*, p. 195.

²⁴⁸ Liège, (9^e ch.), 8 mars 2023, *A.M.*, 2023, p. 137, note J. Picavet.

²⁴⁹ L. KEMSEKE et T. GISQUIERE, *op. cit.*, p. 195 et 196.

²⁵⁰ J. PICAVER, « Actualités 2024... », *op. cit.*, p. 13. ; Civ. Liège, div. Liège (7^e ch.), 26 septembre 2024, n° 23/1699/A, disponible sur www.jura.be

²⁵¹ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 21.

informatiques ou les développeurs de logiciels. Cependant, à la suite de la réforme de la loi-programme du 26 décembre 2022, une incertitude est née au sein de ce secteur sur la question de savoir si les revenus de droits d'auteur issus de la cession ou l'octroi de licence sur des programmes d'ordinateurs rentrent toujours dans le champ d'application. Le nouvel article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 ne renvoie dorénavant plus qu'aux œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 C.D.E. et qu'au titre 5 du livre XI du C.D.E.. Or, les droits d'auteur sur les programmes sont légiférés au du titre 6 du livre XI du C.D.E.. Dès lors, s'est posé la question si ces derniers pouvaient toujours bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur.²⁵²

§ 1. Deux lectures possibles du nouvel article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92

De nombreux auteurs doctrinaux estimaient que le nouvel article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 n'excluait pas les programmes d'ordinateurs du champ d'application du régime.²⁵³ Ceci notamment eu égard au fait que l'article XI.294 C.D.E. assimile les programmes d'ordinateurs à des œuvres littéraires ou artistiques et que le titre 6 du livre XI du C.D.E. est un *lex specialis*. Le titre 5 du livre XI du C.D.E., la *lex generalis*, s'applique aux programmes d'ordinateurs pour les questions non-réglées spécifiquement par une disposition du titre 6. Néanmoins, une interprétation plus restrictive estimait que le nouvel article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 excluait bel et bien les programmes d'ordinateurs en renvoyant au seul titre 5 du livre XI du C.D.E..²⁵⁴ Cette interprétation est notamment motivée par le fait que le nouveau champ d'application du régime renvoie explicitement aux articles XI.165 et XI.205 C.D.E. de ce fait seuls ces articles peuvent être pris en compte ce qui écarte l'article XI.294 C.D.E. assimilant les programmes d'ordinateur à des œuvres littéraires ou artistiques.²⁵⁵

Cette deuxième interprétation qui était suggérée au sein des travaux préparatoires²⁵⁶ fut ultérieurement adoptée par le SDA²⁵⁷.

²⁵² S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Software in fiscalibus. Wat met computerprogramma's sinds de fiscale hervorming van auteursrechtinkomsten ? », *N.J.W.*, 2023, p. 726, 727, 730, 731 et 734.

²⁵³ Par exemple, voy. S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 182 et 184 ; S. GEIREGAT, et G. VANDENBOSSCHE, « Software in fiscalibus... », *op. cit.*, p. 722 à 735.

²⁵⁴ G. VANDENBOSSCHE, « Hervormd auteursrechtenregime niet ongrondwettig voor zover het computerprogramma's uitsluit » note sous C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, *N.J.W.*, 2025, p. 295.

²⁵⁵ S. GEIREGAT, et G. VANDENBOSSCHE, « Software in fiscalibus... », *op. cit.*, p. 734.

²⁵⁶ B. MARISCAL, « La Cour constitutionnelle valide l'exclusion des concepteurs de programmes informatiques du nouveau régime fiscal des droits d'auteur », note sous C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, *Indic soc.*, 2025, p. 37. ; Projet de loi-programme (Articles 1er et 2 et 100 à 133) Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en vue de supprimer la réduction sur les amortissements de capital pour l'habitation non propre, Rapport de la première lecture, *Doc. ch.* 2022-2023, n° 3015/014, p. 60.

²⁵⁷ Décision anticipée n° 2023.0659 du 3 octobre 2023, disponible sur fisconetplus.be ; S. WATELET, « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », disponible sur www.wolterskluwer.com, 2 novembre 2023.

Des développeurs de logiciels et certaines entreprises actives dans le secteur informatique considèrent que l'exclusion des programmes d'ordinateurs du champ d'application du régime fiscal les désavantage et entraîne une inégalité de traitement entre les auteurs de programme d'ordinateur et les auteurs d'une œuvre littéraire ou artistique. Ceux-ci ont, par conséquent, introduit un recours en annulation à l'encontre de l'article 100 de la loi-programme du 26 décembre 2022 devant la Cour constitutionnelle pour violation des articles 10, 11 et 172 de la Constitution.²⁵⁸

§ 2. Arrêt de la Cour constitutionnelle du 16 mai 2024

La Cour constitutionnelle a procédé à l'examen de l'article 100 de la loi-programme du 26 décembre 2022 en la confrontant aux différentes questions auxquelles doit résister une norme fiscale lorsqu'une différence de traitement entre des groupes de personnes est alléguée (*cf. infra*, Partie II, Chapitre 4, section 1).²⁵⁹

Tout d'abord, la Cour constitutionnelle confirme que les concepteurs de programmes d'ordinateur se trouvent dans une situation comparable à celle des auteurs d'œuvres littéraires ou artistiques²⁶⁰ et qu'une différence de traitement est opérée sur base d'un critère objectif à savoir la nature de l'œuvre protégée²⁶¹. Ensuite, la Cour constitutionnelle estime qu'en raison du pouvoir d'appréciation étendu du législateur fiscal, celui-ci peut raisonnablement présumer que les revenus des concepteurs de programmes d'ordinateurs ne sont pas touchés par un risque de précarité ou d'aléas et que ceux-ci ne sont pas perçus de manière irrégulière et aléatoire.²⁶² Dès lors, la Cour estime que la différence de traitement repose sur un critère pertinent pour réaliser les objectifs du législateur²⁶³ « à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques »²⁶⁴ et de « mettre un terme aux abus du régime fiscal des droits d'auteur »²⁶⁵. C'est pourquoi, sur base des travaux préparatoires, la Cour constitutionnelle estime, à l'issue de son analyse,

²⁵⁸ BREUVAL, S., « To be or not to be : le développeur de logiciels est-il (encore) considéré comme un auteur ? », note sous C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, *Cour. Fisc.*, 2024, p. 243.

²⁵⁹ V. SEPULCHRE, « Les principes constitutionnels belges de l'égalité et de la non-discrimination en matière fiscale », *Alabaster 1938-2013*, Liman, Anthémis, 2013, p. 261.

²⁶⁰ C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, B.5.2.

²⁶¹ C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, B.9.

²⁶² C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, B.6, B.9 à B.11.

²⁶³ C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, B.11.

²⁶⁴ C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, B.7.

²⁶⁵ C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, B.7.

qu'exclure les revenus issus de la cession ou de l'octroi de licence de droits d'auteur sur des programmes d'ordinateur du régime fiscal est raisonnablement justifié.²⁶⁶

§ 3. Retour des programmes d'ordinateur dans le champ d'application du régime

Cette décision de la Cour constitutionnelle fut critiquée par un grand nombre d'auteurs de la doctrine ainsi qu'assez logiquement par le secteur de l'IT.²⁶⁷ Finalement, le nouveau gouvernement a décidé de faire marche arrière et a déclaré au sein de son accord de coalition du 31 janvier 2025²⁶⁸ que « [l]e régime fiscal des droits d'auteur sera élargi afin de mettre fin à la discrimination existante entre les professions numériques (qui ne peuvent actuellement pas bénéficier de ce régime selon l'administration fiscale) et les autres professions. Les œuvres protégées en vertu du Livre XI, Titre 6, du Code de droit économique seront éligibles au régime fiscal des droits d'auteur. »²⁶⁹. Une volonté du gouvernement qui fut confirmée dans son accord estival du 21 juillet 2025. Le secteur de l'IT pourrait à nouveau bénéficier du régime fiscal dès 2026.²⁷⁰

Section 2. Le secteur de l'édition

À la suite de l'adoption du nouveau régime fiscal des droits d'auteurs, une incertitude est née sein du secteur de l'édition quant à l'application ou non du plafond relatif de l'article 37, al.2, -1 C.I.R.92 aux revenus perçus par des auteurs par le biais d'un contrat d'édition. Pour rappel, le plafond relatif s'applique uniquement lorsque la cession ou l'octroi de licences de droits d'auteur s'accompagne d'une prestation sous-jacente pour compte du cessionnaire.²⁷¹ Or, le terme « prestation sous-jacente » n'est pas défini dans la loi, ce qui avait été pourtant demandé par l'Association des éditeurs francophones de Belgique (ADEB) lors de la rédaction de la loi. comme me l'a expliqué Robert Sillen.²⁷² Dans les travaux préparatoires, le ministre des Finances avait expliqué qu'une cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur s'accompagne d'une prestation lorsque l'auteur travaille sous l'autorité ou par ordre d'un

²⁶⁶ G. VANDENBOSSCHE, *op. cit.*, p. 295.

²⁶⁷ J. PICALET, « Actualités 2024... », *op. cit.*, p. 12 ; Par exemple voy. P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 39 à 42 et 44 à 45. ; K. HELLINCKX, « Computerprogramma's uitgesloten van fiscaal gunstregime voor auteursrechtenvergoedingen », *T.F.R.*, 2024, p. 563 à 570. ; S. BREUVAL, *op. cit.*, p. 246. ; B. MARISCAL, *op. cit.*, p. 39.

²⁶⁸ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 45.

²⁶⁹ Accord de gouvernement du gouvernement fédéral Bart De Wever, « Accord de coalition fédérale 2025-2029 », disponible sur www.belgium.be, 31 janvier 2025, p. 44.

²⁷⁰ Forum For the Future, « Principales mesures de l'accord estival du gouvernement fédéral belge – Juillet 2025 », disponible sur <https://blog.oecbb.be>, 22 juillet 2025. ; X. « Accord estival 2025 : quelles sont les prochaines mesures envisagées pour les entreprises belges ? », disponible sur www.ucm.be, 22 juillet 2025.

²⁷¹ J. PICALET, « Actualités 2024... », *op. cit.*, p. 15.

²⁷² Interview de Robert Sillen, annexe n°2, p. 76.

tiers.²⁷³ Ainsi, celui-ci expliqua qu'un transfert de droit patrimonial ne s'accompagne, par exemple, pas de prestation sous-jacente lorsqu'un auteur écrit un livre et ne recherche qu'après l'avoir terminé un éditeur, afin de le publier. Les deux n'étant liés par aucun contrat lors de la rédaction du livre, l'auteur n'a pas écrit son livre à la suite d'une commande de son éditeur.²⁷⁴ Nonobstant, les pratiques du secteur de l'édition sont éloignées de cet exemple.²⁷⁵ C'est pourquoi, l'ADEB a introduit une demande auprès du SDA afin de savoir si un auteur qui conclut un contrat d'édition alors qu'il est encore en train de créer son œuvre est considéré comme travaillant sous l'autorité ou pour commande de l'éditeur. Le SDA rendu une première décision à ce propos, le 9 juillet 2024.²⁷⁶

Un contrat d'édition « *est un contrat par lequel l'Editeur s'engage, à l'égard de l'Auteur d'une œuvre protégée par le droit d'auteur, en vertu d'une cession ou de l'octroi d'une licence, moyennant le paiement à l'Auteur de la contrepartie convenue, à reproduire, après l'acceptation de l'œuvre par l'Editeur, dans un délai convenu, cette œuvre, intégralement ou partiellement, sous forme matérielle ou digitale et à la diffuser auprès d'un large public.* »²⁷⁷. Les auteurs visés dans cette définition sont le rédacteur d'un texte d'une œuvre littéraire tels qu'une bande dessinée ou un livre scientifique mais également le dessinateur, l'illustrateur ou le coloriste.²⁷⁸

En Belgique, ces auteurs sont rémunérés par les éditeurs uniquement pour la cession ou l'octroi d'une licence de revenus de droits d'auteur. C'est pourquoi, les éditeurs versent parfois, avant la publication des œuvres, des avances sur droit aux auteurs. En effet, imaginons un éditeur qui conclut un contrat avec un auteur, par exemple de bande dessinée alors que l'œuvre n'est qu'au stade de synopsis. Cet auteur devra encore consacrer des années à la création de sa bande dessinée sans percevoir aucun revenu de droit d'auteur. Pour palier ceci, les parties peuvent prévoir dans le contrat d'édition que l'éditeur verse des avances sur les revenus des droits d'auteur que l'auteur percevra ultérieurement. Une fois sa bande dessinée publiée l'auteur ne percevra des revenus des droits d'auteur que lorsque ceux-ci dépasseront les avances perçues avant l'exploitation de l'œuvre.²⁷⁹ Parmi les avances sur droit, une distinction doit être opérée entre les avances données sans ou avec acceptation de l'œuvre. Les avances perçues sans

²⁷³ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 97.

²⁷⁴ B. SPINGAEL, op. cit., p. 839.

²⁷⁵ S. WATELET, « Droits d'auteur : décisions anticipées récentes sur l'application du ratio 30/70 », disponible sur www.forumforthefuture.be, 29 octobre 2014.

²⁷⁶ J. PICAVET, « Actualités 2024... », op. cit., p. 16.

²⁷⁷ Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 11.

²⁷⁸ Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 4.

