

Avis

Le régime
fiscal
des droits
d'auteur

1^{er} janvier 2020



Cet avis a pour objectif d'explorer ensemble les critères de détermination et le régime fiscal des **droits d'auteur**.

A cette fin, les critères permettant d'opérer la qualification des "*œuvres originales littéraires ou artistiques*" seront développés dans un premier temps.

Ensuite, le régime fiscal belge favorable de ces revenus mobiliers sera exposé et analysé en intégrant pleinement la position de l'administration fiscale¹ selon notre méthode des 6 c's : <http://www.law-right.com/fr/notre-cabinet/6-checks-pour-optimiser-votre-dossier/>.²

1. Critère de détermination de la qualification de "droits d'auteur"

1.1. *Le droit d'auteur et la notion d'œuvre*

Il ressort des commentaires de doctrine que le droit d'auteur consiste en un ensemble de prérogatives juridiques reconnues au créateur d'une œuvre, lui permettant d'une part, de faire respecter l'intégrité intellectuelle de son œuvre et d'autre part d'en assurer l'exploitation économique.

¹ Voir : <http://fiscus.fgov.be/interfaoifr/DroitsAuteurRechten/inleiding.htm> et http://www.lexalert.net/sites/default/files/14129_auteursrecht_fr.pdf.

² Ce n'est que quand chacune de ces 6 cases est cochée, que nous sommes assurés d'avoir accompli notre mission et que nos clients peuvent se sentir rassurés d'avoir reçu un avis juridique complet et de qualité.

En effet, l'article XI.165, § 1 du Code de droit économique (ci-après « Le Code ») énonce que :

« L'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique a seul le droit de la reproduire ou d'en autoriser la reproduction, de quelque manière et sous quelque forme que ce soit, qu'elle soit directe ou indirecte, provisoire ou permanente, en tout ou en partie. (...) »

L'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique a seul le droit de la communiquer au public par un procédé quelconque (...).

L'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique a seul le droit d'autoriser la distribution au public, par la vente ou autrement, de l'original de son œuvre ou de copies de celle-ci ».

Le Code n'énumère pas les catégories d'œuvres protégées ni ne décrit leurs composantes.

Contrairement à certaines idées préconçues, le droit d'auteur n'est donc nullement confiné au domaine artistique ou littéraire et, par conséquent, la notion d'œuvre doit donc être entendue de manière large.

L'œuvre littéraire ne vise pas seulement les œuvres de « littérature » dans le sens culturel et esthétique du mot.

Les cours et tribunaux ont notamment assimilé aux œuvres littéraires un ouvrage technique⁴, un manuel de jeu vidéo⁵, un mode d'emploi⁶ ou un cours scientifique de génétique.⁷

Pour qu'une création et/ou œuvre puissent bénéficier de la protection du droit auteur, il est impératif que deux conditions soient remplies : elle doit être **originale** (cf. point 1.2. ci-dessous) et mise dans une **forme** qui traduit la volonté de son auteur de la communiquer (cf. point 1.3. ci-dessous).

L'objectif du droit d'auteur est d'encourager la création, en garantissant à ceux qui s'y consacrent la possibilité de rendre cette activité économique viable, voire profitable, et de permettre la diffusion de la création dans le public en y associant les créateurs.



³ D. VOORHOOF, in F. BRISON & H. VANHEES (dir.), *Hommage à Jan Corbet*, Larcier, Gand, 2e éd., 2008, p.51.

⁴ Bruxelles, 27 février 1954, *J.T.*, 1954, p. 278.

⁵ Bruxelles, 9 novembre 1972, *J.T.*, 1973, p. 463.

⁶ Civ. Liège, 2 octobre 1992, *J.T.*, 1993, p. 342.

⁷ Bruxelles (9^e ch.), 11 avril 1997, *A&M*, 1997, p.265.

1.2. Conditions de protection

1.2.1. Le critère d'originalité

Il est unanimement admis qu'une œuvre, pour être protégée, doit revêtir un caractère original, c'est-à-dire être **marquée de l'empreinte de son auteur**.

Selon la doctrine et la jurisprudence dont celle de la Cour de cassation⁸, une œuvre originale est une « *création intellectuelle propre à son auteur* ». Ainsi, l'œuvre doit être « *marquée du sceau de la personnalité de son auteur* »¹⁰.

Depuis juillet 2009, la Cour de justice de l'Union européenne, dans l'arrêt *Infopaq*, a défini le critère d'originalité comme étant la « *création intellectuelle propre à son auteur* ».¹¹ Par cet arrêt, la Cour de justice a fait de l'originalité une notion communautaire, c'est-à-dire identique dans tous les Etats-membres de l'Union européenne et applicable à toutes les œuvres.

Les termes choisis par la Cour de justice sont proches d'une définition personnaliste de l'originalité¹². La notion serait donc subjective. En conséquence, la définition généralement donnée par la jurisprudence belge satisferait au critère dégagé par la Cour de justice.

Il en découle qu'il ne faut pas confondre originalité et nouveauté du fait qu'une œuvre peut être originale sans être nécessairement nouvelle. Le critère d'originalité, tel que dégagé par la jurisprudence, est un critère unique pour tous les genres d'œuvres.

Ce concept de l'originalité retenu par la jurisprudence et la doctrine est ainsi fort subjectif et a permis l'apparition de nouvelles formes de créations. Ainsi, un travail utilitaire (le mode d'emploi d'un appareil par exemple) pourra être considéré comme étant original s'il est possible de considérer que sa forme eut été différente s'il avait été réalisé par une autre personne que son auteur.

La condition d'originalité doit être appréciée au cas par cas, notamment selon les critères résumés ci-après :

➤ Originalité de la forme plutôt que de l'idée

« *Le droit d'auteur protège les idées, pensées, principes et méthodes lorsqu'ils ont reçu une forme concrète et originale* ». C'est cette forme concrète et originale qui fait l'objet de la protection¹³, par opposition à l'idée qui en

⁸ A. BERENBOOM, *Le nouveau droit d'auteur*, Bruxelles, Larcier, 2008 et, parmi d'autres, Cass., 26 janvier 2012, *AM*, 2012, 4, 336

⁹ Cass., 26 janvier 2012, *AM*, 2012, 4, 336.

¹⁰ A. BERENBOOM, *Le nouveau droit d'auteur*, Bruxelles, Larcier, 30

¹¹ C.J.C.E., 16 juillet 2009, *Infopaq International*, C-5/08, point 32 confirmé par C.J.U.E., 22 décembre 2010 *Bezpečnostní softwarová asociace*, C-393/09, point 46.

¹² B. MICHAUX, « L'originalité en droit d'auteur, une notion davantage communautaire après l'arrêt *infopaq* », *A&M*, 2009/5, p. 482.

¹³ Gand, 17 mai 2010.

est la base.

C'est ainsi que des modes d'emplois ont pu être protégés¹⁴ ou même des recettes,¹⁵ « dans leur expression littéraire »¹⁶ à la condition qu'elle « ne se contente pas d' «énoncer en termes brefs et banals la liste des ingrédients, les quantités et les gestes culinaires» ».

Plus précisément, « la forme protégée ne s'arrête pas à l'expression, à savoir le niveau immédiatement perceptible. Elle recouvre également la structure originale de l'œuvre ou la disposition, l'arrangement ou la disposition des idées »¹⁷.

➤ Espace de liberté de l'auteur – choix originaux dans la confection de l'œuvre

En pratique, l'expression de la personnalité de l'auteur dans son œuvre implique qu'il ait disposé d'un espace de liberté suffisant, dans lequel il a pu exprimer des choix¹⁸.

En effet, « sans liberté de créer, c'est-à-dire de choisir tout ou partie des éléments de l'œuvre, pas de création originale ». Dans ce cas, l'œuvre ne pourra par définition pas porter "l'empreinte de la personnalité de l'auteur" si l'œuvre a été entièrement déterminée par des contraintes extérieures¹⁹.

Une jurisprudence considérable retient particulièrement ce critère de choix dans la disposition et la combinaison d'éléments²⁰.

En résumé, la personnalité de l'auteur peut se manifester par les choix qu'il opère dans la configuration de l'œuvre plutôt que par l'arbitraire de son imagination²¹. L'œuvre reflétera la personnalité de son auteur si elle est déterminée par les choix qu'il a pu faire face à différentes possibilités qui se présentaient à lui, au-delà des contraintes techniques qui lui étaient imposées.

➤ Absence de « banalité »

Enfin, l'œuvre originale ne peut être banale²² ou résulter de choix évidents²³.

Il a ainsi été jugé, en matière de résumés de décisions de jurisprudence, que « La loi sur le droit d'auteur protège les œuvres littéraires ou les œuvres d'art dans le sens le plus large du mot, parmi lesquels les résumés de jurisprudence. L'œuvre doit être « originale », c.-à-d. être l'expression de l'effort intellectuel de l'auteur. Une condition de base est que l'auteur ait une possibilité de choix. En l'absence de choix ou lorsque le choix opéré est banal, évident ou purement fortuit, tout le monde est obligé de parcourir le même chemin et, par conséquent, personne ne peut donner à

¹⁴ Bruxelles, 10 octobre 1997.

¹⁵ Liège, 10 juin 2011.

¹⁶ Liège, 10 juin 2011, IRDI, 2012/1, 83.

¹⁷ Prés. Com. Liège, 2 août 2012.

¹⁸ D. KAESMACHER, T. STAMOS, *Brevets, marques, droits d'auteur... - Mode d'emploi*, p. 151-188.

¹⁹ M. BUYDENS, *La protection de la quasi-crédation*, Bruxelles, 1993.

²⁰ Voyez notamment : Bruxelles, 28 février 2006 ; Bruxelles, 6 décembre 2011, *Ann. Prat. Marché*, 2011, 758 ; Gand, 17 mai 2010, *AM*, 2013, liv. 2, 102 ; N. GODIN, *L'originalité comme condition de protection en droit d'auteur*.

²¹ A. STROWEL, J.P. TRIALLE, *Le droit d'auteur, du logiciel au multimédia, droit belge, droit européen, droit comparé*, éd. 1997, Bruylant, p. 150-151.

²² Gand, 27 avril 2009, *TBO*, 2011, liv. 3, 118.

²³ Gand, 26 janvier 2009, *DAOR*, 2009, liv. 91, 308.

l'ouvrage un sens personnel »²⁴. En l'espèce, la Cour d'appel d'Anvers a considéré que les résumés revêtaient suffisamment d'originalité dès lors qu'ils ne portaient plus l'empreinte personnelle du magistrat.