²⁷⁹ Interview de Robert Sillen, annexe n°2, p. 77.

acceptation de l'œuvre sont versées à la signature du contrat sans qu'aucune contrepartie matérielle tel qu'un storyboard ou des premières planches ne soit apporté par l'auteur. Au contraire, les avances de droit avec acceptation de l'œuvre supposent qu'une partie ou la totalité de l'œuvre ait déjà été acceptée par l'éditeur, par exemple un scénario.²⁸⁰ En outre, dès lors qu'aucune rémunération n'est versée à l'auteur de la part de l'éditeur pour le temps de travail consacré à la création de son œuvre, il est aisé de comprendre que l'application du ratio de 30% aurait un impact financier majeur pour les auteurs travaillant sous contrat d'édition.²⁸¹

Dans sa décision, le SDA a finalement conclu que les montants, y compris les avances après acceptation de l'œuvre par l'éditeur, versés par un éditeur à un auteur dans le cadre d'un contrat d'édition sont des revenus mobiliers au sens de l'article 17, §1^{er}, al.1, 5^o C.I.R.92.²⁸² Cette décision a été donnée par le SDA après analyse de la relation auteur-éditeur et de leurs obligations respectives dans le cadre d'un contrat d'édition.²⁸³ Le SDA remarque que « *le contrat d'édition ou un contrat en présentant les caractéristiques essentielles est caractérisé par la liberté de l'Auteur, pas seulement par rapport à l'organisation de son travail mais surtout par rapport à l'acte de création de l'œuvre. L'Editeur ne peut contraindre l'Auteur à créer l'œuvre mais une fois que l'œuvre créée a été acceptée par l'Editeur, celui-ci a l'obligation de l'exploiter. A défaut, l'Auteur peut récupérer l'ensemble des droits qu'il avait cédés à l'Editeur.* »²⁸⁴. Le fait de prévoir des échéances quant à la remise et l'avancement de l'œuvre ne conduit pas à conclure que le contrat d'édition est un contrat de commande.²⁸⁵ Au niveau de la rémunération, le SDA constate qu'elle est proportionnelle et en lien avec l'exploitation de l'œuvre étant donné que l'auteur ne la perçoit qu'une fois l'œuvre acceptée ou exploitée par l'éditeur. Ceci est vrai selon le SDA même si les parties prévoient un minimum garanti ou forfaitaire. Pour toutes ces raisons, le SDA estime que le contrat d'édition se distingue du contrat de commande et de travail étant donné que les revenus sont perçus dans le cadre du contrat d'édition et non pas « sous l'autorité » et « pour le compte » de l'éditeur. Par conséquent, il n'y a pas, dans le cadre d'un contrat d'édition, de prestation sous-jacente.²⁸⁶

²⁸⁰ X., « Réforme du droit d'auteur : clarification », disponible sur www.abdil.be, 6 décembre 2024.

²⁸¹ S. WATELET, « Droits d'auteur : décisions anticipées récentes sur l'application du ratio 30/70 », disponible sur www.forumforthefuture.be, 29 octobre 2014.

²⁸² Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 41.

²⁸³ Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 2 à 14.

²⁸⁴ Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 38.

²⁸⁵ J. PICAUVET, « Actualités 2024... », *op. cit.*, p. 16.

²⁸⁶ Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 8, 12 et 39.

Le SDA avait déjà conclu à l'absence de prestation sous-jacente dans le cadre d'un contrat d'édition conclu avec un auteur et coloriste de bande dessinée dans une décision du 18 novembre 2023. Selon le SDA, un contrat d'édition a pour objet l'édition et la commercialisation d'une bande dessinée et ne constitue pas un contrat de commande d'une œuvre littéraire.²⁸⁷ La rémunération n'est pas fixée étant donné qu'elle constitue la contrepartie de la cession de droits d'auteur et est calculée sur base d'un pourcentage du nombre d'albums vendus multipliés par le prix de vente. Ceci permet de conclure encore une fois, qu'il n'y a pas de prestation de l'auteur.²⁸⁸ En outre, le SDA précise que « *[l]es contraintes "pratiques" de l'édition de bandes dessinées qui imposent de convenir d'un format, d'un nombre de pages, de fixer un délai,... n'ont pas pour conséquences qu'une prestation de services serait rendue par l'auteur à l'éditeur. L'Auteur n'est en effet pas soumis aux ordres et directives de l'éditeur et conserve sa totale liberté de création.* »²⁸⁹.

En revanche, le SDA ne s'est pas encore prononcé sur les avances avant acceptation de l'œuvre versées à un auteur par son éditeur. Leur sort demeure incertain à ce jour.²⁹⁰

Section 3. Les journalistes indépendants

Les journalistes sont des auteurs percevant des revenus pour leur prestation de travail mais aussi pour la cession et la concession de droits d'auteur.²⁹¹ Comme de nombreux professionnels, ceux-ci ont, suite à l'introduction d'un régime fiscal propre aux revenus de droits d'auteur commencé à opérer une ventilation entre leurs deux revenus.²⁹² En Belgique, la majorité travaille sous le statut de salarié mais un journaliste sur cinq a un statut d'indépendant.²⁹³ Après des années de négociation pour obtenir une clarification quant à l'application du régime pour les journalistes indépendants, le SDA a admis, en 2017, que 50% de la rémunération octroyée aux journalistes indépendants par des entreprises du secteur des médias pouvait être afférente à la cession ou l'octroi de licence de droits d'auteur sur leurs œuvres.²⁹⁴ Toutefois, l'introduction

²⁸⁷ J. PICAUVET, « Actualités 2024... », *op. cit.*, p. 16.

²⁸⁸ Décision anticipée n°2023.0799 du 18 novembre 2023, disponible sur fisconetplus.be, point 30 à 32.

²⁸⁹ Décision anticipée n°2023.0799 du 18 novembre 2023, disponible sur fisconetplus.be, point 34.

²⁹⁰ Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 15.

²⁹¹ X., « L'AJP, la SAJ et la VVJ s'inquiètent des projets de révision de la fiscalité des droits d'auteur », disponible sur www.ajp.be, 19 juillet 2022.

²⁹² X. « Les droits d'auteur », disponible sur www.ajp.be, *s.d.*, consulté le 1er juillet 2025.

²⁹³ M. CHAMUT, J.-F. DUMONT et M. SIMONIS, *Le guide du pigiste : être un journaliste indépendant en Belgique*, 4e éd., Bruxelles, Association des journalistes professionnels (AJP), 2015, p. 9 à 11 et 14 à 15.

²⁹⁴ Décision anticipée n° 2017.154 du 4 avril 2017, disponible sur fisconetplus.be ; J. VAN DYCK, « En français aussi, une DA sur les 'premières exploitations' et sur les 'autres' », note sous décision anticipée n° 2024.0329, 18 juin 2024 et décision anticipée n° 2024.0302, 11 juin 2024, *Fiscologue*, n°1847, 2024, p. 5 ; J. VAN DYCK, « Journalistes free-lance : le SDA accepte 50 % de droits d'auteur », note sous décision anticipée n° 2017.154, 4 avril 2017, *Fiscologue*, n°1519, 2017, p. 5 à 7.

du plafond relatif limitant à 30% de la rémunération totale le bénéfice du régime de droits d’auteur par la réforme de 2022 a rendu caduque la décision du 4 avril 2017.²⁹⁵ Or, cette décision était cruciale pour la survie des journalistes indépendants dont la profession est déjà fortement précarisée. En effet, 60% des journalistes indépendants facturent moins de 2000 euros bruts par mois.²⁹⁶ Ceux-ci sont dans une situation économique et sociale plus délicate que leurs confrères car ils ont une plus faible marge de négociation avec les médias qui les emploient et une moins grande sécurité d’emploi.²⁹⁷

Pour pallier cette situation, les journalistes indépendants et les éditeurs de presse ont argumenté devant le SDA qu’une distinction devait être opérée entre les revenus issus de la première exploitation de l’œuvre journalistique et les autres exploitations. Seule la première exploitation serait, selon ces derniers, liée à la prestation du journaliste indépendant et par conséquent seuls les revenus afférents à cette première exploitation devraient se voir appliquer le ratio de 30%. Dans la pratique, une œuvre journalistique sera en premier lieu exploitée par l’éditeur de presse, par exemple via sa publication sur son site internet mais son exploitation ne s’arrêtera pas là. Celle-ci sera souvent par la suite publiée au sein du journal papier de l’éditeur, diffusée via podcast ou encore repris sur le site web d’autres journaux.²⁹⁸

Les collaborateurs indépendants du secteur médiatique ont réussi à obtenir la reconnaissance de cette distinction de la part du SDA dans deux décisions en 2024.²⁹⁹ Le SDA a ainsi reconnu que « *[s]eule la première reproduction d'une œuvre (photo, article, podcast, vidéo, etc.) sur le premier support (la première exploitation) est liée à la prestation de création de l'œuvre. Toutes les autres reproductions ou communications au public (notamment les reproductions sur d'autres plateformes, dans d'autres magazines, sur d'autres supports, ou par d'autres sociétés du groupe via des sous-licences au sein du groupe d'édition) sont détachées de la prestation sous-jacente, dès lors que ces autres exploitations ne nécessitent plus aucune intervention de l'auteur et donc aucune autre prestation. (les autres exploitations). Ces autres exploitations ne tombent pas sous le couvert du plafond relatif.* »³⁰⁰.

²⁹⁵ J. VAN DYCK, « Décision anticipée novatrice pour les ‘freelances’ dans les médias », note sous décision anticipée n° 2024.0302, 11 juin 2024, *Fiscologue*, n°1843, 2024, p. 1 à 3.

²⁹⁶ G. WOELFE, « 100€ nets en moins : la réforme des droits d’auteur pénalisera les journalistes indépendants », disponible sur www.rtf.be, 23 novembre 2022.

²⁹⁷ M. CHAMUT, J.-F. DUMONT et M. SIMONIS, *op. cit.*, p. 9 à 11 et 14 à 15.

²⁹⁸ S. WATELET, « Droits d’auteur : décisions anticipées récentes sur l’application du ratio 30/70 », disponible sur www.forumforthefuture.be, 29 octobre 2014.

²⁹⁹ J. VAN DYCK, « En français aussi, une DA... », *op. cit.*, p. 5 à 7.

³⁰⁰ Décision anticipée n° 2024.0329 du 18 juin 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 20. ; Décision anticipée n° 2024.0302 du 11 juin 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 19.

Dans la décision du 18 juillet 2024, le SDA a accepté l'opération suivante. La rémunération totale attribuée au journaliste était de 1000 euros. La première partie de la rémunération est de 605 euros et concerne la cession de droits d'auteur pour la première exploitation de l'œuvre : 500 euros sont attribués pour la prestation du journaliste et imposés à titre de revenus professionnels et les 105 euros restant constituent la contrepartie de la cession de droits d'auteur et sont taxés conformément au régime avantageux. Les 395 euros restant constituent la contrepartie de la cession de droits d'auteur pour autres exploitations et sont imposés à titre de revenus mobiliers visés à l'article 17, §1^{er}, 5° C.I.R.92 (Voir annexe n°3). Grâce à cette distinction, ce seront encore 500 euros et par conséquent 50% de la rémunération totale qui seront imposés à titre de revenus de droits d'auteur. Les journalistes indépendants bénéficient ainsi toujours du régime de taxation de droits d'auteur pour 50% de leurs rémunérations et leurs revenus nets ne diminueront pas.³⁰¹

En revanche, la nouvelle décision anticipée est complexe et les parties se retrouvent avec des tâches administratives plus lourdes qu'auparavant. La décision anticipée exige que les parties établissent deux contrats. Le premier doit établir la rémunération pour la délivrance de prestation de l'œuvre journalistique et la cession de droits d'auteur pour la première exploitation. Le second doit être un contrat cadre précis quant aux droits relatifs aux exploitations complémentaires et la rémunération afférente. De plus, deux factures (l'une pour la première exploitation et l'autre pour les exploitations complémentaires) devront également être établies.³⁰² En outre, le cumul des deux contrats ne peut pas conduire à plus de 50% de rémunération à titre de revenus de droits d'auteur.³⁰³

Chapitre 3. Évaluation de la capacité de la réforme du régime fiscal des droits d'auteur à atteindre ses objectifs

Après avoir analysé les modifications opérées sur le régime par la loi-programme du 26 décembre 2022 et ses répercussions sur trois cas spécifiques, il peut être procédé à l'analyse de la capacité de la réforme du régime de droits d'auteur à répondre à ses objectifs. Pour mémoire, la réforme avait pour objectif de revenir aux objectifs initiaux du législateur à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus irréguliers et aléatoires dans l'exercice d'activités artistiques. Ainsi, la capacité de la réforme à mettre en place un régime fiscal plus conforme à la capacité contributive des artistes sera analysée. En outre, bien que cet objectif ne

³⁰¹ J. VAN DYCK, « En français aussi, une DA... », *op. cit.*, p. 5 à 7.

³⁰² J. VAN DYCK, « Décision anticipée novatrice... », *op. cit.*, p. 1 à 3.

³⁰³ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 113.

soit pas explicitement repris dans les travaux préparatoires de loi de 2022, la capacité de la réforme à clarifier et simplifier les règles d'imposition des revenus de droits d'auteur sera examinée étant donné que c'était l'un des objectifs poursuivis par le législateur de 2008.