La Cour d'appel de Gand a eu l'occasion d'explicitier davantage cette notion d'empreinte personnelle de l'auteur dans un arrêt du 30 octobre 2018. Dans cet arrêt, la Cour estime notamment que des opérations qui sont caractéristiques de l'activité professionnelle d'un avocat de manière générale et que tout avocat est censé pouvoir accomplir professionnellement ne sont pas originales au sens de la loi sur les droits d'auteur. En effet, selon la Cour, il s'agit d'activités encadrées et de ce fait, dans une large mesure, limitée par un nombre important des règles qui brident fortement la liberté et la créativité de l'auteur.

Par conséquent, en ce qui concerne les activités réglementées, l'auteur doit scrupuleusement veiller à documenter et justifier l'originalité de ses œuvres du fait de l'exigence plus stricte des tribunaux concernant les œuvres créées dans le cadre des professions réglementées.

Toutefois, il y a lieu de noter que du fait de son caractère subjectif et global, la condition d'originalité, qui relève de l'appréciation du juge, est, de manière générale, assez facilement rencontrée car celui-ci est très peu exigeant à cet égard.

1.2.2. Le critère de la mise en forme

L'œuvre ne peut, selon la doctrine et la jurisprudence, être protégée que si l'auteur a matérialisé sa création dans une certaine forme directement ou indirectement perceptible par autrui.

De ce fait, les idées, non matérialisées, ne sont pas protégeables²⁵.

Ce n'est dès lors pas l'idée, le concept en lui-même qui est à la base d'une œuvre, mais bien **l'expression, la formalisation de cette idée qui est protégée**. L'œuvre doit être concrétisée dans une forme. La forme ou l'expression de l'œuvre est la réalisation d'une idée dans une forme perceptible à l'esprit.

Un exemple tiré de la jurisprudence française permet de cerner les limites que ce critère impose : si l'emballage du Pont-neuf par Christo est protégé par le droit d'auteur – l'idée d'emballer des objets n'est quant à elle pas protégeable – ce qui amena le tribunal de Grande Instance de Paris à débouter l'artiste américain qui reprochait à une agence de publicité d'utiliser des photographies d'ouvrages d'art emballés à la manière de Christo.²⁶ L'idée d'emballer des ouvrages d'art n'est donc pas protégeable par le droit d'auteur, au contraire de la concrétisation de cette idée dans une forme particulière (l'emballage du Pont-Neuf par Christo).

²⁴ Anvers, 28 novembre 2011, *JRDI*, 2013, liv. 3, 318.

²⁵ Voy. A. BERENBOOM, *Le nouveau droit d'auteur*, Bruxelles, 1995, n° 828; M. BUYDENS, *La protection de la quasi-crédation*, Bruxelles, 1993; VAN HECKE et GOTZEN, "Overzicht van rechtspraak - industriële eigendom, auteursrecht 1975-1990", TPR, 1990, 1792 ; Bruxelles, 26.3.2001, RG 1999/RG/110, A&M, 2001, 367.

²⁶ TGI Paris, 26 mai 1987, Rec. Dalloz, 1988, somm. Comm., p. 201

Le support matériel en tant que tel n'est dès lors pas nécessaire pour que l'œuvre soit protégée par un droit d'auteur, mais c'est bien l'expression, la formalisation de cette idée qui est protégée.

Cela a été confirmé par la Cour de cassation belge qui énonce, dans son arrêt du 19 mars 1998²⁷, que :

« le droit appartenant exclusivement à l'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique de reproduire ou d'autoriser la reproduction de celle-ci, de quelque manière et sous quelque forme que ce soit, n'a pas pour but de protéger une idée ou un concept et n'est pas davantage relatif à la protection des intérêts d'une entreprise ». Le fait que l'œuvre doit être mise en forme pour être protégée ne signifie pas que l'œuvre doit avoir un support matériel original.

Une œuvre est originale quand bien même le format qui en résulte n'est pas original et est commun à d'autres œuvres : exposé oral, document Powerpoint avec succession d'images et de textes, feuille de calcul Excel, ... La formalisation et la matérialisation des idées se sont faites en fonction des choix libres de structure, d'arrangement et de disposition des idées et du contenu, qui laissent ainsi refléter la personnalité de l'Auteur dans l'œuvre. C'est dans l'enchaînement et le choix d'organisation du contenu que l'Auteur exprime sa capacité créative.

Une œuvre conçue sur mesure uniquement pour les besoins d'une entreprise et qui est susceptible d'être communiquée à un public peut bénéficier des droits d'auteur. Par exemple, la création d'un logiciel sur mesure, en prenant en compte les contraintes et consignes du client peut laisser place à l'activité créative. La condition de mise en forme de l'œuvre d'une manière qui permette sa communication au public est respectée par ce type de logiciel. Les œuvres sont bien matérialisées dans une certaine forme directement ou indirectement perceptible par autrui.

En effet, la condition de mise en forme de l'œuvre qui permette sa communication au public n'impose pas que l'œuvre soit effectivement diffusée à un public plus large que le client de l'auteur. L'œuvre doit être susceptible d'être communiquée à un public plus large que le cercle restreint composé du client. Même si une convention de cession de droit d'auteur conclue est exclusivement destinée à l'usage interne d'un seul client, cela n'empêche pas la diffusion des œuvres à un public nouveau lors d'une seconde communication.

L'arrêt Svensson du 23/02/2014 sur l'accès aux œuvres sur internet via des hyperliens, c'est-à-dire des liens internet cliquables vers des articles de presses ou d'autres pages internet, a établi la définition de la communication au public qui doit intervenir lors d'une seconde communication.

La communication au public d'une œuvre n'est une condition pour bénéficier du régime des droits d'auteur et n'entre donc pas en ligne de compte pour déterminer s'il s'agit d'une œuvre originale. Une telle condition ne se retrouve pas dans le livre XI du code de droit économique et n'est de même reconnu ni par la doctrine ni par la jurisprudence.

L'arrêt Svensson énonce que la première communication au public ne requiert aucune exigence quant au nombre de personnes visées (premier cercle) et c'est la seconde communication qui dans certains cas (tels que les liens hypertextes) nécessite un public nouveau c'est-à-dire un public différent du premier cercle.

²⁷ Cass., RG n° C970002N, 19 mars 1998, www.cass.be.

C'est principalement l'arrêt Svensson du 13 février 2014 qui définit cette notion de public nouveau.²⁸

« Cela étant, ainsi qu'il ressort d'une jurisprudence constante, pour relever de la notion de « communication au public », au sens de l'article 3, paragraphe 1, de la directive 2001/29, encore faut-il qu'une communication, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, visant les mêmes œuvres que la communication initiale et ayant été effectuée sur Internet à l'instar de la communication initiale, donc selon le même mode technique, soit adressée à un public nouveau, c'est-à-dire à un public n'ayant pas été pris en compte par les titulaires du droit d'auteur, lorsqu'ils ont autorisé la communication initiale au public ». ²⁹

Il y a deux conditions pour entrer dans le champ d'application de qualification d'acte de communication au public au sens du droit d'auteur.

D'une part, il doit s'agir d'un nombre indéterminé de destinataires potentiels qui implique, par ailleurs, un nombre de personnes assez important. La jurisprudence européenne évoque aussi la notion de « seuil de minimis » de personnes et ce qui exclut de la notion de public la « pluralité de personnes concernées trop petite, voire insignifiante »³⁰. En clair, il doit s'agir d'un public n'ayant pas été pris en compte par le titulaire du droit d'auteur lorsqu'il a autorisé la communication initiale au public.

Cette condition est remplie par l'acte de communication sur internet qui renvoie vers un site ou des pages qui n'étaient accessibles qu'à certaines personnes :

« Or, un acte de communication, tel que celui effectué par le gérant d'un site Internet au moyen de liens cliquables, vise l'ensemble des utilisateurs potentiels du site que cette personne gère, soit un nombre indéterminé et assez important de destinataires ».³¹

D'autre part, l'auteur doit aussi avoir la possibilité de restreindre l'accès au public. L'œuvre ne doit pas être accessible à tous, sans restriction possible aucune ou autorisation particulière accordée par l'auteur, auquel cas l'auteur sera privé de droits exclusifs sur son œuvre. Il faut donc que l'auteur puisse toujours garder le droit d'interdire toute communication non autorisée au public à son œuvre. En particulier, dans le domaine des œuvres littéraires publiées sur internet, de telles restrictions prendront la forme d'accès soumis à un mot de passe, à une inscription, à une formule d'abonnement etc., comme certains sites de presse n'offrant la lecture complète de leurs articles qu'à leurs seuls abonnés. En d'autres termes, il n'y pas de public nouveau si l'accès à une œuvre est accessible à tous et que l'autorisation du titulaire du droit d'auteur ne s'impose pas pour une nouvelle communication au public.

En application de la jurisprudence Svensson, des hyperliens sont un acte de communication à un public nouveau. Dans cette hypothèse, le public du lien hyperlien constituerait un public «nouveau» non couvert par l'autorisation initiale des titulaires des droits. L'acte par lequel le propriétaire d'un site Internet renvoie, sans l'autorisation des titulaires de droits d'auteur, via des hyperliens, à des œuvres protégées disponibles en accès libre sur un autre site, est un acte de communication au public de l'œuvre. Le fait pour toute personne autre que le titulaire des droits d'auteur de fournir un hyperlien vers les œuvres protégées constitue cette communication au public :

« Il s'ensuit que, dans des circonstances telles que celles de l'affaire au principal, le fait de fournir des liens cliquables vers des œuvres protégées doit être qualifié de « mise à disposition » et, par conséquent,

²⁸ CJUE 13 févr. 2014, Aff. C-466/12, Svensson c/ Société Retriever Sverige, D. 2014. 480

²⁹ Arrêt Svensson, point 4

³⁰ Arrêt Reha Training (C-117/15).

³¹ Arrêt Svensson, point 20.

d'«acte de communication», au sens de ladite disposition ».³²

En ce concerne la mise en forme de l'œuvre, il est uniquement requis que celle-ci soit susceptible d'être communiquée au public. Il n'est nullement exigé pour pouvoir bénéficier des droits d'auteur que l'œuvre soit effectivement diffusée à un public large. Cela relève d'ailleurs du pouvoir discrétionnaire du propriétaire final de l'œuvre. Il importe d'ailleurs peu que l'auteur n'ait pas l'intention de communiquer au public. Le fait de cette communication suffit même si elle n'est pas volontaire. Dès que la première communication se fait pour un cercle restreint composé de certains clients, et que l'œuvre n'est pas accessible à tous sur un site internet, l'œuvre sera toujours susceptible d'être communiquée à un public nouveau, composé d'autres personnes que le cercle restreint du client initial visé par le contrat de cession ou concession de droits d'auteur. Si l'œuvre est susceptible d'être communiquée à un public nouveau, l'auteur pourra alors faire valoir son droit moral de communication au public.

1.3. Exemples

1.3.1. Les bases de données : critère contenu-contenant

Dans le cadre de cet avis, le critère du contenu-contenant est essentiel car il s'applique plus particulièrement aux bases de données et non aux œuvres littéraires ou artistiques.

Un **site internet** figure parmi les exemples de bases de données.

En effet, le Code de droit économique instaure une double protection : d'une part, une protection par le droit d'auteur sur le contenant et, d'autre part une protection qualifiée de « *sui generis* » concernant certaines utilisations du contenu.

L'article XI.186 du Code de droit économique énonce que « *les bases de données qui, par le choix ou la disposition des matières, constituent une création intellectuelle propre à leur auteur sont protégées comme telle par le droit d'auteur. La protection des bases de données par le droit d'auteur ne s'étend pas aux œuvres, aux données ou éléments eux-mêmes et est sans préjudice de tout droit existant sur les œuvres, les données ou autres éléments contenus dans la base de données* ». Par conséquent, les œuvres en tant que telle ne sont pas protégées dans ce cas-ci, mais bénéficient d'une protection propre.

Sans préjudice des droits d'auteur éventuellement afférents aux éléments contenus dans la base de données, le droit d'auteur protège pour sa part la structure de la base de données si elle est originale. Une fois encore, le critère de l'originalité s'applique.

La protection par le droit « *sui generis* » permet d'interdire l'extraction et/ou la réutilisation de la totalité ou d'une partie substantielle, évaluée de façon qualitative ou quantitative, du contenu de la base de données³³.

³³ Articles XI.307 du Code de droit économique transposant en droit belge la directive européenne du 11 mars 1996 concernant la protection juridique des bases de données.

1.3.2. Les méthodes, procédures, manuels et modes d'emploi

L'exigence de mise en forme exclut en principe que bénéficient de la protection du droit d'auteur, et donc soient qualifiées d'œuvres au sens du Code de droit économique les méthodes, les modes, les styles et les techniques³⁴.

Les méthodes, les modes, les styles et les techniques et par conséquent, modes d'emplois et manuels ne sont donc pas protégeables comme tels³⁵.

Toutefois, la jurisprudence a reconnu la protection par le droit d'auteur lorsque la combinaison d'éléments constitue elle-même et indépendamment de l'idée qu'elle contient, une œuvre originale³⁶.

Il convient donc d'examiner si et dans quels cas la jurisprudence a reconnu ou pourrait reconnaître la qualité d'œuvre à des manuels, modes d'emplois et équivalents.

- *Conditions de protection dégagées par la doctrine et la jurisprudence*

C'est, selon la doctrine et la jurisprudence, l'expression, la composition qui a été donnée à la méthode qui peut en revanche faire l'objet d'une protection³⁷.

Ainsi, il a été jugé que « le droit d'auteur protège les idées, pensées, principes et méthodes lorsqu'ils ont reçu une forme concrète et originale ». C'est cette forme concrète et originale qui fera alors l'objet de la protection³⁸.

Selon cet enseignement, un **manuel** qui matérialise une méthode, pour autant qu'il soit considéré comme original, est une œuvre.

Attention toutefois : la matérialisation d'une idée ne la protège pas, seule sa mise en forme sera éventuellement protégée, si elle est originale³⁹.

C'est ainsi que des modes d'emplois ont pu être protégés⁴⁰, ou même des recettes⁴¹, « dans leur expression littéraire »⁴² à la condition qu'elle « ne se contente pas d'énoncer en termes brefs et banals la liste des ingrédients, les quantités et les gestes culinaires ».

Plus précisément, « la forme protégée ne s'arrête pas à l'expression, à savoir le niveau immédiatement perceptible. Elle recouvre également la structure originale de l'œuvre ou la disposition, l'arrangement ou la disposition des idées »⁴³.

³⁴ M. BUYDENS, *La protection de la quasi-crédation*, Bruxelles 1993.

³⁵ Civ. Bruxelles, 26.1.1998, *A&M* 1998, 234; Bruxelles, 16.11.1960, *Pas* 1961, II, 287; A. BERENBOOM, *o.c.*, n° 833; M. BUYDENS, *o.c.*, p.263; en France: Cass. fr., 29.11.1960, *RIDA*, 27/1960, 112; Cass. fr., 18.10.1977, *RIDA*, avril 1978, 114; Civ. Marseille, 11.4.1957, *Dall.* 1957, 369.

³⁶ Civ. Bruxelles, 29 mai 1997, *Ing.Cons.*, 1997, 207.

³⁷ A. STROWEL, « L'abus du droit d'auteur et les manuels d'utilisation », *Ann. Prat. Comm.* 1997, 746.

³⁸ Voir Gand, 17 mai 2010.

³⁹ J.F. PUYRAIMOND, note sous Prés. Civ. Bruxelles, 8 juillet 2002, *IRDI*, 2003, p.39.

⁴⁰ Bruxelles, 10 octobre 1997.

⁴¹ Liège, 10 juin 2011.

⁴² Liège, 10 juin 2011, *IRDI*, 2012/1, 83.

⁴³ Prés. Com. Liège, 2 août 2012.

Ainsi, des procédures « SOP » (*“Standard Operation Procedures”*) qui décrivent les différentes étapes de réalisation d’examens médicaux afin de correspondre aux règles de « *Bonne Pratique Médicale* » (*“Good Medical Practice – GMP”*) peuvent qualifier d’oeuvre originale.

Ces procédures sont généralement spécifiques à un département/entité médicale et sont soit basées sur des articles ou ouvrages d’un médecin soit directement rédigées par un ou plusieurs médecins.

Ainsi, le texte, le choix de la structure, le style, ainsi que la présentation, l’ordonnement des idées peuvent démontrer assez d’originalité que pour permettre de qualifier les procédures dont question en œuvres, et ainsi rémunérer leur auteur en conséquence.

En effet, si les procédures ne peuvent en elles-mêmes être considérées comme une œuvre originale, leur matérialisation, notamment sous forme de fiches et de tableaux peut être considérée comme telle.

L’ordonnement des idées peut ainsi présenter une originalité certaine (tableaux, titres indiquant les différentes étapes pour chaque examen médical, etc.).

- *Analyse de la jurisprudence pertinente en ce qui concerne l’originalité des manuels*

Nous l’avons vu, la condition de mise en forme est remplie, dès lors que le manuel (ou plus précisément son expression, sa forme) a été matérialisé dans un écrit. Cette condition ne pose en général pas de problème.

Mais cet écrit doit être original.

L’originalité est, comme exposé plus haut, une construction jurisprudentielle. Selon la Cour de cassation, une œuvre originale est une « *création intellectuelle propre à son auteur* »⁴⁴. L’œuvre doit être « *marquée du sceau de la personnalité de son auteur* »⁴⁵.

Cette conception traditionnelle relativement souple a permis de faire évoluer le champ d’application de la protection pour l’étendre aux nouvelles formes de créations (par exemple, les logiciels – voir *supra*)⁴⁶.

Cette conception est d’ailleurs celle adoptée par la Cour de justice de l’Union européenne, dans son arrêt *Infopaq*⁴⁷. Selon la Cour, « *le droit d’auteur n’est susceptible de s’appliquer que par rapport à un objet qui est original en ce sens qu’il est une création intellectuelle propre à son auteur. L’auteur doit « exprimer son esprit créateur de manière originale* », c’est-à-dire exprimer sa personnalité à travers l’œuvre.

⁴⁴ Cass., 26 janvier 2012, *AM* 2012, 4, 336.

⁴⁵ BERENBOOM, *Le nouveau droit d’auteur*, Bruxelles, Larcier, 30.

⁴⁶ A. CRUQUENAIRE, *Le sort des droits d’auteur afférents aux créations réalisées durant l’exécution du contrat de travail*.

⁴⁷ CJUE, 5 juillet 2009, C-5/08.

Pris dans son contexte, cette définition de l'originalité se traduit par l'idée que « *la protection par le droit d'auteur d'une œuvre, quand bien même l'originalité de cette dernière ne serait limitée qu'au choix ou à la disposition des éléments qui composent l'œuvre. Le choix, même aléatoire, doit être personnel, en d'autres termes, qu'il doit être inattendu ou non évident, ou à tout le moins exprimer une vision personnelle, sans être intégralement arbitraire* »⁴⁸.

La personnalité de l'auteur peut se manifester par les choix qu'il opère dans la configuration de l'œuvre plutôt que par l'arbitraire de son imagination⁴⁹.

C'est donc dans la configuration du manuel de procédure qu'il convient de rechercher l'originalité.

Dans le cas d'une recette, il a été jugé que l'écrit qui *se contente d'énoncer en termes brefs et banals la liste des ingrédients, leur quantité et les gestes culinaires à poser selon une forme immuable depuis un siècle au moins et qui fait à présent partie du domaine public* ne peut être protégé⁵⁰. La Cour relève que « *l'appelante aurait pu faire preuve d'originalité en adoptant un style ou un ton différent, en agrémentant chaque recette de commentaires ou anecdotes personnels, des suggestions inhabituelles sur l'accompagnement du plat (...) en recourant à une mise en page inhabituelle, etc.* ».

Le mode d'emploi de G.S.M. de la marque Nokia est une œuvre, selon la Cour d'appel de Bruxelles⁵¹ car « *si le contenu d'un manuel comporte certaines exigences contraignantes, il n'empêche qu'il y a différentes manières de le présenter, de le rédiger, de l'illustrer, de le mettre en page, etc.* ».

Eu égard à ce qui précède, les couleurs, dessins, le choix de la structure et le style, ainsi que la présentation, l'ordonnancement des idées peuvent démontrer assez d'originalité que pour permettre de qualifier un manuel en œuvre, et ainsi rémunérer son auteur en conséquence.

En matière littéraire, l'originalité se retrouve dans deux éléments : la composition et l'expression. La composition est l'ordonnancement d'un contenu. L'expression, c'est le style, le choix des mots et des tournures de phrase. Une œuvre est quand même bien originale même si l'originalité ne serait limitée qu'au choix ou à la disposition des éléments qui composent l'œuvre. Le choix, même aléatoire, doit être personnel, en d'autres termes, qu'il doit être inattendu ou non évident, ou à tout le moins, exprimer une vision personnelle, sans être intégralement arbitraire. Les manuels, procédures et méthodes comportent une réelle création puisqu'ils font appel à une interprétation par leur Auteur de différentes informations et à une personnalisation de ces éléments.