Section 1. Quant à l'objectif d'imposer conformément à la capacité contributive des artistes

§1. Un champ d'application large... toujours trop large

L'objectif de réserver le régime fiscal aux seuls revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice des activités artistiques n'a manifestement pas été atteint par la réforme de 2022.³⁰⁴ Les nouvelles conditions du champ d'application matériel et personnel ne permettent pas de réserver le régime ni aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire, ni aux artistes.³⁰⁵

A. Bilan sur le champ d'application matériel

Au niveau du champ d'application matériel, l'une des grandes innovations de la réforme était l'exclusion des revenus de droits d'auteur de programmes d'ordinateurs visés au titre 6 du livre XI du CDE du régime des droits d'auteurs.³⁰⁶ Cependant, le nouveau gouvernement a d'ores et déjà annoncé qu'il réintégra les programmes d'ordinateurs au sein du champ d'application du régime afin de mettre fin à la discrimination existante entre les professions numériques et les autres professions.³⁰⁷ Et ce, malgré, l'arrêt de la Cour constitutionnelle qui considéra cette exclusion non-discriminatoire.³⁰⁸

L'analyse des autres modifications opérées aux trois premiers tirets de l'article 17, §1^{er}, 5^o C.I.R.92 permet de parvenir à la conclusion que ces dernières ne modifient en rien le champ d'application du régime. En effet, les modifications sont soit purement cosmétiques, soit uniquement linguistiques ou mentionnent des conditions qui étaient déjà implicites dans l'ancien régime (*cf. supra*, Partie II, Chapitre 2, Section 1).

Ainsi, le champ d'application matériel du régime vise toujours les revenus issus de la cession ou l'octroi de licences de droits d'auteur ou droits voisins tel que définis dans le *C.D.E.* Or, comme exposé à plusieurs reprises dans ce travail, la perception ou non de revenus de droits

³⁰⁴ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *op. cit.*, p. 167 et 168.

³⁰⁵ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *ibidem*, p.168 à 174.

³⁰⁶ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *ibidem*, p. 180.

³⁰⁷ Accord de gouvernement du gouvernement fédéral Bart De Wever, « Accord de coalition fédérale 2025-2029 », disponible sur www.belgium.be, 31 janvier 2025, p. 44.

³⁰⁸ C.C., 16 mai 2024, n°52/2024.

d'auteur n'est pas un critère de distinction permettant de réserver le champ d'application aux revenus d'activités d'artistiques, ni aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire.³⁰⁹ Une œuvre bénéficiera de la protection des droits d'auteur automatiquement si elle respecte la condition de mise en forme et d'originalité.³¹⁰ En aucun cas, le droit d'auteur ne réserve son champ de protection aux œuvres de la culture, de la littérature ou de « *l'art avec un grand A* »³¹¹. En outre, le seuil d'exigence des critères nécessaire pour bénéficier de droits d'auteur semble baisser au fil des décennies.³¹² Dès lors, les nouvelles conditions opérées au niveau du champ d'application matériel ne limitent pas le régime aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire.³¹³ Ce constat est en tout point identique à celui posé pour l'ancien régime (*cf. supra*, Partie I, Chapitre 3, Section 3).

B. Bilan sur le champ d'application personnel

Au niveau du champ d'application personnel, la grande nouveauté est l'introduction de la condition de détention d'une attestation de travail des arts pour bénéficier du régime. Cependant, si l'ajout d'une telle condition aurait pu venir limiter le champ d'application du régime fiscal des revenus de droits d'auteur, l'alternative à cette détention telle que mise en place par le législateur, a pour résultat que l'attestation ne constitue pas une réelle condition pour bénéficier du régime des droits d'auteur.³¹⁴ En effet, la loi indique qu'un contribuable percevant des revenus de droits d'auteur n'a qu'à prouver, pour pouvoir avoir recours au régime fiscal, que ses droits d'auteur sur une œuvre ont été cédés ou donnés en licence afin que cette œuvre soit communiquée au public ou reproduite. Cette condition est relativement facile à remplir.³¹⁵ Ainsi, les personnes ne disposant pas d'une attestation de travail des arts devraient pouvoir bénéficier du régime même si leurs œuvres ne sont pas mises à disposition d'un large public.³¹⁶ Pourtant, il est important de noter que pour le moment le SDA n'a pas encore admis, malgré le texte de loi, qu'un auteur peut bénéficier du régime car son œuvre a été cédée ou donnée en licence à des fins de reproduction.³¹⁷

Une différence notable avec le régime de 2008 est que seuls les revenus issus du transfert de droits d'auteur réalisé par le titulaire originaire du droit d'auteur, ses légataires ou ses héritiers

³⁰⁹ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 65.

³¹⁰ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 828 et 829.

³¹¹ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 65.

³¹² S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *ibidem*, p. 65.

³¹³ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *op. cit.*, p. 168 à 170.

³¹⁴ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *ibidem*, p. 170.

³¹⁵ B. SPINGAEL, et C. VANPETEG, *op. cit.*, p. 1 à 8 ; B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 835.

³¹⁶ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 66.

³¹⁷ M. OST et L. DE VRIESE, *op. cit.*, p. 3.

sont toujours imposés en tant que revenus mobiliers visés à l'article 17, §1^{er}, 5^o C.I.R.92.³¹⁸ Toutefois, celle-ci ne permet en rien de réserver le régime aux seuls artistes.³¹⁹

C. Bilan quant aux nouveaux plafonds de l'article 37 C.I.R.92

Les nouveaux plafonds introduits au sein de l'article 37 C.I.R.92 par la réforme permettent-ils d'inverser cette tendance en réservant aux seuls revenus irréguliers et aléatoires le bénéfice du régime ? L'introduction du plafond relatif du ratio de 30% avait notamment pour objectif de codifier les pratiques du SDA et ne visait donc pas l'objectif de réserver le régime aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire.³²⁰ En revanche, le nouveau plafond de la moyenne des quatre périodes imposables précédentes visait un tel objectif. Mais, force est de constater qu'il est toujours possible pour une personne disposant de revenus réguliers et stables de bénéficier du régime.³²¹ Comme pour le plafond absolu, le montant de 37 500 euros (à indexer) est utilisé comme référence. Or, dans le cadre du régime ordinaire de taxation des personnes physiques, un contribuable est taxé à hauteur de 50% (pourcentage maximum) sur ses revenus dépassant la tranche de 24 800 euros (à indexer) tel qu'établi à l'article 130 C.I.R.92. Le législateur considère logiquement que celui-ci a une capacité contributive importante. Ainsi, le choix d'utiliser le montant de 37 500 est étonnant.³²² En outre, dès lors que ce troisième plafond ne prend en compte ni la fréquence, ni le montant exact des revenus, celui-ci peut conduire à exclure du régime des auteurs ayant des revenus aléatoires et irréguliers. Ce constat se révèle particulièrement problématique car la modification opérée va par conséquent à l'encontre même de l'objectif initial du législateur.³²³

D. Bilan final quant à la réforme

Le législateur fiscal n'est pas parvenu par la réforme à réserver le régime aux seuls revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques.³²⁴ L'ensemble des secteurs, y compris ceux non visés initialement par le législateur de 2008, peuvent toujours bénéficier du régime³²⁵ et ce même s'ils ont des revenus réguliers et fixes³²⁶. Comme souligné par le Conseil d'Etat l'objectif de la réforme n'est pas atteint étant donné « *que les modifications*

³¹⁸ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 33 à 35 et 69 et 70.

³¹⁹ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *op. cit.*, p.170.

³²⁰ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 838.

³²¹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 104.

³²² J. BOSSUYT, *op. cit.*, p. 121. ; E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 340.

³²³ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 104.

³²⁴ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *op. cit.*, p. 167 et 168.

³²⁵ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 67.

³²⁶ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *ibidem*, p. 66.

se fondent sur une définition large des revenus concernés et que les salariés peuvent toujours bénéficier du régime »³²⁷.

§ 2. Critique quant à la seule prise en compte des revenus de droits d'auteurs des artistes

Le régime fiscal des droits d'auteurs met en place un traitement fiscal avantageux pour les revenus perçus en contrepartie du transfert de droits d'auteur et seulement pour ces revenus particuliers. Un artiste indépendant qui perçoit des revenus en contrepartie de son travail ne peut pas bénéficier du régime fiscal avantageux.³²⁸ Par exemple, la rémunération que perçoit un auteur de la part de son public pour avoir interprété une œuvre théâtrale n'est pas concernée.³²⁹ Un auteur d'un livre qui auto-édite son ouvrage ne peut par exemple pas non plus bénéficier du régime pour les revenus perçus via la publication de ce livre car il ne cède pas de droits patrimoniaux sur son œuvre.³³⁰ Or, comme le remarque à juste titre l'auteur Jasper Bossuyt, ces différents revenus sont soumis aux mêmes risques et problématiques que les revenus issus de transfert de droits d'auteur tel qu'exposé dans les travaux préparatoires de la loi de 2008 et de 2022. Parmi les différentes problématiques, se retrouve notamment celle liée à l'intermittence des activités artistiques. En effet, pour ces activités, un artiste ne perçoit des revenus qu'à l'issue de longues périodes consacrées à la réalisation de ses créations. Une fois que l'artiste a perçu des revenus, ces derniers sont soumis à la progressivité de l'impôt de « plein fouet » étant donné que l'imposition ne prendra nullement en compte les revenus qui se rapportent également à des périodes d'activités antérieures.³³¹

L'auteur Bossuyt illustre cela par le biais de l'exemple. Dans l'hypothèse où aucun régime fiscal propre aux revenus de droits d'auteur existerait, si un peintre se consacrant pendant trois années à créer un tableau vend par lui-même son œuvre ou s'il cède ses droits dessus à un tiers lors de la quatrième année, dans les deux cas, ses revenus seraient soumis à l'imposition progressive sans prise en compte des trois années antérieures consacrées à l'œuvre. Pourtant, dans le régime actuel, le législateur réserve le bénéfice du régime fiscal avantageux uniquement aux revenus perçus pour la cession ou concession de droits d'auteur mais pas pour la vente du tableau. Dans la proposition de loi, il est indiqué que les revenus de droits d'auteur sont davantage victimes du phénomène de la progressivité de l'impôt en raison de leur dépendance à l'exploitation des droits faite par un tiers et du succès médiatique. Cependant, l'exemple exposé ci-dessus nuance

³²⁷ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 181.

³²⁸ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 146.

³²⁹ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 19.

³³⁰ B. SPINGAEL, *op. cit.*, p. 835.

³³¹ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 146.

ce propos et aucune étude antérieure au régime se penchant sur la problématique de l'imposition des revenus des artistes n'a émis l'idée d'opérer une telle distinction. C'est pourquoi, une incompréhension émerge quant au choix du législateur d'avoir décidé de mettre en place un traitement fiscal conforme à la capacité contributive des artistes uniquement pour les revenus de droits d'auteur.³³²

Section 2. Quant à l'objectif de simplifier et clarifier les règles d'imposition

L'objectif de clarification et de simplification des règles d'imposition des revenus de droits d'auteur semble avoir été totalement perdu de vue par le législateur de 2022. Les nouveaux articles 17 et 37 C.I.R.92 sont particulièrement complexes à appréhender. Les termes utilisés dans ses dispositions sont parfois vagues et peuvent faire l'objet d'interprétations multiples ce qui laisse dans le flou les contribuables.³³³ Ceci n'est pas facilité par le fait que le législateur semble parfois confus dans l'interprétation correcte à accorder à ses dispositions à cause, par exemple, d'une mauvaise compréhension des notions de « communication au public » et de « reproduction ». En outre, le législateur fiscal a omis de définir certains termes pourtant cruciaux. Il peut être notamment songé à la notion de « prestation » qui conditionne l'application du second plafond de l'article 37, al.2 C.I.R.92.³³⁴ L'absence de définition des termes, ayant fait l'objet d'interprétations multiples dans le passé et conditionnant l'application de l'article 37 C.I.R.92, « d'affection à l'exercice de l'activité professionnelle » est également particulièrement regrettable.³³⁵ La réforme ne permettra pas non plus de mettre fin aux questions qui font d'interminables débats entre l'administration fiscale et le contribuable depuis l'introduction du régime fiscal des droits d'auteur par la loi du 16 juillet 2008³³⁶ par exemple sur la question du pourcentage de rémunération afférent au transfert de droits d'auteurs considéré comme conforme aux pratiques du marché.³³⁷ Par conséquent, l'insécurité juridique apparaît être la seule gagnante de la réforme opérée par la loi-programme du 26 décembre 2022.³³⁸

³³² J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 146 et 147.

³³³ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 66.

³³⁴ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *ibidem*, p. 66 et 67.

³³⁵ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 85 et 86.

³³⁶ A. RAYET, « La réforme fiscale des revenus... », *op. cit.*, p. 180.

³³⁷ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 67.

³³⁸ S. WATELET, « Le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 187.

Chapitre 4. Constitutionnalité du régime fiscal des droits d’auteur

A la suite à la loi-programme du 26 décembre 2022, la constitutionnalité du régime fiscal des droits d’auteur a été remise en question notamment eu égard à l’exclusion des programmes informatiques de son champ d’application. Comme exposé précédemment, la Cour constitutionnelle n’a pas considéré que le nouveau régime des droits d’auteur violait les principes d’égalité et de non-discrimination pour avoir procédé à cette exclusion. Cependant, ce n’était pas la première fois, ni la seule critique qui fut émise à l’égard de la constitutionnalité du régime fiscal des droits d’auteur. En effet, dès l’introduction d’un régime propre aux revenus de droits d’auteur, certains auteurs doctrinaux ont émis de doutes sur le fait que le régime fiscal des droits d’auteur résisterait à un contrôle de la Cour constitutionnelle.³³⁹ Dans le cadre cette troisième partie, est analysée la constitutionnalité du nouveau régime fiscal des droits d’auteur par rapport aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution. Avant de procéder à cette analyse, le principe d’égalité et non-discrimination en matière fiscale est synthétiquement présenté.