La mise en forme des méthodes, procédures et modes d'emploi d'une manière originale et particulière, par la personnalisation de plusieurs éléments du document qui en résulte se fait à travers plusieurs choix : la structure et la présentation des documents, leur mise en page, la manière de présenter et l'illustrer les idées, modèles et méthodes par des tableaux, des graphiques et des textes. Le texte, le choix de la structure des procédures et méthodes ainsi que la présentation et l'ordonnancement des idées démontrent assez d'originalité pour permettre de les qualifier d'œuvres.

⁴⁸ N. GODIN, *L'originalité comme condition de protection en droit d'auteur*.

⁴⁹ A. STROWEL, J.P. TRIALLE, « *Le droit d'auteur, du logiciel au multimédia, droit belge, droit européen, droit comparé* », éd. 1997, Bruylant, p. 150-151.

⁵⁰ Liège, 10 juin 2011, *IRDI*, 2012/1, 83.

⁵¹ Bruxelles 10 octobre 1997, *D.AOR*, 1998, liv. 46, 64

La création d'une œuvre reste originale si elle n'est pas « exclusivement » le résultat de contraintes, connaissances ou savoir-faire détenus par leur Auteur qui les formalise dans un document. Il ne doit pas exister une et une seule manière de faire, dictée par la contrainte. « La contrainte » n'est pas exclusive ou absolue s'il reste une marge de manœuvre à l'auteur pour exprimer sa créativité en dépit de la contrainte ou du savoir-faire mis en œuvre. C'est donc la manière présenter ces méthodes, procédures, modes d'emploi au travers de divers choix créatifs qui aboutit à la matérialisation de ces connaissances en des œuvres originaux et inédits protégeables par le droit d'auteur.

1.3.3. Originalité en matière de photographie

L'analyse de l'abondante jurisprudence en matière d'originalité des photographies permet de conclure qu'une photographie est originale et reflète donc suffisamment la personnalité de son auteur si lors de son élaboration, il existe des possibilités de choix libres et créatifs lors de la réalisation de la photographie et que l'auteur développe une forme qui lui est propre⁵².

Ce choix portera notamment sur les éléments suivants qui dénotent une compétence et un effort intellectuel de l'auteurs⁵³: l'angle de vue et le cadrage, la perspective, l'éclairage et sa durée, le jeu de lumière, le moment de la prise de vue, la composition, le diaphragme, le développeur et le papier utilisés, ...

1.3.4. Logiciel

La protection par le droit d'auteur des logiciels est réglée par le Code de droit économique transposant en droit belge la directive européenne du 14 mai 1991 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur. Son article 2 prévoit que : « *Un programme d'ordinateur est protégé s'il est original, en ce sens qu'il est une création intellectuelle propre à son auteur. Aucun autre critère ne s'applique pour déterminer s'il peut bénéficier d'une protection par le droit d'auteur* ».

Il poursuit en précisant que : « *La protection accordée par la présente loi s'applique à toute forme d'expression d'un programme d'ordinateur. Les idées et principes à la base de tout élément d'un programme d'ordinateur, y compris ceux qui sont à la base de ses interfaces, ne sont pas protégés par le droit d'auteur* ».

Le logiciel doit donc :

- être original ; et
- fixé dans un support matériel.

En effet, les idées ne sont pas protégeables. C'est leur mise en forme de manière originale par un auteur qui l'est.

Le critère d'originalité pour les programmes d'ordinateur doit être appliqué de la même manière que

⁵² Bruxelles, 22 décembre 2011, *JLMB*, 2012, 21, 1001 ; CJUE, 1 décembre 2011, n°C-145/10.

⁵³ Voir Bruxelles, 13 juin 2009, *AM*, 2010, 3, 253 ; Bruxelles, 22 décembre 2011, *JLMB*, 2012, 21, 100 ; Gand, 5 janvier 2009, *AM*, 2009, liv. 4, 413

celui appliqué aux autres créations artistiques. Cependant, il convient tout de même de tenir compte des spécificités techniques du programme d'ordinateur.

En résumé, même en matière de logiciels, la personnalité de l'auteur peut se manifester par les choix qu'il opère dans la configuration de l'œuvre plutôt que par l'arbitraire de son imagination⁵⁴.

Le logiciel doit représenter l'expression de la personnalité de l'auteur, tant dans « l'arbitraire de l'imagination de l'auteur projetée dans l'œuvre », que dans « les choix opérés par l'auteur pour configurer l'œuvre »⁵⁵ à la condition que ces choix ne soient pas imposés par des contraintes d'ordre technique).

En matière de logiciels, c'est la structure des programmes, et plus particulièrement les codes sources, qui permet de connaître en l'espèce l'approche originale dont a fait preuve son auteurs⁵⁶.

Ainsi, il a été jugé que l'originalité d'un logiciel ressortait de « l'effort intellectuel propre à l'auteur du logiciel (...) et donc les choix qui ont été faits dans l'enchaînement fonctionnel des menus, des formulaires à compléter, des documents et des rapports », ainsi que la structure du logiciel et l'interface utilisateur.⁵⁷

En matière de logiciel, l'originalité ne peut être confondue avec le critère de nouveauté. L'auteur peut s'inspirer de programmes informatiques connus et existants. Les idées reprises d'un autre programme d'ordinateur ne sont pas protégeables car le droit d'auteur ne protège pas les idées elles-mêmes. Il protège seulement la manière dont elles ont été concrétisées, la manière dont elles ont été agencées et traduites en un programme. Les fonctionnalités d'un autre logiciel peuvent donc être reprises pour être concrétisées autrement par un autre logiciel.

Le droit d'auteur n'empêche pas de réaliser un logiciel de traitement de texte ou un tableur, du moment qu'on ne copie pas (ou qu'on ne se contente pas d'adapter) la manière avec laquelle ces fonctionnalités ont déjà été concrétisées dans un programme d'ordinateur existant. La personnalité créatrice de L'auteur peut donc tout à fait s'exprimer dans la configuration de logiciels et la création de nouveaux logiciels à partir des idées d'un autre programme.

Il suffit que lors de la configuration de l'œuvre, l'auteur a exprimé des libres choix artistiques dans la disposition et combinaison d'éléments. En matière de logiciels, c'est la structure des programmes, et plus particulièrement les codes sources, qui permet de connaître en l'espèce l'approche originale dont a fait preuve son auteur. Le paramétrage ou la mise au point d'un programme informatique (sans modification de code source), dont la licence appartiendrait à une tierce personne n'est par contre pas protégée).

- *La maintenance du logiciel*

Le contrat de maintenance informatique est un type de contrat informatique qui a pour but de maintenir le système informatique dans un état de fonctionnement satisfaisant les exigences contractuelles du

⁵⁴ A. STROWEL, J.P. TRIAILLE, *Le droit d'auteur, du logiciel au multimédia, droit belge, droit européen, droit comparé*, éd. 1997, Bruylant, p. 150-151.

⁵⁵ A. STROWEL, J.P. TRIAILLE, *Le droit d'auteur, du logiciel au multimédia, droit belge, droit européen, droit comparé*, éd. 1997, Bruylant, p. 150-151.

⁵⁶ Anvers (1re ch.) 5 juin 2000, *A.J.T.*, 2000-01, 917, note VERNIMME, J.

⁵⁷ Gand n° 2009/AR/2973, 10 janvier 2011, *AM*, 2013, liv. 2, 99; *Annuaire Pratiques du marché*, 2011, 827, note FIERENS, A.

client. Le prestataire peut soit s'engager à uniquement réparer les erreurs de fonctionnement, soit à les prévenir par des contrôles périodiques. Il existe aussi la maintenance évolutive qui permet de mettre à jours les différents logiciels.

Le contrat de concession conclu doit prévoir que le développement permanent et la mise à jour régulière et à temps de l'œuvre constitue une caractéristique essentielle de l'œuvre. Les prestations de maintenance du logiciel sont alors des caractéristiques essentielles de l'œuvre dont les auteurs des contrats de cession ou concession sont responsables. La maintenance fait partie de l'œuvre protégée et est, au même titre que le logiciel, une création intellectuelle propre aux auteurs du logiciel.

Le prix de maintenance doit être inclus dans le prix de cession ou concession de droits d'auteur car il fait partie du contrat qui vise une contrepartie totale pour la concession de droits d'auteur et les mises à jour. Ainsi, le prix de maintenance du logiciel doit aussi être repris dans le chiffre d'affaires généré par la vente du logiciel.

Ce point aura un impact pour la détermination de la rémunération des auteurs selon les critères du SDA, en fonction d'un pourcentage du chiffre d'affaires de la société.

1.3.5. Publications et brochures ou dépliants

Les écrits scientifiques et autres articles publiés revêtent en règle une certaine originalité puisqu'en effet toutes ces œuvres reflètent la personnalité de leur auteur et sa qualité ou renommée.

En règle, toute personne n'aurait pas pu concevoir de telles œuvres. Ces œuvres ne sont donc pas banales et révèlent un choix dans leur conception.

Des dépliants ou brochures résultent généralement de choix que l'auteur a posé.

Les explications qui y sont données, la mise en page, l'ordonnancement des idées de même que les photographies qui y sont représentées peuvent ainsi découler directement de l'expérience professionnelle et/ou personnelle de son auteur.

L'œuvre devra dès lors se démarquer d'un banal dépliant générique par le texte, le choix de la structure, le style, ainsi que la présentation, l'ordonnancement des idées démontrant assez d'originalité.

1.3.6. Protection du droit d'auteur dans le domaine de la mode et du textile

L'industrie textile est un acteur majeur dans le domaine de la communication et des bases de données. Les collections de modes créées par un styliste peuvent entrer dans le régime d'application du droit d'auteur. En effet, certaines caractéristiques d'un style ou d'une mode sont soumises à la protection par le droit d'auteur.

L'arrêt Longchamp est un exemple d'application du critère d'originalité en matière de droits d'auteur dans le domaine de la mode, et plus particulièrement de sac à main. En matière de textile, les

caractéristiques considérées comme originales et empreintes de la personnalité de l'auteur sont nombreuses.

Il ressort de cet arrêt que les éléments protégeables par le droit d'auteur concernent des choix de tissus, matériaux, boutons, modèles, couleurs, de doublures assorties aux tissus, couture des montants, des épaules et de revers, ... Le stylisme de créateur s'exprime par exemple dans les vêtements, costumes et vestes faits à la main, comme les boutonniers faites à la main sur les revers, les boutonniers mobiles à l'avant et aux manches et les épaules construites à la main, le tricot, les chemises avec boutons en nacre précieuse, les accessoires comme la cravate en soie et les carrés de poche dans les emballages, ...