Section 1. Le principe d’égalité et non-discrimination en matière fiscale

Le principe d’égalité et non-discrimination est garanti aux articles 10 et 11 de la Constitution ainsi qu’à l’article 172 de la Constitution qui est une application particulière de cette règle en matière fiscale.³⁴⁰

Il est de jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle que le principe de l’égalité de tous devant l’impôt n’exclut pas qu’une distinction soit établie entre différentes catégories de personnes si cette distinction est non-arbitraire car elle repose sur une justification objective et raisonnable. Ce principe interdit, d’une part, qu’une distinction non-justifiée entre contribuables soit opérée par une règle d’imposition (discrimination positive) et, d’autre part, que soient traités de manière identique des contribuables se trouvant dans des catégories différentes sans justification objective et raisonnable (discrimination négative).³⁴¹

La Cour constitutionnelle est compétente pour contrôler la constitutionnalité d’une norme de rang législatif, telle que loi-programme du 26 décembre 2022.³⁴²

³³⁹ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 83 à 141. ; E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 340. ; W. PUTZEYS, *op. cit.*, p. 2.

³⁴⁰ S. BREUVAL, *op. cit.*, p. 243.

³⁴¹ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 259 et 260.

³⁴² C. BEHRENDT, « Le mécanisme préjudiciel devant la Cour constitutionnelle belge », *Chronique de droit à l’usage des juges de paix et de police 2022*, éd. 34, P. Lecocq et M. Dambre (dir.), Bruges, Die keure, 2022, p. 263 et 264.

En matière fiscale, le recours au principe d'égalité et non-discrimination est fréquent.³⁴³ Lorsqu'une différence de traitement entre deux catégories de personnes est alléguée devant la Cour constitutionnelle, celle-ci procède à l'examen de la norme fiscale en cinq étapes.³⁴⁴ Premièrement, la Cour constitutionnelle vérifie que la norme crée une différence de traitement entre deux catégories de personnes dans des situations comparables. Dans un second temps, elle évalue si la norme contestée poursuit un objectif légitime. Troisièmement, la Cour vérifie que le critère de distinction entre les deux catégories de personnes est objectif. Ensuite, la pertinence du critère distinction, c'est-à-dire sa capacité à atteindre l'objectif visé, est examinée.³⁴⁵ Enfin, la Cour examine la proportionnalité entre les moyens utilisés par la norme législative et les objectifs de cette norme. Celle-ci opère une mise en balance entre les objectifs de la mesure et ses effets.³⁴⁶

La Cour n'annulera pas la norme fiscale pour violation du principe d'égalité et non-discrimination si la distinction qu'elle opère est fondée sur un critère objectif et pertinent et que ses conséquences sont proportionnées à l'objectif poursuivi.³⁴⁷

Enfin, il est important de mentionner que la Cour constitutionnelle considère qu'« *[e]n matière fiscale, le législateur dispose d'un pouvoir d'appréciation étendu. Tel est notamment le cas lorsqu'il détermine les redevables, la matière imposable, la base d'imposition, le taux d'imposition et les éventuelles exonérations d'impôts qu'il prévoit. Dans cette matière, la Cour ne peut censurer les choix politiques du législateur et les motifs qui les fondent que s'ils reposent sur une erreur manifeste ou sont déraisonnables.* »³⁴⁸. Ainsi, lorsqu'elle contrôle une norme fiscale et son respect des principes d'égalité et non-discrimination, la Cour constitutionnelle n'a pas égard au fait que celle-ci est opportune ou que d'autres mesures permettraient d'atteindre l'objectif poursuivi. C'est uniquement dans l'hypothèse où les distinctions sont manifestement arbitraires et déraisonnables et dépassent la marge d'appréciation du législateur fiscal que la Cour constitutionnelle critique la norme.³⁴⁹

³⁴³ A. LACHAPPELLE et S. WATTIER, « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Ann. dr.*, 2015, p. 398.

³⁴⁴ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 261.

³⁴⁵ L. DE GEYTER, « De rechtspraak van het Grondwettelijke Hof waarin het recht op gelijkheid wordt toegepast in fiscale zaken », *Fiscale rechtspraakoverzichten – Grondrechten in fiscalibus 1989-2015*, S. De Raedt et A. Van de Vijver (dir.), Gand, Larcier, 2016, p. 265 à 273.

³⁴⁶ N. BERNARD et G. ROSOUX, « Actualités du principe d'égalité et de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Actualités en matière d'égalité et de non-discrimination : questions choisies*, S. Wattier (dir.), Limal, Anthémis, 2024, p. 31 à 33.

³⁴⁷ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 261.

³⁴⁸ C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, B.2.6.

³⁴⁹ V. SEPULCHRE, *op. cit.*, p. 260.

Section 2. Différence de traitement potentiellement injustifiable créée par le régime

L'analyse de plusieurs différences de traitement opérées par les dispositions du régime fiscal des droits d'auteur est analysée ci-dessous sur base de l'examen auquel procède usuellement la Cour constitutionnelle.

§ 1. Par rapport aux contribuables percevant des revenus professionnels de manière irrégulière et aléatoire ?

Le législateur tant en 2008 qu'en 2022, justifie l'introduction et la réforme du régime fiscal des droits d'auteur par la nécessité d'assurer un traitement fiscal approprié pour les revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans le cadre d'activités artistiques. Or, si seuls les contribuables percevant des revenus de droits d'auteurs peuvent bénéficier du régime, nombreux sont les contribuables qui ont aussi des revenus irréguliers et aléatoires dans le cadre de leur activité professionnelle mais dont les revenus sont qualifiés de professionnels et soumis à l'imposition progressive par tranche.³⁵⁰ Ainsi, les sculpteurs ou les peintres ne vendront leur travail qu'après s'y être consacré pendant plusieurs années. Dès lors, ces derniers seront imposés aux taux progressifs par tranche sur leurs revenus sans que ne soit prises en compte les périodes d'impositions précédentes consacrées à leur travail. Les cachets que perçoivent les artistes-interprètes pour avoir presté ou la rémunération d'un mannequin sont aussi des revenus irréguliers et fluctuants. Tous ces revenus dépendent, en outre, de facteurs externes tel que la réputation, le public et la popularité.³⁵¹

Si la Cour constitutionnelle était amenée à se pencher sur la distinction de traitement opérée entre les contribuables percevant des revenus de droits d'auteur dans le cadre de leur activité professionnelle et les contribuables ayant des revenus professionnels irréguliers et aléatoires, tout se jouerait vraisemblablement au niveau du contrôle de la proportionnalité du régime fiscal des droits d'auteur.³⁵²

Tout d'abord, la Cour constitutionnelle considérerait probablement les deux catégories de contribuables comme étant dans une situation comparable. Le critère de distinction séparant les deux types de contribuables est la perception ou non de revenus de droits d'auteur et donc le type de revenus perçus. Dans plusieurs arrêts, la Cour constitutionnelle a déjà admis que deux catégories de contribuables sont comparables lorsque le seul critère de distinction les séparant

³⁵⁰ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 93. ; E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 340.

³⁵¹ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 93.

³⁵² J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 93, 95 et 126.

est le type de revenus perçu.³⁵³ Quant au second critère, la Cour constitutionnelle a déjà admis dans le cadre de l'arrêt du 16 mai 2024 que l'objectif de mettre en place un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques était légitime. En effet, dans cet arrêt une distinction de traitement a été considérée comme justifiée pour atteindre cet objectif.³⁵⁴ En outre, le critère de distinction du type de revenu est un critère objectif clair qui ne relève pas d'une appréciation personnelle.³⁵⁵ Ensuite, le critère de distinction de la perception de revenus de droits d'auteur permet d'atteindre l'objectif légitime d'imposer les artistes de manière plus conforme à leur capacité contributive.³⁵⁶

En revanche, la différence de traitement pourrait être considérée comme disproportionnelle. Le critère de distinction utilisé pour atteindre l'objectif ne réserve aucunement le champ d'application du régime fiscal aux seuls artistes. Ainsi, parmi les professionnels bénéficiant du régime, certains disposent de revenus stables. Il apparaît donc légitime de se poser la question suivante : comment un régime qui a pour conséquences que des contribuables ayant des revenus professionnels irréguliers et aléatoires soient imposés au taux progressif par tranche, alors que des contribuables percevant des revenus de manière stable et régulière dans le cadre de leur activité professionnelle bénéficient d'un traitement fiscal avantageux parce qu'ils perçoivent des revenus de droits d'auteur, pourrait-il être considéré comme proportionné ?³⁵⁷

Cependant, comme explicité ci-dessus, la Cour constitutionnelle n'exerce qu'un contrôle marginal en matière fiscale et estime qu'une norme est discriminatoire que dans l'hypothèse où il y a disproportion manifeste par rapport à l'objectif de la loi. Ainsi, il ne pourrait être affirmé avec certitude que la Cour constitutionnelle, malgré les différents arguments développés ci-dessus considère que les conséquences du régime fiscal des droits d'auteur sont « manifestement » disproportionnées à son objectif. À partir de la jurisprudence de la Cour constitutionnelle, il est difficile de déterminer où celle-ci situe la marge entre ce que constitue une mesure disproportionnée et une mesure manifestement disproportionnée.³⁵⁸

³⁵³ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 95, 96, 106 et 107.

³⁵⁴ C.C., 16 mai 2024, n°52/2024.

³⁵⁵ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 122 et 123.

³⁵⁶ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 126.

³⁵⁷ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 126 et 128. ; E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 340.

³⁵⁸ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 134 à 136.

§ 2. Utilisation de critères quantitatifs pour opérer une distinction de traitement

Suite à la réforme fiscale de 2022, les revenus de droits d'auteur dont les avoirs ont été affectés à l'exercice de l'activité professionnelle conservent leur qualité de revenus mobiliers dans la mesure où ils ne dépassent pas l'un des trois plafonds de l'article 37, al.2 C.I.R.92. Parmi ces trois plafonds deux opèrent une requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels sur la base du critère quantitatif du montant de 37 500 euros : le plafond absolu de 37 500 euros (à indexer) et le plafond de la moyenne des quatre périodes imposables précédentes de 37 500 euros (à indexer). Ainsi, un contribuable dont les revenus de droits d'auteur ne dépassent pas ces deux plafonds peut bénéficier sur l'ensemble de ses revenus du régime fiscal des droits d'auteur alors qu'un contribuable dont les revenus de droits d'auteur de l'année d'imposition dépassent 37 500 euros (à indexer) ne pourra bénéficier du régime que pour ses revenus de droits d'auteur ne dépassant pas ce montant. Par ailleurs, un contribuable dont la moyenne des revenus brut de droits d'auteur perçus lors des quatre périodes d'impositions antérieures dépasse 37 500 euros, ne bénéficiera aucunement du régime fiscal de droits d'auteur (*cf. infra*, Partie II, chapitre 1, Section 4).

Une différence de traitement est ainsi opérée sur base d'un critère quantitatif. Or, comme l'explique dans son ouvrage l'auteur Jasper Bossuyt, lorsqu'une différence de traitement est opérée sur base d'un critère de distinction quantitatif, la Cour constitutionnelle procède toujours à la vérification que ce critère n'est pas purement arbitraire car il représente un lien minimal avec la justification donnée. Celui-ci remarquait alors qu'aucune justification n'était donnée dans les travaux parlementaires, ni dans la loi du 16 juillet 2008 quant au choix de ce montant de base de 37 500 euros (à indexer). Cette explication est toujours absente dans la loi-programme du 26 décembre 2022 et les travaux préparatoires ayant précédé sa rédaction. L'objectif général poursuivi par le législateur de mettre en place un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques ne permet guère de justifier ce montant. Le choix du montant de 37 500 euros (à indexer) peut, dès lors, être considéré comme arbitraire.³⁵⁹ Celui-ci apparaît d'autant moins justifiable eu égard au fait qu'un contribuable percevant des revenus professionnels est considéré par le législateur avoir une capacité contributive importante dès que ses revenus dépassent 24 800 euros (à indexer) étant donné qu'il sera imposé à partir de cette tranche, à un taux de 50%.³⁶⁰

³⁵⁹ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 116 à 121.

³⁶⁰ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 21 ; E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 340.

En outre, le nouveau plafond de la moyenne de quatre périodes imposables précédentes peut conduire dans certaines hypothèses à exclure du régime des auteurs ayant des revenus irréguliers et aléatoires alors qu'une personne ayant des revenus réguliers pourrait continuer d'en bénéficier (*cf. infra*, Partie II, Chapitre 1, Section 4, § 4).³⁶¹ Or, ce critère de distinction fut mis en place pour empêcher les personnes dont les revenus de droits d'auteur sont réguliers et non-aléatoires d'avoir recours au régime fiscal de droits d'auteur pour des motifs d'égalité devant l'impôt, d'équité et pour que l'impôt prenne davantage en compte la capacité contributive du contribuable.³⁶² La différence de traitement opérée entre les contribuables dont les revenus bruts de droits d'auteur ne dépassent pas la moyenne de 37 500 euros (à indexer) pour les quatre périodes d'impositions précédentes et ceux dont les revenus des droits d'auteur dépassent cette moyenne apparaît difficilement justifiable.³⁶³ En effet, la pertinence de ce critère de distinction devrait être remise en cause puisqu'il ne permet pas d'atteindre l'objectif d'imposer les revenus irréguliers et aléatoires perçus dans le cadre d'activités artistiques et qu'il conduit à exclure des artistes ayant des revenus irréguliers et aléatoires. Cette problématique avait pourtant été soulevée lors du rapport de deuxième lecture de la loi par un intervenant. Celui-ci se demandait pourquoi la moyenne de quatre périodes d'impositions précédentes ne prenait pas en compte la fréquence et les montants des revenus. Le ministre des Finances avait répondu que la prise en compte de ces deux facteurs s'avèrerait trop complexe en pratique et diminuerait la prévisibilité du régime.³⁶⁴ Deux arguments qui ne permettent pas de justifier la différence de traitement.

§ 3. Quant au critère de distinction de possession d'une attestation de travail des arts

Certains auteurs ont également émis des doutes quant à la constitutionnalité du champ d'application personnel du régime. Ceux-ci s'interrogent sur la justification de la différence de traitement opérée entre les personnes détenant une attestation de travail des arts et les contribuables ne possédant pas une telle attestation. Ces derniers doivent prouver que la cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur a été réalisé pour des fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction alors que les détenteurs

³⁶¹ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 104.

³⁶² Exposé des motifs précité, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n° 3015/001, p. 69 et 71.

³⁶³ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, *op. cit.*, p. 104.

³⁶⁴ Projet de loi-programme (Articles 1er et 2 et 100 à 133) Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en vue de supprimer la réduction sur les amortissements de capital pour l'habitation non propre, rapport de la deuxième lecture, *Doc. ch.* 2022-2023, n° 3015/020, p. 16 et 20.; S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 60.

d'une attestation de travail des arts non.³⁶⁵ Cependant, il ne nous semble pas exclu que la Cour constitutionnelle considérerait cette différence de traitement pertinente et proportionnée pour parvenir à l'objectif de réserver le régime aux revenus irréguliers et aléatoires perçus dans le cadre d'une activité artistique notamment eu égard à la vaste marge d'appréciation laissée au législateur en matière fiscale. En outre, le législateur n'exclut pas les non-détenteurs d'une attestation du travail des arts purement et simplement du régime mais leur demande de prouver l'intention que les droits patrimoniaux sur une œuvre ont été transférés à des fins de communication au public ou de reproduction. Enfin, comme le remarque l'auteur Wouters, le détenteur d'une attestation de travail des arts sera tout de même tenu de prouver que la cession ou l'octroi de licence a été réalisée à des fins d'exploitation effective des droits cédés ou donnés en licence (Art. 17, § 1^{er}, 5^o, -3 C.I.R.92). Or, comme nous l'avons souligné cette condition a une portée identique à celle de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, -5 C.I.R.92.³⁶⁶

Section 3. Aspects procéduraux

La Cour constitutionnelle peut être saisie de la question de la compatibilité d'une norme législative à la constitution par le biais d'un recours en annulation ou d'une question préjudicielle. Une requête en annulation permet à toute personne physique ou morale justifiant un intérêt de réclamer l'annulation de tout ou partie d'une loi. Ce recours doit être introduit dans les 6 mois de la publication de la loi au moniteur belge. Le délai est par conséquent ici manifestement dépassé. Il est également possible que la Cour constitutionnelle soit amenée à se prononcer sur la compatibilité d'une norme législative à la Constitution par le biais d'une question préjudicielle adressée par une juridiction à la Cour. Toute juridiction peut d'office, sans devoir respecter de délai particulier, saisir la Cour étant donné que la question de la constitutionnalité d'une loi est d'ordre publique. Elle peut également adresser une telle demande à la demande d'une ou des parties. Toutefois, dans l'hypothèse où la Cour constitutionnelle constate l'inconstitutionnalité d'une loi dans le cadre d'une question préjudicielle, cet arrêt de la Cour n'a un effet que relatif et donc qu'entre les parties au procès. Celui-ci n'aura pas pour conséquence que la norme soit annulée. En revanche, un nouveau délai de six mois s'ouvre à partir de la date de la publication de l'arrêt dans le moniteur belge pour introduire un recours en annulation de la norme concernée.³⁶⁷

³⁶⁵ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 73 ; B. SPINGAEL, op. cit., p. 835. ; B. SPINGAEL et C. VANPETEG, op. cit., p. 1 à 8.

³⁶⁶ P.-J., WOUTERS, *Inkomsten uit auteursrechten – Praktische...*, op. cit., p. 73.

³⁶⁷ M. VERDUSSEN, *Justice Constitutionnelle*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier Intersentia, 2024, p. 379 à 399 et p. 423 à 438.

PARTIE III. REFLEXION DE LEGE FERENDA

Après avoir mis en lumière les différentes problématiques du régime fiscal des droits d'auteur, la dernière partie de ce travail se consacre, dans un premier temps à la recherche de mesures alternatives, autres que le régime fiscal des droits d'auteur, qui permettraient au législateur d'atteindre son objectif (Chapitre 1). Dans un second temps, nous mènerons une réflexion sur le problème plus général soulevé par l'instauration de régimes fiscaux spécifiques tel que le régime fiscal des droits d'auteur au sein de l'imposition des personnes physiques (Chapitre 2).

Chapitre 1. Mesures alternatives

Une intervention du législateur fiscal apparaît essentielle pour pallier la problématique de la surimposition des revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques. En effet, l'absence de mesures correctrices mettrait en péril l'existence de nombreuses professions.³⁶⁸ Cependant, dans le cadre de ce travail, nous défendons que le législateur fiscal ne devrait pas limiter son champ d'application aux seuls revenus de droits d'auteur, ni aux seuls revenus perçus de manière aléatoire dans le cadre d'activités artistiques.

Section 1. Mesures alternatives pour l'ensemble des revenus irréguliers et aléatoires

Les mesures correctrices du phénomène de surimposition ne devraient pas limiter leur champ d'application aux seuls revenus de droit d'auteur, ni aux seuls revenus issus de l'exercice d'activités artistiques mais s'étendre à l'ensemble des contribuables percevant des revenus de manière irrégulière et aléatoire.³⁶⁹ Premièrement, il semble difficile, voire impossible d'établir une définition juridique de ce qu'est l'art et par conséquent de ce qu'est un artiste. L'application d'une telle définition par les autorités fiscales et l'administration ne semble pas non plus souhaitable.³⁷⁰ Deuxièmement, les contribuables issus du milieu artistique percevant des revenus de droits d'auteur ne sont pas les seuls à percevoir des revenus de manière irrégulière et aléatoire. D'autres professions perçoivent des revenus pour le fruit d'un travail qui se rapporte à des activités d'années antérieures et ceux-ci sont aussi exposés à des risques tels qu'une demande complexe et instable du public, la fluctuation de la mode, le succès qu'ils rencontrent,... Enfin, limiter le champ d'application d'une règle à un certain groupe de contribuables et non à l'ensemble des contribuables percevant des revenus de manière aléatoires

³⁶⁸ Voir par exemple annexe, interview de Robert Sillen, p. 91.

³⁶⁹ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 150. ; D. DESCHRIJVER, « De belasting van over de jaren heen wisselende inkomsten uit de activiteiten van kunstenaar », *T.F.R.*, 2008, p 133.

³⁷⁰ S. GEIREGAT et G. VANDENBOSSCHE, « Hervorming fiscaal regime... », *op. cit.*, p. 65.

et irrégulières peut s'avérer problématique au niveau du principe d'égalité et non-discrimination (*cf. supra*, Partie II, Chapitre 4, Section 2, § 3).³⁷¹

Section 2. Présentation de mesures alternatives

Le phénomène de surimposition des revenus perçus de manière aléatoire et irrégulière est dû à la combinaison de deux principes de l'impôt des personnes physiques à savoir, le principe d'imposition selon un taux progressif par tranches, et, le principe d'annualité de l'impôt.³⁷² Dès lors, pour remédier à la perception excessive de l'impôt dans le cas d'un travail pluriannuel entraînant des revenus irréguliers et aléatoires, le législateur fiscal doit mettre en place une mesure qui déroge à l'un de ces deux principes.³⁷³ Dans le cadre du régime fiscal des droits d'auteur, le législateur a pris la décision de déroger au principe de l'imposition progressive. En effet, les revenus de droit d'auteur sont imposés, moyennant le respect de certaines conditions, à un taux d'imposition distinct. Dans le cadre de ce travail, nous présentons plusieurs mesures qui conservent le taux progressif mais qui dérogent au principe d'annualité de l'impôt. Celles-ci sont issues d'études et d'écrits doctrinaux et sont des pistes de solutions intéressantes.³⁷⁴

À cet égard, il est important de remarquer que le principe de l'annualité d'impôt des personnes physiques tel qu'établi à l'article 360 C.I.R.92 se distingue du principe constitutionnel de l'annualité de l'impôt de l'article 171 de la Constitution.³⁷⁵ Le principe constitutionnel de l'annualité de l'impôt établit la règle selon laquelle le pouvoir exécutif doit, chaque année, recevoir l'autorisation du pouvoir législatif de lever les impôts existants ; tandis que le principe légal de l'annualité de l'impôt établit que la période imposable des revenus des personnes physiques est en principe d'un an.³⁷⁶ Le législateur ordinaire peut donc décider de mettre en place des exceptions à ce principe légal.³⁷⁷ Le législateur fiscal a par exemple déjà eu recours à cette compétence à l'article 47 C.I.R.92 qui offre la possibilité pour les sociétés d'opter pour une taxation étalée de la plus-value qu'ils ont réalisé sur un bien immobilier sous certaines conditions.³⁷⁸

³⁷¹ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 93 et 150.

³⁷² D. DESCHRIJVER, *op. cit.*, p. 122

³⁷³ D. DESCHRIJVER, *ibidem*, p. 123.

³⁷⁴ B. PEETERS, « Taxatie naar draagkracht van 'piekinkomsten' », *A.F.T.*, 2023, n°1, p. 3. ; J. BOSSUYT., *op. cit.*, p.151.

³⁷⁵ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 3.

³⁷⁶ D. DESCHRIJVER, *op. cit.*, p. 124.

³⁷⁷ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 3.

³⁷⁸ B. PEETERS, *ibidem*, p. 3. ; X., « Taxation étalée de la plus-value d'un bien immobilier », disponible sur www.wolterskluwer.com, 17 février 2022.

§ 1. Mise en place d'un sursis fiscal pour les revenus placés sur fond spécifique

Une première proposition de mesure consiste à mettre en place une forme de « sursis fiscal » en permettant aux contribuables de ne pas être imposés sur leurs revenus irréguliers et aléatoires dès la perception de ceux-ci. Les contribuables auraient la possibilité de placer sur un compte spécifique ces revenus et ne seraient imposés qu'au moment où ils décident de retirer tout ou partie de ces revenus du compte *ad hoc* au taux progressifs de l'année du retrait.³⁷⁹

Un tel mécanisme a, par exemple, été mis en place en Suède. Les contribuables percevant des revenus qui se rapportent à des activités ou des événements de périodes d'impositions antérieures (« *piekinkomsten* » en néerlandais), ont la possibilité de ne pas être directement soumis à l'impôt progressif en plaçant ces revenus dans un fonds d'expansion (« *expansiefonds* » en néerlandais). Leurs revenus sont uniquement imposés à un taux distinct correspondant au taux applicable à l'impôt des sociétés. Ce n'est que lorsque la totalité ou une partie de ces revenus est retirée par le contribuable du fond d'expansion qu'ils seront imposés au taux d'imposition progressif par tranche de l'impôt des personnes physiques de l'année en cours. Le contribuable bénéficie d'un crédit d'impôt qu'il peut déduire de l'impôt dû sur les revenus conformément à l'imposition sur les revenus. Le montant pouvant être déduit est le revenu brut multiplié par le pourcentage de l'impôt des sociétés auquel les revenus ont été imposés quand ils ont été placés sur le fond d'expansion.³⁸⁰

§ 2. Imposition au tarif progressif sur un revenu moyen fictif

Une seconde technique consiste à imposer les contribuables percevant des revenus aléatoires et irréguliers sur base non pas de leurs revenus réels mais sur base de la moyenne des revenus perçus au cours des années précédentes. Le législateur devrait alors établir une période de référence, soit fixe ou correspondant à la réalité, pour calculer le revenu moyen.³⁸¹

Aux Pays-Bas, l'ancien article 3.154 de loi de l'impôt sur les revenus de 2011 (« *Wet inkomsten belasting 2011* ») mettait en place une telle règle, appelée « *middelingsregeling* », pour les revenus du travail et du logement. Celle-ci permettait, dans certains cas, au contribuable d'obtenir le remboursement partiel de ses impôts. Le contribuable devait tout d'abord calculer l'impôt sur les revenus du travail et du logement qu'il aurait payé si chaque année, il avait été imposé sur base de la moyenne des revenus perçus lors des trois années précédentes. Si le résultat de ce calcul était inférieur au total des impôts payés au cours des trois périodes

³⁷⁹ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 151 et 152.

³⁸⁰ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 2 à 4.