Le styliste exprime son savoir-faire en stylisme et couture dans le façonnage des vêtements, chaussures et accessoires qu'il peut recevoir des fournisseurs avec lesquels il collabore. Les collections sont construites et modifiées par lui, et un travail créatif est ainsi effectué. Les collections sont alors adaptées par l'Auteur et deviennent exclusives et différentes par rapport à d'autres collections de mode que l'on peut retrouver dans d'autres marques de vêtements.

Les vêtements qui sont revendus par l'Auteur à la société avec laquelle il conclut un contrat de cession ou concession de droits d'auteur sont donc des créations intellectuelles propres à leur Auteur et sont des œuvres qui rentrent dans le champ d'application du régime du droit d'auteur.

1.4. Le droit de reproduction

Le droit de reproduction fait partie des droits patrimoniaux de l'auteur. Le droit de reproduction au sens large comprend le droit de reproduction au sens strict, le droit d'adaptation et le droit de location et de prêt.

Le droit de reproduction au sens strict est le droit exclusif de l'auteur d'autoriser ou de refuser la reproduction de son œuvre sous quelque forme matérielle que ce soit (livre, partition musicale, film, disque...).

La reproduction couvre tant la première fixation (reproduction originale) que les reproductions secondaires (réalisés à partir de la première fixation). Ce droit est repris à l'article XI.165, §1^{er} du Code de droit économique.

Seul l'auteur a le droit de reproduction. A chaque reproduction, il faut l'accord de l'auteur mais il faut également l'accord de ceux qui ont reproduit l'œuvre car ils y ont peut-être laissé leur empreinte.

Par conséquent, l'auteur doit également bénéficier de 100% de droits d'auteur lors de la reproduction des œuvres dont il est reconnu être le titulaire.

1.5. Droit de suite de l'auteur

Le droit de suite est régi par l'article XI.175, §1^{er} du Code de droit économique qui prévoit que : « Pour tout acte de revente d'une œuvre d'art originale dans lequel interviennent en tant que vendeurs, acheteurs ou intermédiaires, des professionnels du marché de l'art, après la première cession par l'auteur, il est dû à l'auteur par le vendeur un droit de suite inaliénable, auquel il ne peut être renoncé, même de façon anticipée, calculé sur le prix de revente ».

Le droit de suite ne s'applique donc que dans le cas de ventes dans lesquelles intervient un professionnel du marché de l'art.

L'auteur ou la société de gestion de ses droits ou si cela n'est pas raisonnablement possible, aux sociétés de gestion désignées par le Roi doivent en être avertis :

- Pour les reventes effectuées dans le cadre d'une vente aux enchères publiques, par les professionnels du marché de l'art (vendeurs, acheteurs ou d'intermédiaires), l'officier public et le vendeur dans le mois de la vente.
- Pour les reventes qui ne sont pas effectuées dans le cadre d'une vente aux enchères publiques, par les professionnels du marché de l'art (vendeurs, acheteurs ou intermédiaires) et le vendeur dans le même délai.

Le paiement doit intervenir dans un délai de deux mois suivant la notification.

1.6. Droit moral de l'Auteur

Il s'agit de droits non économiques rattachés à la personnalité de l'Auteur de l'œuvre dont les prérogatives confèrent à l'Auteur le respect de son nom.

Le droit de divulgation permet à l'Auteur de décider si, quand et sous quelle forme l'œuvre sera portée à la connaissance du public.

Le droit de paternité de l'œuvre permet à l'Auteur de se faire reconnaître comme l'Auteur de son œuvre. L'Auteur a le droit d'exiger que son nom soit mentionné sur l'œuvre et sur toutes les reproductions / communications de celle-ci. L'Auteur peut aussi opter pour l'anonymat ou un pseudonyme. La mention du nom est donc importante puisque celui dont le nom apparaît sur l'œuvre est présumé être son auteur jusqu'à preuve du contraire.

Le droit à l'intégrité de l'œuvre implique que l'Auteur puisse s'opposer à toute modification, suppression ou ajout susceptible de modifier son œuvre initiale, tant dans la forme que dans le fond. Il concerne la qualité de la divulgation de l'œuvre (qualité du papier, couleurs, netteté, environnement, etc).

Enfin, selon le droit de retrait et de repentir, l'Auteur peut décider d'apporter des modifications à l'œuvre (droit de repentir) ou d'en faire cesser la diffusion (droit de retrait), à tout moment et sans avoir à justifier son choix.

Les droits moraux ont pour objectif de protéger la personnalité de l'Auteur présente dans l'œuvre. Ils constituent l'expression du lien existant entre la personne de l'auteur et sa création.⁵⁸

⁵⁸ « Prérogatives conférées par le droit d'auteur », SPF Economie, PME, Classes moyennes et Energie, 18/07/2018.

1.6.1. Le droit à l'image

Le droit à l'image est un droit de la personnalité qui permet à toute personne d'autoriser ou d'interdire (sauf exceptions) la diffusion de son image notamment au sein d'une photographie ou d'une vidéo dès lors qu'elle est reconnaissable. Ce droit de la personnalité est un droit parfaitement distinct des droits d'auteur. La référence à « l'image des œuvres » concerne bien les cas permettant à l'exploitant de reproduire et/ou représenter l'œuvre par une cession de droits d'auteur.

Le droit à l'image d'une personne sur sa représentation est un attribut des droits de la personnalité qui résulte, en Belgique, de plusieurs fondements juridiques, principalement :

- le droit au respect de la vie privée et familiale, qui trouve son siège particulièrement dans l'article 8, § 1er de la CEDH: « Toute personne a droit au respect de sa vie privée et familiale, de son domicile et de sa correspondance ». Cette disposition ne pourra cependant être invoquée que si la violation du droit à l'image constitue une violation du droit au respect de la vie privée, par exemple en cas d'intrusion non autorisée dans la vie intime, familiale ou même professionnelle d'une personne, que l'image soit réalisée dans un espace privé ou public.

-l'article XI.174. dispose que "Ni l'auteur, ni le propriétaire d'un portrait, ni tout autre possesseur ou détenteur d'un portrait n'a le droit de le reproduire ou de le communiquer au public sans l'assentiment de la personne représentée ou celui de ses ayants droits pendant vingt ans à partir de son décès." Il peut s'agir d'une œuvre visuelle, photographique, voire d'une œuvre audiovisuelle.

Le droit à l'image comporte deux aspects : un aspect extrapatrimonial et un aspect patrimonial. La jurisprudence admet aujourd'hui qu'il puisse être cédé ou licencié, même à titre onéreux. L'autorisation n'est soumise à aucun formalisme : elle peut être expresse ou tacite, pourvu qu'elle soit certaine. Mais une autorisation écrite est indispensable pour éliminer les difficultés de preuve, et surtout pour énumérer les utilisations pour lesquelles l'autorisation est consentie (autorisation expresse et spéciale). Le consentement peut aussi, dans certains cas, résulter de présomptions, par exemple lorsqu'une image relève de l'activité publique d'une personne, célèbre ou non, et est destinée à illustrer un événement d'actualité ou de l'histoire, ou lorsqu'une personne répond de son plein gré à des questions en la présence de cameramen de la télévision. Mais ces présomptions restent l'exception ».⁵⁹

Comme déjà expliqué, « la collaboration d'un animateur ou d'un comédien peut être déterminante pour l'avènement d'un programme et elle peut directement participer à sa valeur d'échange. C'est bien lui qui est mis en avant dans la promotion du programme auprès des spectateurs »⁶⁰. Ainsi, il semble méthodologiquement pertinent de les prendre en compte parmi les titulaires du droit à l'image.⁶¹

1.6.2. Le droit au nom

⁵⁹ S. CAPIAU, Le droit à l'image - le droit sur l'image,

⁶⁰ N. BRIGAUD-ROBERT, Les producteurs de télévision, Socio-économie d'une profession Paris, Presses universitaires de Vincennes, coll. Médias, 2011

⁶¹ Avis de qualification des œuvres d'Albana Vrioni, Law Right

La qualité d'auteur d'une œuvre est celui dont le nom apparaît sur une œuvre. Est présumé auteur, sauf preuve contraire, quiconque apparaît comme tel sur l'œuvre du fait de la mention de son nom ou d'un sigle permettant de l'identifier. C'est une présomption simple qui peut être renversée par tous les moyens. Tout tiers qui se prétendrait auteur devra le prouver à l'égard de celui dont le nom est mentionné sur l'œuvre.

L'article 121 du Code de propriété intellectuelle énonce certains attributs du droit moral : « *L'auteur jouit du droit au respect de son nom, de sa qualité et de son oeuvre. Ce droit est attaché à sa personne. Il est perpétuel, inaliénable et imprescriptible. Il est transmissible à cause de mort aux héritiers de l'auteur. L'exercice peut être conféré à un tiers en vertu de dispositions testamentaires* ».

Les droits moraux sont liés à la personnalité de l'auteur et justifient le droit au nom de l'auteur d'une œuvre.



2. Traitement fiscal des droits d'auteur perçus

2.1. Intérêt de la qualification d'« œuvre originale »

L'intérêt de qualifier une œuvre d'« *originale* » au sens du Code de droit économique réside dans la fiscalité particulièrement attractive des revenus générés par ces œuvres, pour leurs auteurs.

Une loi du 16 juillet 2008, publiée au Moniteur belge du 30 juillet 2008 et entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, a réformé la fiscalité des droits d'auteur et des droits voisins, qui bénéficie à présent d'un régime largement favorable.

Ces nouvelles dispositions légales introduites regroupent tous les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteurs et de droits voisins sous une seule qualification et donc de les considérer comme des revenus mobiliers soumis à un précompte mobilier de

15% lorsqu'ils ne dépassent pas le montant de 62.090 euros (exercice d'imposition 2021).

Le contribuable peut prétendre déduire du revenu brut les frais forfaitaires suivants :

- 50% du revenu brut pour la tranche allant de 1 EUR à 16.320,00 EUR ;
- 25% du revenu brut pour la tranche allant de 16.320,00 EUR à 32.640,00 EUR ;
- 0% au-delà de 32.640,00 EUR (exercice d'imposition 2021).

2.2. Impôts directs

2.2.1. La loi du 16 juillet 2008 – objectif: sécurité juridique

A compter du 1^{er} janvier 2008, tous les droits d'auteur qui ne dépassent pas une somme annuelle de 62.090 euros € (exercice d'imposition 2021 - revenus 2020) sont considérés par la Loi du 16 juillet 2008 comme des revenus mobiliers.