³⁸¹ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 153.

d'imposition précédentes, le contribuable pouvait demander à être remboursé de cette différence à condition qu'elle soit supérieure à 545 euros. Cette règle a été abrogée en 2023 aux motifs que le système était sous-utilisé, notamment en raison d'imperfections dont la modification aurait rendu le système trop complexe.³⁸²

Un mécanisme similaire est également mis en place en France aux articles 84 et 100bis du Code général des impôts français.³⁸³ Les contribuables peuvent introduire une demande afin que les bénéfices imposables provenant de la production littéraire, scientifique ou artistique ainsi que ceux provenant de la pratique d'un sport puissent être déterminés sur base du bénéfice moyen de l'année d'imposition et de deux ou quatre précédentes années d'impositions.³⁸⁴

§ 3. Imposition au taux moyen des revenus réels

Une troisième mesure consiste à imposer les revenus perçus réellement par les contribuables à un taux moyen. Cette fois-ci, il serait nécessaire de calculer non plus les revenus moyens mais le taux moyen. Ce taux est calculé en divisant le total des impôts payés au cours de la période de référence par le nombre d'années de la période de référence qui devrait encore fois être établie par le législateur fiscal.³⁸⁵

§ 4. Etalement fictif des revenus aux années antérieures d'activités

La dernière proposition consiste à rattacher fictivement les revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire à la période d'imposition où ils sont perçus et également aux périodes d'imposition antérieures auxquelles se rapportent ces revenus. Ceux-ci sont toujours soumis à l'imposition progressive par tranche, mais divisés sur plusieurs années. Le contribuable pourrait par exemple, comme le propose l'auteur Bossuyt, avoir la possibilité de s'adresser à l'administration fiscale pour demander la réalisation de cet étalement fictif des revenus. Une telle demande pourrait par exemple être adressée par un peintre qui vient de vendre un tableau après y avoir consacré trois années de travail. Celui-ci pourrait obtenir que le prix de vente du tableau soit réparti sur les quatre années correspondant à l'année de la vente de son tableau et aux trois années consacrées à la création de son œuvre.³⁸⁶

³⁸² B. PEETERS, *op. cit.*, p. 4.

³⁸³ Développements précités, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p.4.

³⁸⁴ Bulletin officiel des Finances Publiques – impôts, « BNC - Régimes sectoriels - Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique revenus provenant de la pratique d'un sport - Imposition des bénéfices en fonction de la moyenne des recettes et des dépenses », disponible sur <https://bofip.impots.gouv.fr>, 12 septembre 2012.

³⁸⁵ J. BOSSUYT., *op. cit.*, p. 154.

³⁸⁶ J. BOSSUYT., *ibidem*, p. 154 à 156.

Un tel mécanisme est par exemple mis en place en Angleterre pour les créateurs d'œuvres littéraires et artistiques qui peuvent moyennant le respect de certaines conditions être imposés sur base de la moyenne des bénéfices perçus lors de deux années.³⁸⁷

Chapitre 2. Problématique de l'imposition des personnes physiques

Avant de conclure ce travail, il paraît important de mener une dernière réflexion qui sort du cadre strict du régime fiscal des droits d'auteur et de la question de l'imposition des revenus aléatoires et irréguliers. Celle-ci met en lumière une problématique propre au système fiscal belge et plus particulièrement au système d'imposition des personnes physiques dans lequel s'inscrit l'instauration de régimes spécifiques tel que le régime fiscal des droits d'auteur.

Le système fiscal belge se caractérise par sa structure complexe et sa pression fiscale et parafiscale très élevée en comparaison avec d'autres pays.³⁸⁸

L'existence de multiples niveaux de compétences, de nombreux impôts et d'autorités fiscales différentes ainsi que la multiplication de mesures *ad hoc* et de régimes spécifiques pour chaque impôt expliquent la complexité de la structure du régime fiscal belge.³⁸⁹ L'imposition des personnes physique, un régime très différencié, complexe et incohérent comptant de nombreux régimes d'exceptions en est un produit manifeste. Si chacune de ces exceptions et régimes dérogatoires ont une justification et un objectif propre, ceux-ci conduisent « à un enchevêtrement inextricable, dépourvu de toute vision globale »³⁹⁰.

En outre, le système fiscal belge se caractérise également par une charge fiscale et parafiscale totale élevée par rapport aux autres pays. Cette pression fiscale est particulièrement importante sur le travail.³⁹¹ Le dernier rapport de l'OCDE paru en avril 2025 confirme ce constat.³⁹² Les bas et moyens revenus font l'objet d'une progressivité forte.³⁹³ La Belgique applique pour les revenus des personnes physiques le taux d'imposition le plus élevé à partir d'un montant bien

³⁸⁷ D. DESCHRIJVER, *op. cit.*, p. 131. ; GOV.UK, « Guidance HS234 Averaging for creators of literary or artistic works (2025) », disponible sur <https://www.gov.uk>, mis à jour le 6 avril 2025.

³⁸⁸ DELANOTE, M., « Note de vision générale concernant la réforme fiscale plus large », disponible sur www.financien.belgium.be, juin 2022, p. 15.

³⁸⁹ DELANOTE, M., *op. cit.*, p. 15.

³⁹⁰ DELANOTE, M., *ibidem*, p. 35.

³⁹¹ DELANOTE, M., *ibidem*, p. 15.

³⁹² OCDE (2025), *Les impôts sur les salaires 2025 (version abrégée) : Décomposition de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et rôle des allègements fiscaux*, Éditions OCDE, Paris, disponible sur <https://doi.org/10.1787/e1665579-fr> ; X. « La Belgique championne du monde de la pression fiscale sur le travail, selon l'OCDE », disponible sur www.rtb.be, 30 avril 2025.

³⁹³ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 340 et 341.

inférieur à ses pays voisins.³⁹⁴ L'impact de cette pression fiscale élevée sur le travail est tempérée par les nombreuses exemptions et régimes d'exceptions.³⁹⁵

Dès lors, l'adoption de régimes spécifiques ne traduit-elle pas l'inadéquation du régime fiscal d'imposition ordinaire des personnes physiques, notamment en raison de la forte progressivité dont font l'objet les bas et moyens revenus ? Cette thèse est défendue dès 2009 par les auteurs Traversa et Deckers qui estimaient que l'instauration du régime fiscal de droits d'auteurs s'inscrivait dans la tendance de multiplier les régimes spécifiques pour des groupes de contribuables. Or, l'instauration de régimes spécifiques complexifie le système de l'imposition sur les revenus, le rend moins cohérent et met en péril son équité. L'insécurité juridique augmente ce qui nuit directement aux contribuables. Ceux-ci plaidaient, dès lors, pour une réforme globale de l'imposition des personnes physiques ayant pour lignes directrices simplification et équité.³⁹⁶

Une réforme fiscale large, dans le cadre de laquelle s'inscrivait initialement la réforme des droits d'auteur, fut notamment présentée en 2023 par le ministre des Finances, monsieur Van Peteghem.³⁹⁷ Celle-ci visait notamment à réduire la charge fiscale sur le travail ainsi qu'à simplifier le régime fiscal d'imposition des personnes physiques en réduisant progressivement les déductions, les réductions d'impôt et les régimes d'imposition.³⁹⁸ L'institut de Droit Fiscal de l'Université de Gand reçut la mission du SPF Finances d'élaborer et de coordonner cette réforme fiscale élargie sur base des lignes politiques établies dans l'accord de gouvernement et dans la déclaration de politique générale du ministre des Finances ; et de rédiger une note de vision générale contentant les principes généraux de la réforme.³⁹⁹ Finalement de cette vaste réforme fiscale, seules quelques mesures furent finalement adoptées par le gouvernement.⁴⁰⁰

Atteindre un accord politique sur une réforme fiscale fondamentale de l'impôt des personnes physiques semble à l'heure actuelle difficile.⁴⁰¹ La politique fiscale continue d'adopter et de démultiplier les régimes fiscaux au lieu de clarifier et harmoniser les régimes existants.⁴⁰²

³⁹⁴ Conseil supérieur des finances section "fiscalité et parafiscalité", *op. cit.*, p. 3.

³⁹⁵ COUMANS, W., « Een emmer met vijftig gaten: de koterijen in onze personenbelasting », www.jubel.be, 24 octobre 2024.

³⁹⁶ E. TRAVERSA et V. DECKERS, *op. cit.*, p. 340 et 341.

³⁹⁷ K. HELLINCKX, *op. cit.* p. 569 et 570.

³⁹⁸ DELANOTE, M., *op. cit.*, p. 20.

³⁹⁹ DELANOTE, M., *ibidem*, p. 5.

⁴⁰⁰ K. HELLINCKX, *op. cit.* p. 569 et 570.

⁴⁰¹ B. PEETERS, *op. cit.*, p. 5.

⁴⁰² X., « Accord de l'été : le gouvernement Arizona "démultiplie les régimes fiscaux" », disponible sur www.lalibre.be, 22 juillet 2025.

CONCLUSION

À l'issue de ce mémoire, nous parvenons au constat suivant : le régime fiscal des revenus de droits d'auteur de 2008 tout comme sa réforme de 2022 ne parviennent manifestement pas à répondre aux objectifs du législateur. Ils échouent à apporter un cadre simple et clair aux règles d'imposition des revenus de droits d'auteur et n'arrivent pas à instaurer un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques.

En effet, malgré l'instauration d'un régime fiscal propre aux revenus de droits d'auteur, l'insécurité juridique demeure quant au traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et la récente réforme n'est pas parvenue à changer la donne. Ainsi, l'incertitude liée à la ventilation pouvant être opérée par les contribuables entre les revenus de droits d'auteur et les revenus professionnels était déjà présente sous le régime de loi du 16 juillet 2008 et l'est toujours sous le régime réformé. En outre, l'insécurité juridique autour de la qualification des revenus de droits d'auteur au-dessus du plafond de 37 500 euros (à indexer) perdure en raison de l'absence de définition dans la loi de la notion d'« affectation à l'activité professionnelle du contribuable » ce qui est particulièrement regrettable eu égard au rôle majeur que joue cette notion dans le régime fiscal. En effet, celle-ci conditionne l'application des différents plafonds du régime visés à l'article 37 C.I.R.92. De plus, il ressort de l'analyse que la liste des incertitudes entourant le régime fiscal des revenus de droits d'auteur n'a fait qu'augmenter à la suite de sa réforme, ce qui laisse le contribuable dans un flou juridique. Les nouveaux articles 17 et 37 C.I.R.92 sont particulièrement complexes et utilisent des notions ambiguës et non-définies comme celle de « prestation sous-jacente » conditionnant l'application du plafond du ratio de 30%. De surcroît, certains termes comme la notion de « reproduction » ont été interprétés de manière erronée dans les travaux préparatoires. L'insécurité juridique créée par le nouveau régime fiscal a, dans le cadre de ce mémoire, notamment été illustrée par le biais de l'analyse des répercussions de la réforme sur trois secteurs professionnels spécifiques à savoir le secteur journalistique, celui de l'édition et de l'IT. En raison du manque de clarté de la loi, chacun d'entre eux a dû se rendre devant le SDA ou devant la Cour constitutionnelle pour obtenir des clarifications.

En outre, l'objectif d'instaurer un régime fiscal adéquat pour les revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans le cadre d'activités artistiques semble voué à l'échec. Tant sous l'ancien que sous le nouveau régime fiscal de droits d'auteurs, le champ d'application est trop large et ne réserve en rien le régime aux seuls artistes ayant des revenus irréguliers et aléatoires.

Ceci est directement lié au choix du législateur d'ouvrir le régime fiscal à l'ensemble des contribuables percevant des revenus de droit d'auteur. En effet, le droit d'auteur protège toute œuvre originale et matérialisée et ne réserve en rien son champ d'application aux seules œuvres issues du domaine artistique. L'analyse des différentes conditions rajoutées par le législateur fiscal par la réforme de la loi-programme du 26 décembre 2022 au niveau du champ d'application matériel et personnel du régime a permis de constater que celles-ci sont purement cosmétiques et ne limitent en rien le régime fiscal des droits d'auteur aux seuls artistes, ni aux contribuables ayant des revenus irréguliers et aléatoires. Les nouveaux plafonds instaurés par le régime fiscal réformé ne parviennent pas non plus à inverser la tendance. Pire, le nouveau plafond de la moyenne des quatre dernières périodes imposables conduit à exclure du régime certains contribuables percevant des revenus irréguliers et aléatoires dans le cadre d'activités artistiques.

L'examen de la constitutionnalité du régime fiscal des revenus de droits d'auteur par rapport aux principes d'égalité et de non-discrimination a mis en lumière plusieurs points du régime problématiques car créant des inégalités de traitement pouvant être considérées comme non-justifiées par la Cour constitutionnelle. Le premier point problématique est la différence de traitement créée entre les contribuables percevant des revenus de droits d'auteur et les autres contribuables percevant des revenus professionnels irréguliers et aléatoires. La proportionnalité de cette dernière semble contestable. Le second point problématique est le montant de 37 500 euros instauré pour plafonner le régime fiscal des revenus de droits d'auteur. Ce montant n'a jamais été justifié et pourrait par conséquent être considéré par la Cour constitutionnelle comme arbitraire et non-pertinent. Ceci nous amène à conclure que, le régime fiscal des droits d'auteur pose question au niveau de sa constitutionnalité.

Ainsi, dans la dernière partie de ce travail, ont été présentées des solutions alternatives permettant de pallier la problématique de surimposition des revenus irréguliers et aléatoires en se basant sur des études et des écrits doctrinaux. Il a également été exposé que le régime fiscal des revenus des droits d'auteur s'inscrivait dans une problématique plus large. En effet, en raison de la pression fiscale élevée sur les revenus professionnels en Belgique, de nombreux régimes spécifiques tel que le régime fiscal des droits d'auteur ont été instaurés au sein de l'imposition des personnes physiques. Celui-ci est devenu un régime très différencié et complexe ce qui nuit à la sécurité juridique et à l'équité entre contribuables. Dès lors, une réforme globale de l'imposition des personnes physiques clarifiant et harmonisant les régimes existants apparaît comme hautement nécessaire.

BIBLIOGRAPHIE :

Législation :

Directive (UE) 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.U.E.*, L.167, 22 juin 2001.

Directive (UE) 2009/2 du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *J.O.U.E.*, L.111/16, 5 mai 2009.

Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques, adoptée à Paris le 24 juillet 1971, *M.B.*, 10 novembre 1999.

C.I.R.92, art. 3, 17, 22, 37, 171, 296, 344 et 551.

C.D.E., art. I.16, XI.163 à XI.293 et XI.293/1 à XI.304.

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 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.

Arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du code des impôts sur les revenus de 1992, *M.B.*, 13 septembre 1993.

Arrêté royal du 7 avril 2023 modifiant l'article 19 de l'arrêté royal du 28 novembre 1969 pris en exécution de la loi du 27 juin 1969 révisant l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs, *M.B.*, 14 avril 2023.

Arrêté royal du 13 mars 2023 relatif au fonctionnement de la Commission du travail des arts, aux critères et à la procédure de reconnaissance des fédérations des arts et à l'amélioration de la protection sociale des travailleurs des arts, *M.B.*, 24 mars 2023.

Arrêté royal du 27 septembre 2023 modifiant certaines dispositions relatives au caractère rémunérateur au sens de la sécurité sociale, des indemnités résultant de la cession ou de l'octroi d'une licence par le titulaire originaire de droits d'auteur et de droits voisins, *M.B.*, 2 octobre 2023.

Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus - Exercice d'imposition 2025, *M.B.*, 23 février 2024.

Avis relatif à l'indexation automatique en matière d'impôts sur les revenus - Exercice d'imposition 2026, *M.B.*, 21 janvier 2025.

Travaux préparatoires :

Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, développements, *Doc.*, Sén., 2007-2008, n° 4-119/1, p.1.

Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n°3015/001, p. 54.

Projet de loi-programme (Articles 1er et 2 et 100 à 133) Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en vue de supprimer la réduction sur les amortissements de capital pour l'habitation non propre, Rapport de la première lecture, *Doc. ch.* 2022-2023, n° 3015/014, p. 60.

Projet de loi-programme (Articles 1er et 2 et 100 à 133) Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992, en vue de supprimer la réduction sur les amortissements de capital pour l'habitation non propre, Rapport de la deuxième lecture, *Doc. ch.* 2022-2023, n° 3015/020, p. 1.

Jurisprudence :

➤ **Jurisprudence internationale ou européenne :**

CJUE (3e ch.) n° C-145/10, 1er décembre 2011 (Painer / Standard VerlagsGmbH)

C.J., arrêt Reha Training Gesellschaft für Sport- und Unfallrehabilitation mbH c. Gesellschaft für musikalische Aufführungs- und mechanische Vervielfältigungsrechte eV (GEMA), 31 mai 2016, C-117/15, EU:C:2016:379.

➤ **Jurisprudence belge :**

C.C., 16 mai 2024, n°52/2024.

Cass. (3e ch.), 17 janvier 2022, RG F.18.0011.F, disponible sur www.jura.be

Cass. (1^{er} ch.), 20 septembre 2018, *Cour. fisc.*, 2018, p. 1172.

Cass. (1^{er} ch.), 10 novembre 2017, RG F.14.0076.F, F.14.0079.F, disponible sur www.jura.be

Liège, (9^e ch.), 8 mars 2023, *A.M.*, 2023, p. 131, note J. Picavet.

Civ. Liège, div. Liège (7^e ch.), 26 septembre 2024, n° 23/1699/A, disponible sur www.jura.be

➤ **Décisions anticipées du SPF Finances (ruling) :**

Décision anticipée n°2025.0207 du 10 juin 2025, disponible sur www.jura.be.

Décision anticipée n°2025.0304 du 10 juin 2025, disponible sur www.jura.be.

Décision anticipée n°2025.0297 du 27 mai 2025, disponible sur www.jura.be.

Décision anticipée n°2025.0150 du 15 avril 2025, disponible sur www.jura.be.

Décision anticipée n°2025.0139 du 25 mars 2025, disponible sur www.jura.be.

Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, disponible sur fisconetplus.be.

Décision anticipée n° 2024.0329 du 18 juin 2024, disponible sur fisconetplus.be.

Décision anticipée n° 2024.0302 du 11 juin 2024, disponible sur fisconetplus.be.

Décision anticipée n°2023.0799 du 18 novembre 2023, disponible sur fisconetplus.be.

Décision anticipée n° 2023.0659 du 3 octobre 2023, disponible sur fisconetplus.be.

Décision anticipée n° 2017.154 du 4 avril 2017, disponible sur fisconetplus.be

Doctrine :

➤ **Les ouvrages :**

BOSSUYT, J., *Auteursrechten in de inkomstenbelastingen – De toepassing van de wet van 16 juli 2008 en een toetsing aan het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel*, Malines, Wolters Kluwer, 2014.

DECOURRIERE, A., *Droits intellectuels : contentieux de la validité et de la contrefaçon*, Liège, Wolters Kluwer Belgium, 2020.

DEKLERCK, L., *Manuel pratique d'impôt des sociétés*, 11^e éd., Bruxelles, Larcier, 2020.

VANHEES, H., *Handboek intellectuele rechten*, 2^e éd., Anvers, Intersentia, 2018.

VERDUSSEN, M., *Justice Constitutionnelle*, 2^e éd., Bruxelles, Larcier Intersentia, 2024.

WATELET, S., *La fiscalité du droit d'auteur et des droits voisins : implications du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins*, Limal, Anthemis, 2021.

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*, Louvain-la-neuve, Anthemis, 2010.

WELLEMANS, N., *Les rémunérations alternatives : Comment doper le salaire de vos travailleurs ?*, Limal, Anthemis, 2023.

WOUTERS, P.-J., *Inkomsten uit auteursrechten - Praktische toetsing van het huidige fiscale speelveld*, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2025.

➤ **Les contributions à un ouvrage collectif :**

BEHRENDT, C., « Le mécanisme préjudiciel devant la Cour constitutionnelle belge », *Chronique de droit à l'usage des juges de paix et de police 2022*, éd. 34, P. Lecocq et M. Dambre (dir.), Bruges, Die keure, 2022, p. 261 à 286.

BERNARD, N. et ROSOUX, G., « Actualités du principe d'égalité et de non-discrimination dans la jurisprudence de la Cour constitutionnelle », *Actualités en matière d'égalité et de non-discrimination : questions choisies*, S. Wattier (dir.), Limal, Anthémis, 2024, p. 15 à 76.

COUDRON, C., VEKEMAN, M., et VAN DER MAST, A., « assiette de l'impôt, revenus des biens mobiliers », *Tibergien. Manuel de droit fiscal*, A. Tiberghien (dir.), Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 107 à 175.

DE GEYTER, L., « De rechtspraak van het Grondwettelijke Hof waarin het recht op gelijkheid wordt toegepast in fiscale zaken », *Fiscale rechtspraakoverzichten – Grondrechten in fiscalibus 1989-2015*, S. De Raedt et A. Van de Vijver (dir.), Gand, Larcier, 2016, p. 263 à 275.

NAGAR, B., et WILLEMS, P., « Topic IV. Auteursrechten : de nieuwe salariswagen », *Tien hete hangijzers uit de fiscale praktijk*, P. Willems (dir.), Bruges, die Keure, 2020, p. 58 à 75.

PICAVET, J., « Actualités 2022 en matière d'impôt des personnes physiques », *le droit fiscal en Belgique*, éd. 2023, Limal, Anthémis, p. 9 à 162.

PICAVET, J., « Actualités 2024 en matière d'impôt des personnes physiques », *le droit fiscal en Belgique*, éd. 2025, Limal, Anthémis, p. 9 à 157.

RAYET, A., « L'imposition de la propriété artistique », *L'artiste au travail : état des lieux et perspectives / De kunstenaar aan het werk : een stand van zaken en de toekomstperspectieven*, J. De Boe (dir.), Bruxelles, Bruylant, 2008, p. 187 à 199.

SEPULCHRE, V., « Les principes constitutionnels belges de l'égalité et de la non-discrimination en matière fiscale », *Alabaster 1938-2013*, Liman, Anthémis, 2013, p. 255 à 284.

VANHEES, H., « Art. XI.165 WER », *Economisch recht. Commentaar met overzicht van rechtspraak en rechtsleer*, Malines, Wolters Kluwer Belgium, 2024, p. 63 à 140.

WOUTERS, P.-J., « inkomsten uit auteursrechten : fiscale behandeling vanaf 1 januari 2023 », *Fiscaal Praktijkboek 2023-2024. Directe Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, H. De Cnijf et L. Maes (dir.), Malines, Wolters Kluwer, 2024, p. 25 à 84.

➤ **Les articles de revues :**

BROUCKE, C., « Droits d'auteur (des travailleurs salariés) : quand le surréalisme surgit dans la réglementation », *Orientations*, 2024, n°2, p. 21 à 37.

DESCHRIJVER, D., « De belasting van over de jaren heen wisselende inkomsten uit de activiteiten van kunstenaar », *T.F.R.*, 2008, p. 122 à 133.

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

GEIREGAT, S. et VANDENBOSSCHE, G., « Hervorming fiscaal regime auteursrechten en naburige rechten: een hobbelige weg back to its roots? Artikelen 100 t.e.m. 109 Programmawet 26 december 2022 intellectueelrechtelijk en fiscaal ontleed », *A.F.T.*, 2023, n°12, p. 6 à 67.

GEIREGAT, S. et VANDENBOSSCHE, G., « Software in fiscalibus. Wat met computerprogramma's sinds de fiscale hervorming van auteursrechtinkomsten ? », *N.J.W.*, 2023, p. 722 à 735.

HELLINCKX, K., « Computerprogramma's uitgesloten van fiscaal gunstregime voor auteursrechtenvergoedingen », *T.F.R.*, 2024, p. 563 à 570.

KEUTERMANS, J., BLOMME, P et D'HAUWE E., « Auteursrechten en inkomstenbelastingen Beschouwingen vanuit de auteursrechtpraktijk », *T.F.R.*, 2016, p. 62 à 84.

LACHAPELLE, A. et WATTIER, S., « L'influence du droit constitutionnel sur le droit fiscal », *Ann. dr.*, 2015, p. 387 à 449.

OST, M. et DE VRIESE, L., « De eerste tendensen in de nieuwe rullingpraktijk over auteursrechten », *Fisc. Act.*, 2025, n°1, p. 1 à 4.

PEETERS, B., « Taxatie naar draagkracht van 'piekinkomsten' », *A.F.T.*, 2023, n°1, p. 1 à 5.

PUTZEYS, W., « Nieuwe wet op auteursrechten lost problemen (niet) op », *Juriskrant*, n°178, 2008, p. 2.

RAYET, A., « La condition de requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels. Ou comment éviter les raccourcis trompeurs et les raisonnements simplistes... », *R.G.F.C.P.*, 2024, n°1, p. 17 à 22.

RAYET, A., « La réforme fiscale des revenus des droits d'auteur par la loi-programme du 26 décembre 2022 », *A&M*, 2022, p. 161 à 180.

RAYET, A., « Le régime fiscal des revenus de droits d'auteur et voisins menacé... Les velléités du législateur de 2022 », *A&M*, 2022, p. 5 à 12.

RAYET, A. et KATZ, C., « les droits d'auteur et les droits voisins dans l'article 17 du C.I.R 1992 », *R.G.C.F.*, 2009, liv. 5, p. 377 à 402.

SPRINGAEL, B., « Décisions anticipées en matière de droits d'auteur : 'business as usual' », *Fiscologue*, n°1893, 2024, p. 1 à 8.

SPINGAEL, B., « Het nieuwe belastingregime voor auteursrechtvergoedingen », *T.F.R.*, 2023, p. 824 à 852.

SPRINGAEL, B. et VANPETEG, C., « Les droits d'auteurs à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Fiscologue*, n°1770, 2022, p. 1 à 8.

TRAVERSA, E. et DECKERS, V., « La réforme de la fiscalité des droits d'auteur », *J.T.*, 2009, p. 333 à 341.

WATELET, S., « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023, p. 181 à 187.

WATELET, S., « Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur : dix ans déjà ! », *R.G.F.C.P.*, 2018, n°9, p. 26 à 37.

WATELET, S., « La fiscalité des droits d'auteur et des droits voisins : état des lieux », *R.G.F.*, 2015, n°4, p. 4 à 16.

➤ **Les notes de jurisprudence :**

BREUVAL, S., « To be or not to be : le développeur de logiciels est-il (encore) considéré comme un auteur ? », note sous C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, *Cour. Fisc.*, 2024, p. 240 à 246.