Sont concernés par le régime fiscal décrit ci-dessous les droits d'auteur et les droits voisins, ainsi que les revenus des licences légales ou obligatoires, visés par le Code de droit économique.

Le Code de droit économique qualifie les droits d'auteur et droits voisins de biens mobiliers. La loi du 16 juillet 2008 aligne le droit fiscal sur cette disposition de droit civil et met fin à toute discussion quant à la nature des revenus de droit d'auteur et de droits voisins.

Etant donné que le Code de droit économique s'impose intégralement en matière fiscale, ce sont tous les revenus de droit d'auteur et de droits voisins qui sont désormais visés par la loi du 16 juillet 2008. Les droits d'auteur et droits voisins sont perçus par le contribuable à l'occasion de la cession ou de l'exploitation de sa production intellectuelle ou artistique ou des rémunérations versées dans le cadre des licences légales et obligatoires instaurées par le Code de droit économique.

La loi du 16 juillet 2008 vise exclusivement les œuvres littéraires ou artistiques dont l'auteur a seul le droit de la reproduire ou d'en autoriser la reproduction et sur lesquelles il jouit d'un droit moral inaliénable. Le titulaire originaire du droit d'auteur est la personne qui a créé l'œuvre.

Cette loi a pour objet de « *modifier, de clarifier et de simplifier le régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins en alignant le droit fiscal sur le droit commun* »⁶².

⁶² voir l'avis publié au Moniteur Belge le 9/12/2008 : http://fiscus.fgov.be/interfaoiffr/Droits_AuteurRecht/en/inl/eiding.htm & Circulaire AGFisc N° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) d.d. 04.09.2014 : http://www.lexalert.n et/sites/default/files/14129_auteursrecht_fr.pdf.

Selon ce même avis, « *en donnant désormais une qualification claire à ces revenus, la sécurité juridique est garantie, à tout le moins jusqu'à concurrence de (62.090 euros par an et par bénéficiaire personne physique. Les revenus visés par la loi du 16 juillet 2008 ne peuvent effectivement plus, à due concurrence, à partir du 1^{er} janvier 2008, être qualifiés de professionnels, mais ils sont toujours considérés comme un revenu mobilier (...)* ».

Il est précisé plus loin qu' « *en d'autres mots, l'application de l'article 37 CIR92 – qui permet à l'administration fiscale de requalifier des revenus notamment mobiliers en revenus professionnels lorsque les avoirs productifs de ces revenus mobiliers sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de leur bénéficiaire- est neutralisée pour la première tranche de (62.090 euros)* ».

Dès lors que l'article 17, §1er, 5^o, nouveau du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après « CIR 92 ») se réfère aux « *revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger* », une fois que les œuvres sont bien qualifiées d'œuvres originales au sens du Code de droit économique, il n'est plus possible pour l'administration de qualifier les revenus qui en résulte autrement qu'en revenus mobiliers.

Toutefois la loi n'a pas pour vocation de transformer en droits d'auteur des revenus qui constituent aujourd'hui des rémunérations ou des profits de professions libérales. Il y a donc lieu de bien distinguer les revenus, par exemple :

- L'employé qui est payé par son employeur pour rédiger des textes, perçoit une rémunération. Si ce texte est publié et que la publication donne des droits d'auteur, ces derniers et seulement eux constituent des droits d'auteur ;
- L'avocat consulté réclame généralement des honoraires à son client pour sa prestation globale: conseil et conclusions écrites. Ces honoraires restent des profits. Il n'y a pas de droits d'auteur sur les conclusions ni sur le contrat de bail, par exemple, rédigé par l'avocat à la demande de son client. L'avocat ne cède ni ne concède à son client le droit de diffuser son œuvre à charge pour ce dernier de lui verser des droits pour cette diffusion. L'avocat ne pourrait pas percevoir des droits d'auteur pour les courriers et leur contenu adressés à ses clients ;
- Le photographe free-lance invité par un journal local à faire et à lui remettre une photo d'une équipe sportive de la région reçoit pour sa photo un profit ou un salaire selon qu'il soit lié par un contrat de travail ou non. Si le photographe cède ou concède le droit de diffuser cette photo dans un ouvrage par exemple et qu'il est prévu en outre des droits spécifiques dans le cadre de cette diffusion, il y a droits d'auteur ;
- Un chanteur qui se produit en Belgique reçoit une rémunération pour sa prestation de la part de l'organisateur du spectacle ; cette rémunération n'est pas qualifiée de droit d'auteur. Si à l'occasion de cette prestation, un enregistrement est fait et un CD est vendu, les droits que le chanteur va percevoir sur la vente du CD sont qualifiés de droit d'auteur ;

- Dans le cadre de la profession d'architecte, les plans et maquettes sont certes des œuvres protégées sur lesquels l'auteur dispose de droits moraux mais la réalisation de ces plans/maquettes pour un client ne provient pas de la cession ou de la concession de droits pécuniaires que l'architecte a sur ceux-ci. En revanche, si cet architecte réalise une maison vraiment originale et que les plans/maquettes sont exposés, contre rémunération de l'architecte, alors pour cette partie des revenus, il s'agira de droits d'auteur.

2.2.2. Régime fiscal – revenus mobiliers

Les droits d'auteur peuvent notamment faire l'objet, conformément à l'article XI.167 du Code de droit économique, d'une cession, concession ou d'une licence.

Ainsi, d'un point de vue fiscal, la question s'est posée en ce qui concerne la qualification des revenus provenant des droits d'auteur. Ces revenus peuvent en effet être qualifiés de revenus professionnels ou de revenus divers ou encore de revenus mobiliers.

Cette qualification des revenus doit s'apprécier en fonction des éléments de droit et de fait (convention, statut,...) propres à chaque cas, et il convient, le cas échéant, de distinguer d'une part, la rétribution de la prestation de l'auteur ou de l'artiste, c.-à-d. les revenus obtenus en contrepartie de l'exercice de son activité, imposable, en principe, à titre de revenus professionnels (profits ou rémunérations); et d'autre part, la rétribution résultant de la cession ou de la concession à un tiers de droits d'auteur, droits voisins ou de licences légales et obligatoires afférents à une œuvre littéraire et artistique⁶³.

La circulaire du 4 septembre 2014 indique, de manière claire et pratique, les éléments dont il faut tenir compte pour procéder à cette distinction :

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

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

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

La présence d'éléments qui corroborent l'existence d'une concession ou cession de droits d'auteur ou droits voisins ne signifie pas ipso facto qu'un montant sera imposable à titre de revenus mobiliers.⁶⁴»

Ces questions de qualification sont primordiales au sens où si les droits d'auteurs sont traités comme des revenus professionnels, ils seront soumis au taux progressif de l'impôt sur le revenu, cumulant à 50 % au-delà de 30.480 € pour les revenus de l'année civile 2020, additionnels communaux non compris.

⁶³ Circulaire AGFisc n°36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) dd. 04.09.2014, p. 1.

⁶⁴ Circulaire AGFisc n°36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) dd. 04.09.2014, p. 2.

La circulaire indique ensuite comment il convient de procéder « en pratique » afin de déterminer la quotité de la rétribution afférente à la cession ou à la concession de droits d'auteur. A cet égard, elle formule quatre suppositions, dont la première et la troisième, surtout, sont particulièrement importantes :

- *Si le contrat prévoit une clé de répartition ou une rétribution distincte en fonction de l'objet rémunéré (exercice-même de la profession ou cession/concession de droits d'auteur ou de droits voisins), on se référera à la clé de répartition prévue au contrat ;*
- *Si le contrat prévoit notamment une cession ou une concession de droits d'auteur ou de droits voisins, avec mention d'une rétribution globale (donc sans identifier la partie des revenus rémunérant ladite cession ou concession), il est considéré que les droits sont censés être cédés ou concédés à titre gratuit ;*
- *Si le contrat vise uniquement la cession ou la concession de droits d'auteur ou de droits voisins, non pas la prestation d'artiste, la totalité de la rétribution est censée afférente à la cession ou la concession de droits d'auteur ou de droits voisins ;*
- *Si le contrat ne prévoit pas de cession ou de concession de droits d'auteur ou de droits voisins, nonobstant le fait que la prestation en cause soit telle qu'elle comporte nécessairement une telle cession ou concession, il n'y a a priori pas d'application des dispositions de l'art. 17, § 1^{er}, 5^o, CIR 92⁶⁵*

La clé de répartition prévue dans les contrats de cession ou concession de droits d'auteur sert donc de référence en matière de détermination des revenus imposables à titre de revenus de droits d'auteur. L'administration fiscale ne laisse aucune place à l'interprétation et admet de ce fait qu'elle est tenue de s'y référer.

L'administration est tenue au respect de positions soutenues par elle comme n'a d'ailleurs pas manqué de le rappeler à diverses reprises le ministre des finances dans ses réponses, mais également comme il ressort de façon patente du code de déontologie de l'administration fiscale.

En effet, l'article 1.7 du code de déontologie dispose expressément :

« J'exécute les fonctions qui me sont confiées avec loyauté, conscience et intégrité, sauf lorsqu'elles vont à l'encontre des dispositions légales ou réglementaires en vigueur. Je suis donc constructif dans la préparation et l'exécution des missions et des objectifs du SPF Finances tels que formulés dans le Plan de Management. Lorsqu'une décision est prise, je l'exécute conformément aux lignes de conduite de mon administration générale ou de mon service d'encadrement. Je transmets dans les délais les informations exactes, pertinentes et complètes à mon chef fonctionnel. »

Pour citer M. Watelet, « les droits d'auteur ou les droits voisins, au sens de revenus, ne sont pas le fruit du travail, mais la contrepartie de l'aliénation ou de la concession de tout ou partie des droits patrimoniaux que détient l'auteur sur

⁶⁵ Circulaire AGFisc n°36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) dd. 04.09.2014, p. 3.

L'œuvre »⁶⁶.

Cette position a récemment été confirmée à plusieurs reprises par le Ministre des Finances.

En effet, à l'occasion d'une question parlementaire orale (n°7675) de Mme Griet Smaers du 12 janvier 2016, le Ministre des Finances a rappelé que :

« La circulaire stipule effectivement que les dispositions contractuelles entre les intéressés doivent être examinées, mais elle ne prévoit pas leur interprétation au détriment du contribuable. L'accord est accepté par l'administration s'il est conforme à la réalité. S'il est question d'une cession ou d'une concession de droits d'auteur, la répartition entre revenus mobiliers et revenus professionnels s'effectue sur la base de cet accord ».