KEMSEKE, L. et GISQUIERE, T., « Un architecte conçoit une construction fiscale basée sur un régime favorable en matière de droits d'auteur mais la Cour d'appel de Liège fait s'effondrer la construction en question comme un château de cartes », note sous Liège (9e ch.), 8 mars 2023, *Cour. fisc.*, 2023, n°8, p. 192 à 201.

MARISCAL, B., « La Cour constitutionnelle valide l'exclusion des concepteurs de programmes informatiques du nouveau régime fiscal des droits d'auteur », note sous C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, *Indic soc.*, 2025, p. 36 à 39.

PICAVET, J. « La cour d'appel de Liège confirme l'application de l'ancien régime fiscal des revenus de droits d'auteur à un architecte mais estime celle-ci abusive sur base de l'article 344, § 1er, du CIR 92 », note sous Liège (9e ch.), 8 mars 2023, *A.M.*, 2023, p. 139 à 142.

VANDENBOSSCHE, G., « Hervormd auteursrechtenregime niet ongrondwettig voor zover het computerprogramma's uitsluit » note sous C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, *N.J.W.*, 2025, p. 295 et 296.

VAN DYCK, J., « Décision anticipée novatrice pour les 'freelances' dans les médias », note sous décision anticipée n° 2024.0302, 11 juin 2024, *Fiscologue*, n°1843, 2024, p. 1 à 3.

VAN DYCK, J., « En français aussi, une DA sur les 'premières exploitations' et sur les 'autres' », note sous décision anticipée n° 2024.0329, 18 juin 2024 et décision anticipée n° 2024.0302, 11 juin 2024, *Fiscologue*, n°1847, 2024, p. 5 à 7.

VAN DYCK, J., « Journalistes free-lance : le SDA accepte 50 % de droits d'auteur », note sous décision anticipée n° 2017.154, 4 avril 2017, *Fiscologue*, n°1519, 2017, p. 5 à 7.

X., note sous Cass. (1^{er} ch.) 20 septembre 2018, *Cour. fisc.*, 2018, p. 1172 à 1175.

➤ **Issues d'internet :**

COUMANS, W., « Een emmer met vijftig gaten: de koterijen in onze personenbelasting », www.jubel.be, 24 octobre 2024.

WATELET, S., « Droits d'auteur : décisions anticipées récentes sur l'application du ratio 30/70 », disponible sur www.forumforthefuture.be, 29 octobre 2014.

WATELET, S., « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », disponible sur www.wolterskluwer.com, 2 novembre 2023.

X., « Taxation étalée de la plus-value d'un bien immobilier », disponible sur www.wolterskluwer.com, 17 février 2022.

Divers :

Accord de gouvernement du gouvernement fédéral Bart De Wever, « Accord de coalition fédérale 2025-2029 », disponible sur www.belgium.be, 31 janvier 2025.

Bulletin officiel des Finances Publiques – impôts, « BNC - Régimes sectoriels - Bénéfices de la production littéraire, scientifique ou artistique revenus provenant de la pratique d'un sport - Imposition des bénéfices en fonction de la moyenne des recettes et des dépenses », disponible sur <https://bofip.impots.gouv.fr>, 12 septembre 2012.

CHAMUT, M., DUMONT, J-F et SIMONIS, M., *Le guide du pigiste : être un journaliste indépendant en Belgique*, 4e ed., Bruxelles, Association des journalistes professionnels (AJP), 2015.

Conseil supérieur des finances section “fiscalité et parafiscalité“, « Premier rapport concernant une vaste réforme fiscale », juillet 2021, disponible sur www.conseilsuperieurdesfinances.be.

DELANOTE, M., « Note de vision générale concernant la réforme fiscale plus large », disponible sur www.financien.belgium.be, juin 2022.

Forum For the Future, « Principales mesures de l'accord estival du gouvernement fédéral belge – Juillet 2025 », disponible sur <https://blog.oecceb.be>, 22 juillet 2025.

GOV.UK, « Guidance HS234 Averaging for creators of literary or artistic works (2025) », disponible sur <https://www.gov.uk>, mis à jour le 6 avril 2025.

OCDE (2025), *Les impôts sur les salaires 2025 (version abrégée) : Décomposition de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et rôle des allègements fiscaux*, Éditions OCDE, Paris, disponible sur <https://doi.org/10.1787/e1665579-fr>

X. « La Belgique championne du monde de la pression fiscale sur le travail, selon l'OCDE », disponible sur www.rtf.be, 30 avril 2025.

X., « Accord de l'été : le gouvernement Arizona "démultiplie les régimes fiscaux" », disponible sur www.lalibre.be, 22 juillet 2025.

X. « Accord estival 2025 : quelles sont les prochaines mesures envisagées pour les entreprises belges ? », disponible sur www.ucm.be, 22 juillet 2025.

X., « L'AJP, la SAJ et la VVJ s'inquiètent des projets de révision de la fiscalité des droits d'auteur », disponible sur www.ajp.be, 19 juillet 2022.

X. « Les droits d'auteur », disponible sur www.ajp.be, *s.d.*, consulté le 1er juillet 2025.

X., « Réforme du droit d'auteur : clarification », disponible sur www.abdil.be, 6 décembre 2024.

Annexes :

Annexe n°1 : Tableau illustrant l'augmentation des dépenses fiscales liées au régime de droits d'auteur et des droits voisins entre 2013 et 2021

Exercice d'imposition / Aanslagjaar	Revenus bruts (euros) / Bruto inkomsten (euro) (situation au 30 juin de l'année suivante) (toestand op 30 juni van het volgende jaar)
2013	108.456.593
2014	128.439.775
2015	156.144.366
2016	184.075.470
2017	225.220.155
2018	281.746.193
2019	341.766.500
2020	399.267.817
2021	465.675.531

Source : Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n°3015/001, p. 58.

Annexe n°2 : Résumé de l'interview avec Robert Sillen

Dans le cadre de mon mémoire, j'ai eu l'opportunité d'interviewer monsieur Robert Sillen, directeur juridique des éditions Casterman, le 13 juin 2025. L'objectif de cette entrevue était notamment de revenir sur l'impact de qu'a eu la réforme quant au secteur de l'édition.

Tout d'abord, Robert Sillen est revenu brièvement sur la *ratio legis* de l'instauration d'un régime fiscal spécifique pour les revenus issus de la cession ou concession de droit d'auteur et droits voisins. L'objectif était notamment de mettre en place un taux de taxation plus réduit pour les artistes dont les revenus sont souvent précaires et fluctuants. Cependant, peu à peu, le régime fiscal est devenu une niche fiscale pour de nombreuses professions qui n'étaient pas visées par le législateur initialement. Par exemple, même des pompes funèbres et un boucher y ont recours. Les déclarations de revenus de droit d'auteur ont dès lors exposé ce qui a conduit le législateur à réformer le régime en 2022.

Celui-ci a expliqué que les modifications opérées par le biais de la réforme étaient tellement fortes qu'elles pouvaient potentiellement impacter négativement les artistes et auteurs pour lesquels le régime fiscal favorable avait été initialement pensé. Il estime que le législateur a par sa réforme « tiré au bazouka ». Pour le secteur de l'édition, celui-ci ne craignait pas d'être exclu du champ d'application de la réforme mais s'interrogeait quant à l'application du ratio de 30% au contrat d'édition liant un auteur à son éditeur. Cette question émergeait dès lors qu'aucune définition n'a été donnée par le législateur de la notion de prestation. Or, celle-ci est essentielle étant donné qu'elle conditionne l'application du ratio. En amont, l'association des éditeurs belges avait pourtant demandé que le terme soit défini au sein de la loi. En aval, l'association des éditeurs belges a par conséquent fait appel aux conseils d'un bureau d'avocats afin qu'un ruling soit introduit auprès du Service des Décisions anticipées pour obtenir des éclaircissements quant au ratio de 30% et son application ou non au secteur de l'édition. Ainsi, par la décision du 9 juillet 2024, finalement, le SDA a conclu que dans le cadre d'un contrat d'édition, la cession ou l'octroi de licence de droit d'auteur ne s'accompagnait pas d'une prestation sous-jacente de la part de l'auteur. Par conséquent, 100% des revenus de droit d'auteur versés par un éditeur à son auteur dans le cadre d'un contrat d'édition sont toujours taxés, comme avant la réforme, sous le régime fiscal avantageux des droits d'auteur.

Un contrat d'édition, explique monsieur Sillen, est contrat établissant les obligations respectives de l'auteur et de l'éditeur. Typiquement, un éditeur aura pour obligation de publier l'œuvre de l'auteur et d'en assurer sa promotion. L'auteur aura quant à lui l'obligation de terminer son

œuvre dans un délai imparti et de réaliser une œuvre originale soit non plagiée. Le contrat d'édition stipulera également l'étendue des droits cédés par l'auteur à l'éditeur par exemple si l'éditeur a la possibilité ou non de réaliser plusieurs éditions de l'œuvre, de la publier en plusieurs langues ou dans plusieurs formats. Enfin, la rémunération afférente à la cession de droit d'auteur sera également établie. L'éditeur ne rémunère en Belgique pas l'auteur pour le travail qu'il effectue pour produire son œuvre. En France, un mouvement commence à demander qu'une telle rémunération pour le travail effectué pour produire l'œuvre soit donné de la part de l'éditeur. Robert Sillen est d'avis que la mise en place d'une telle rémunération est risquée. En effet, les éditeurs pourraient décider de ne plus publier des auteurs inconnus étant donné que le risque financier serait trop élevé.

Cependant, dans sa décision, le SDA ne s'est pas prononcé sur les avances sur droits perçues par un auteur avant l'acceptation de l'œuvre par l'éditeur. Robert Sillen m'explique qu'en effet souvent lorsqu'un éditeur conclut un contrat avec un auteur, par exemple un auteur de bande dessinée, son œuvre n'est qu'au stade de synopsis. Ce n'est qu'après la signature du contrat avec l'éditeur, que l'auteur continuera de créer sa bande dessinée. Or, la réalisation d'une bande dessinée demande en moyenne 2 à 3 ans de travail et pendant cette période, l'auteur ne percevra aucun revenu de droits d'auteur. C'est pourquoi, dans de nombreux contrats d'éditions, il est stipulé que l'éditeur verse au fur et à mesure à l'auteur des avances sur droits d'auteur. Ainsi, un auteur de bande dessinée percevra en moyenne 20 000 à 25 000 euros pendant l'ensemble des années où il se consacre à la création de sa bande dessinée. Une fois son œuvre acceptée par l'éditeur puis publiée, ce dernier touchera enfin des revenus de droit d'auteur. Pour ce faire, un contrat d'édition peut classiquement prévoir que l'auteur percevra un pourcentage du prix de vente de chaque bande dessinée à hauteur de 10 à 12%. L'auteur ne percevra des revenus qu'à partir du moment où les montants perçus pour la cession ou l'octroi de licence de droit d'auteur dépasseront les avances sur droit perçues antérieurement. Ceci peut prendre plusieurs années. Avant la réforme de 2022, ces avances sur droit perçues par l'auteur avant acceptation de l'œuvre par l'éditeur étaient considérées comme des revenus de droit d'auteur. Aujourd'hui, la réponse demeure en suspens. La décision du SDA à ce propos devrait être donnée à la rentrée 2025.

Robert Sillen explique que pour les auteurs travaillant sous contrat d'édition cette décision du SDA est d'une importance capitale. En effet, si les auteurs ne pourraient que bénéficier du régime de droit d'auteur à hauteur de 30% pour les revenus perçus par le biais du contrat d'édition, cela ne pourrait plus être considéré comme une taxation conforme à la capacité

contributive. Sans régime fiscal avantageux, il serait très risqué pour les auteurs de se lancer dans une carrière d'auteur de livre ou de bande dessinée. Par exemple, un auteur de bande dessinée débutant touche en moyenne 15 000 à 20 000 euros d'avances du droit pour la création de sa bande dessinée étalé sur 3 ans, temps moyen nécessaire pour finaliser son œuvre. Celui-ci perçoit une rémunération très faible, 5 000 à 6660 euros par an, et un traitement fiscal avantageux de cette rémunération est crucial. Enfin, Robert Sillen m'a précisé que les rares auteurs belges ayant une rémunération très importante pour leur travail sont en société et par conséquent soumis à l'impôt des sociétés. Il serait plus intéressant pour un auteur de passer en société dès lors qu'il a 75 000 à 80 000 euros de revenus par an.

Robert Sillen estime que la réforme du traitement fiscal des revenus de droit d'auteur a été réalisée avec un manque de concertation avec le milieu de l'édition et une méconnaissance de celui-ci. Il regrette également le manque de clarté de cette dernière. Enfin, il s'interroge sur la nécessité de la réforme et se demande s'il n'était pas possible de venir limiter le champ d'application du régime par le biais de rulings du Service de Décisions anticipées.

Annexe n°3 : Tableau illustration l'ancien et la nouvelle répartition opérée entre les revenus de droit d'auteur et la prestation pour la rémunération des journalistes indépendants

	Honoraires perçus	Revenus de droits d'auteur		Rémunération totale
Ancienne répartition	100 € (50%)	100 € (50%)		200 € (100%)
Nouvelle répartition	100 € (50%)	Première exploitation	Autres exploitations	200 € (100%)
		21 € (10,5%)	79 € (39,5%)	
		Ensemble 100 € (50%)		

Source : Décision anticipée n° 2024.0302 du 11 juin 2024, disponible sur fisconetplus.be, point 23.