Le Ministre des Finances a également précisé à l'occasion de questions jointes de M. Peter Dedecker sur "le régime fiscal relatif aux droits d'auteur pour les journalistes" (n°2082) et de Mme Griet Smaers sur "le traitement fiscal des droits d'auteur" (n°2234) du 25 février 2015, que :

« Les parties sont libres de déterminer la part de l'indemnisation assimilée aux droits d'auteur et celle qui est assimilée aux prestations. Les dispositions inscrites dans la circulaire sont d'application depuis l'introduction de la loi de 2008(...) ».

L'ISI, le nombre des dossiers relatifs à la problématique des droits d'auteur de journalistes en attente de traitement s'élève à 61. Lors du contrôle de ces dossiers, l'ISI doit tenir compte des dispositions de la circulaire ».

Le Ministre des Finances a ainsi rappelé à l'administration fiscale qu'elle était tenue de respecter les dispositions de la circulaire AGFisc N° 36/2014 du 4 septembre 2014 et par conséquent, de se référer à la clé de répartition expressément prévue dans les contrats de cession ou concession de droits d'auteurs.

Un très grand nombre de décisions anticipées ont également été prononcées par l'administration fiscale sur des situations dans lesquelles des indépendants reçoivent une rémunération pour la cession ou la concession des droits d'auteur et toutes retiennent que⁶⁷ :

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

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

⁶⁶ S. WATELET, *L'auteur et l'artiste face à l'impôt*, op. cit., p.96.

⁶⁷ Pour ne citer que les plus récentes : Décision anticipée n° 2015.715 dd. 23.02.2016 ; Décision anticipée n° 2015.573 dd. 19.01.2016.

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

La ventilation éventuelle entre revenus mobiliers et revenus professionnels au sens strict sera notamment opérée sur la base des termes de la convention.

Il convient dès lors d'examiner les clauses contractuelles aux fins d'identifier la portée de la convention et les modalités de rémunération des prestations en fonction de leur nature ».

Cette position de l'administration fiscale, clairement rappelée par le Ministre des Finances, a récemment été admise par le Tribunal de Première Instance de Bruxelles dans son jugement du 24 juin 2014⁶⁸ qui retient que :

« Les travailleurs qui cèdent ou donnent en concession leurs droits d'auteur à leur employeur, peuvent être pris en considération pour les dispositions de l'art. 17, § 1er, 5°, CIR92. Dans ce cas, il faut qu'il y ait une convention qui définisse quelle part des indemnités reçues le sont pour couvrir la prestation (revenus professionnels) et quelle part rétribue la cession ou la concession des droits d'auteur (revenus mobiliers) ».

Il apparaît donc que la volonté contractuelle des parties soit un élément primordial dans la qualification des revenus de droit d'auteurs et ce tant pour l'administration fiscale que pour la jurisprudence.

Bien entendu, le contrat conclu entre les parties doit correspondre à la réalité. Il faut dès lors que les revenus revendiqués résultent effectivement de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins.

Notre cabinet applique rigoureusement sa méthode originale des 6 c's⁶⁹ à la qualification des œuvres originales de nos clients. Ce n'est que quand chacune de ces 6 cases est cochée, que nous sommes assurés d'avoir accompli notre mission et que nos clients peuvent se sentir rassurés d'avoir reçu un avis juridique complet et de qualité.

La Loi du 16 juillet 2008 opère ainsi une véritable réforme de la fiscalité des droits d'auteur et des droits voisins. Le législateur a entendu réserver ce régime fiscal aux auteurs et artistes qui perçoivent des droits d'auteur après avoir cédé ou concédé leurs droits sur l'exploitation et la diffusion de leurs œuvres.

Nous citons ici le commentaire administratif de l'article 37 du Code des impôts sur les revenus de 1992 :

« Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de

⁶⁸ Trib. Bruxelles, 24 juin 2014, rôle n° : 2013/2355/A.

⁶⁹ <http://www.law-right.com/fr/notre-cabinet/6-checks-pour-optimiser-votre-dossier/> et <http://www.law-right.com/fr/notre-cabinet/vidéo/> ou <https://www.youtube.com/watch?v=IA6gPmlrjyo>.

l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.

Par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1er, 5°, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et dans la mesure où ils excèdent 62.090 EUR (revenus de l'année 2020 - montant de base 37.500 euros)».

Cet article 17, § 1er, 5° nouveau du Code des impôts sur les revenus 1992 se réfère aux :

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

En donnant une qualification claire à ces revenus, la sécurité juridique est garantie, à tout le moins jusqu'à concurrence de 62.090 euros € (exercice d'imposition 2020 – revenus 2021) par an et par bénéficiaire personne physique. Les revenus visés par la Loi du 16 juillet 2008 ne peuvent effectivement plus, à due concurrence, à partir du 1^{er} janvier 2008, être qualifié de professionnels mais ils sont toujours considérés comme un revenu mobilier, le droit d'auteur et les droits voisins étant eux-mêmes reconnus comme étant des droits mobiliers par le Code de droit économique.

En d'autres termes, l'application de l'article 37 CIR qui permet à l'administration fiscale de requalifier des revenus notamment mobiliers en revenus professionnels lorsque les avoirs productifs de ces revenus mobiliers sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de leur bénéficiaire.

Dès lors, les revenus provenant des droits d'auteur, pour autant qu'ils ne dépassent pas le montant de 62.090 euros € (revenus de 2020), sont donc taxés au taux uniforme de 15 %, prélevé à la source par le débiteur des droits.

Ainsi, il sera seulement retenu un précompte mobilier de 15 % sur les droits d'auteur versés aux auteurs après déduction de frais forfaitaires, à condition que le montant de ces revenus ne dépasse pas 62. 090 € (revenus de l'exercice d'imposition 2021).

Le bénéficiaire de droits d'auteur peut par ailleurs, en application de l'article 6 de la Loi du 16 juillet 2008 et de l'article 4 de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 du 27 août 1993, postuler la déduction des frais exposés pour les obtenir.

Ainsi, à défaut d'éléments probants, les frais déductibles s'élèvent, forfaitairement, à 50 % de la première tranche de revenus allant de 0 à 16.320,00 € (exercice d'imposition 2021), de 25 % de la tranche allant de 16.320,01 € à 32.640,00 € (exercice d'imposition 2021) et de 0% au-delà de 32.640,00 €⁷⁰.

2.2.3. Le régime fiscal des revenus mobiliers résultant de la cession ou de la concession de droits qui excèderaient le montant maximum légal de 62.090 €

⁷⁰ WATHELET, L'auteur et l'artiste face à l'impôt, Implication du nouveau régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, Anthémis, 2015, p. 134.

Une fois les revenus provenant de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou droits voisins qualifiés de revenus mobiliers conformément aux dispositions contractuelles prévues par la convention, il convient de déterminer le ou les régimes applicables aux revenus mobiliers obtenus qui excéderaient le montant maximum légal de 62.090 €.

➤ **Les dispositions législatives**

L'article 171, 2^obis du CIR, relatif aux régimes spéciaux de taxation dispose à son tour que sont taxables :

« Au taux de 15 p.c. : les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins ainsi que des licences légales et obligatoires visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o ».

Il résulte de ces dispositions législatives que les revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins constituent par nature des revenus mobiliers taxables au taux de 15%.

L'article 37, alinéa 1 du CIR, relatif aux revenus des biens immobiliers et mobiliers à caractère professionnel, apporte cependant une limite au régime fiscal des revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, puisqu'il prévoit que :

« Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.

Par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et dans la mesure où ils excèdent 62.090 EUR (montant indexé) ».

Les revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins peuvent donc être requalifiés en revenus professionnels (1) lorsqu'ils sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire et (2) lorsque ces revenus excèdent le plafond de 62.090 €.

En résumé, la loi considère par principe que les revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins sont des revenus mobiliers et que ces derniers peuvent éventuellement, si les deux conditions précitées sont cumulativement remplies, être requalifiés en revenus professionnels.

Comme l'écrit Roland Rosoux dans son ouvrage « *La déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2015* » :

« Dans tous les cas de figure où l'on est en présence de « vrais » droits d'auteur, il existe une présomption légale irréfragable qu'à concurrence du montant précité, ces revenus constituent un revenu mobilier. Pour l'excédent éventuel, la présomption ne joue pas et il y a lieu de déterminer au cas par cas s'il s'agit toujours d'un revenu mobilier»⁷¹.

⁷¹ R. Rosoux, « La déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2015 » RTBF, 2015, n°38, pp.181-182.

Le rapport fait au nom de la Commission des finances et des affaires économiques par M. COLLAS le 14 mai 2008 relatif au projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, énonce clairement la volonté du législateur :

« (...) M. Monfils précise que, d'après les chiffres de la SABAM, quelque 93 % des auteurs gagnent moins de 5 000 euros. Il n'y a que 500 auteurs, sur un total de 8 000, qui gagnent plus de 20 000 euros. Il importe de noter à cet égard que les auteurs qui gagnent mieux leur vie exercent généralement leurs activités sous le couvert d'une entreprise. Malgré cette remarque, l'auteur se dit prêt à accepter une certaine progressivité. Des amendements en ce sens pourront donc certainement être déposés.

Le représentant du ministre des Finances déclare que le ministre est partisan des dispositions à l'examen. La législation actuelle incite en effet les auteurs qui dépassent un certain plafond de revenus, soit à s'établir dans un pays étranger pour bénéficier d'un régime fiscal plus favorable, soit à travailler sous le couvert de diverses sociétés qu'ils créent, ce qui entraîne donc dans les deux cas un manque à gagner pour l'État belge. À titre d'illustration, l'intervenant explique que la SABAM, qui verse 90 % des droits d'auteur, transfère à l'étranger plus de 140 millions d'euros sur les 165 millions d'euros qu'elle redistribue au total.

Compte tenu de ce contexte, l'intervenant calcule qu'il est plus intéressant de percevoir 15 % sur 165 millions d'euros que de prélever en moyenne 35 % sur 25 millions d'euros. De ce point de vue-là, la Belgique ne subira donc aucun préjudice. Par contre, il risque d'y avoir un préjudice social. Étant donné toutefois que 90 % des auteurs touchent moins de 10 000 euros de droits d'auteur par an, ils relèveront très vraisemblablement d'un autre statut social dans le cadre duquel ils paient déjà des cotisations sociales et exercent leurs droits.

L'orateur relève par ailleurs que le champ d'application des dispositions à l'examen a été clairement limité aux droits d'auteurs et aux droits voisins, tels qu'ils sont définis par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins. Les dispositions ayant le mérite d'améliorer la sécurité juridique, d'accroître les recettes fiscales en Belgique et de permettre à l'État belge de disposer plus rapidement de ces recettes grâce à une retenue à la source, le ministre est tout à fait favorable à la modification proposée. Mais compte tenu de l'évolution de la législation fiscale depuis le dépôt du texte initial de la proposition, il conviendra en tout cas d'y apporter certaines modifications d'ordre technique.

Mme de Bethune souscrit à l'intention de trouver une solution au problème. Mais elle souhaiterait que l'administration élabore à titre d'exemple plusieurs scénarios en indiquant chaque fois leurs conséquences. Cela permettrait d'y voir plus clair. L'intervenante ajoute que la progressivité est toutefois un élément indispensable à ses yeux.

Le représentant du ministre des Finances déclare que l'administration a évalué à 2 932 000 euros l'impact budgétaire de la proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins (doc. Sénat, 4-119/1).

Il est plus que probable que ce coût sera en réalité ramené à zéro car il y a lieu de tenir compte des effets induits et autres modifications de comportement prévisibles d'après :

— *les bénéficiaires « belges » restent en Belgique (puisque'il n'y a plus de raison de « fuir » le régime fiscal belge et de perdre la qualité d'habitant du Royaume);*

— *le retour vers la Belgique des bénéficiaires belges expatriés (pour raisons fiscales) devient très raisonnablement envisageable (des déclarations d'artistes connus, « exilés » à Paris, ont été faites en ce sens)(...).*»

Les travaux parlementaires du 16 juin 2008 indiquent également que le Ministre des Finances et des Réformes institutionnelles avait attiré l'attention des sénateurs sur la difficulté de justifier formellement un tel changement de qualification (article 37 du CIR) et qu'il n'était pas favorable à l'introduction d'un tel plafond.

Une députée avait aussi relevé la crainte que le plafond de 37.500 euros visé à l'article 4 du projet de loi soit inapplicable vu la complexité du mécanisme, et le risque d'interprétations différentes et donc de retards.

Il ressort enfin des travaux parlementaires du 26 juillet 2007 relatif audit projet de loi que la notion de revenus affectés à l'exercice de l'activité professionnelle n'est pas clairement définie et qu'elle :

« a donné lieu à diverses discussions, tant en doctrine qu'en jurisprudence, plongeant tant les débiteurs que les bénéficiaires de tels revenus dans l'insécurité juridique quant au traitement fiscal de ces revenus.

En traitant les revenus de la cession et de la concession de droits de la même manière, les problèmes délicats liés à l'examen des conventions de droits par l'administration fiscale (notamment les contrats d'édition) et par les débiteurs des redevances, redevables du précompte mobilier, sont évités, et la sécurité juridique est garantie. En effet, il n'y a plus matière à interprétation de conventions, qui ne sont pas toujours claires dans de nombreux secteurs (édition littéraire, production audiovisuelle, phonographique, etc.). »

➤ La jurisprudence

Interprétant ces dispositions légales, la jurisprudence a été amenée à préciser le critère d'affectation des revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins tel que prévu à l'article 37 du CIR précité.

Ainsi, le Tribunal de Première Instance de Namur a jugé le 17 décembre 2015⁷² que :

« L'ensemble des revenus visés par l'article 17 du CIR/92 sont donc des revenus mobiliers, en ce compris les revenus issus de la cession de droits d'auteurs. Lorsque l'administration fiscale entend imposer les revenus issus de biens mobiliers déclarés à ce titre en tant que revenus professionnels, en application de l'article 37 du CIR/92, c'est à elle qu'il appartient de démontrer que lesdits biens sont affectés à l'activité professionnelle du contribuable concerné. Le fait que le capital qui ait produit des revenus mobiliers provienne lui-même d'une activité professionnelle ne peut suffire à considérer que le bien mobilier à l'origine des revenus soit affecté à l'activité professionnelle de son bénéficiaire ».

⁷² Trib. Namur, 17 décembre 2015, rôle n°11/902/A.

Au cas d'espèce, il a ainsi retenu que :

« L'Etat belge ne démontre pas non plus que les droits d'auteur de P. G. seraient affectés à son activité professionnelle. En effet, tout d'abord, ces droits ne sont pas utilisés par P. G. comme des moyens de production. Ensuite, la société D. B., dont P. G. est gérant, n'exploite pas les films dont elle assure le doublage. Enfin, le fait que ces droits d'auteur aient pu naître en raison de l'activité professionnelle de P. G. ne suffit pas à considérer que les droits d'auteur en question seraient nécessairement affectés à l'exercice de son activité professionnelle de doublage.

Dans ces conditions, il y a lieu de considérer que l'Etat belge ne pouvait imposer au titre de revenus professionnels la différence entre le montant de 76.042,52 euros et celui de 49.680 euros, soit 26.362,52 euros. En vertu des articles 17, §1er,5°, et 37 du CIR/92, le montant de 49.680 euros devait être imposé au titre de revenus mobiliers ; en l'espèce, le surplus des droits d'auteur versés à P. G., soit 26.362,52 euros, devait l'être également ».

Cette jurisprudence est en ligne avec celle de la Cour de Cassation qui a été amenée à juger dans un arrêt du 30 mai 1961⁷³ que :

« Lorsqu'un contribuable donne en location plusieurs cafés dans lesquels seules sont consommées des bières dont il fait commerce, le juge peut légalement décider, en égard au lien étroit existant entre la location des cafés et l'exploitation commerciale du contribuable, que ces biens sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de ce contribuable ».

La jurisprudence admet donc qu'il convient de prendre en compte non pas l'origine des revenus (i.e. somme d'argent ou revenus liés à biens immobiliers) mais leur utilisation par leur bénéficiaire.

La Cour de cassation, par un arrêt du 10 novembre 2017, a mis un terme à la pratique de l'administration fiscale consistant à taxer automatiquement à titre de revenus professionnels, les droits d'auteur excédant le plafond de 59.970 EUR. La Cour de cassation rappelle à l'administration fiscale que des revenus mobiliers, tels que des droits d'auteur ne peuvent pas être automatiquement considérés comme affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du seul fait que ces revenus ont été produits par cette activité.

Il ne suffit pas que les droits d'auteur trouvent leur origine dans l'activité professionnelle pour pouvoir la classer dans la catégorie des revenus professionnels et être imposé comme tels. En conséquence, il appartient à l'administration fiscale de démontrer que les revenus de droits d'auteur qui seraient supérieurs à 37.500,00 EUR (à indexer) sont des revenus professionnels en raison de l'activité exercée par le contribuable.

En matière de production de film, un arrêt sur la possibilité de requalifier en revenus professionnels les revenus de l'exploitation de films établit bien la distinction entre les revenus professionnels et mobiliers qui peuvent résulter du contrat de cession de droits d'auteur.

L'arrêt démontre ainsi que c'est dans le cadre d'une activité d'exploitation de ses propres œuvres via une société avec laquelle une convention de cession de droits d'auteur a été conclue que les revenus issus de cette convention peuvent être considérés affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de l'Auteur.⁷⁴

L'arrêt a énoncé des circonstances démontrant un rôle très actif de l'Auteur dans la société qui révèle d'une activité d'exploitation ses œuvres via la société. C'est par exemple la participation active de l'acteur à toutes les démarches nécessaires pour lui permettre de présenter son film à un festival de Cannes (demande de subside, finition du film), la gestion de la promotion du film, le conseil pour la

⁷³ Cass., 30 mai 1961, De Bruyne, Bull. 382, p.82.

⁷⁴ Jugement du Tribunal de première instance de Namur du 27.11.2002.

mise en place d'une structure juridique adaptée à sa distribution à grande échelle,... Mais aussi la circonstance que la plupart des contrats de vente et de distribution soient signés par l'associé, alors que la conclusion de ces contrats constitue l'activité principale de la société.

Les revenus issus d'un tel contrat de cession ne sont pas le simple produit de la concession des droits d'exploitation de film à la société, mais aussi et surtout le fruit de l'activité de nature professionnelle que l'auteur a déployée sous la dénomination sociale de la société pour valoriser au mieux cette exploitation. La participation à la valorisation d'une œuvre cinématographique constitue donc une activité générant un « profit d'activité lucrative ».

En effet, la distribution de films de cinéma en vue de leur projection dans les salles est une activité à but lucratif de nature professionnelle et c'est grâce aux bénéficiaires qui en proviennent que des fonds peuvent être attribués aux réalisateurs. Le but recherché et le résultat obtenu était une participation financière au produit d'une activité développée en vue de la constitution de bénéficiaires.

L'arrêt conclut que les revenus du contrat doivent être imposés comme rémunérations d'associé actif lorsqu'ils sont le fruit d'une activité déployée au sein d'une société pour valoriser au mieux l'exploitation du film. Dans ce cas, les revenus de la concession de biens mobiliers peuvent être considérés comme des revenus professionnels car les avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus, c'est-à-dire sont recueillis dans le cadre d'une activité professionnelle.

Il a été ajouté que ces revenus peuvent constituer des revenus de biens mobiliers lorsqu'ils découlent de la cession de l'activité de distribution du film à un tiers et que le cédant se limite à encaisser les redevances en jouant un rôle s'associé passif. L'Auteur doit attendre simplement que la société lui rétrocède les pourcentages convenus dans son contrat de cession.

L'hypothèse que sous-entend la qualification de revenus de biens mobiliers au sens de l'article 17 du CIR est en effet celle où le bénéficiaire ne développe aucune activité de nature professionnelle en rapport avec la constitution des revenus résultant du contrat de cession.

➤ La doctrine administrative

L'administration fiscale a publié un Commentaire du Code des impôts sur les revenus 1992 dans lequel elle commente les dispositions du CIR article par article. Ainsi, sous l'article 37 du CIR, l'administration fiscale précise que :

« Il doit être apprécié dans chaque cas individuellement, en égard aux circonstances de fait, si les éléments de l'actif productifs de ces revenus sont réellement affectés à l'exercice de la profession. »

Sont considérés comme tels tous les biens immobiliers ou mobiliers que le contribuable utilise :

- dans une entreprise commerciale, industrielle ou agricole ;
- dans l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative ».

Le critère permettant de déterminer la nature des revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins au-delà du plafond de 62.090 € serait donc, comme l'affirme l'administration fiscale, la destination des revenus acquis par l'auteur à savoir leur affectation, ou plus

simplement leur utilisation dans l'exercice d'une activité professionnelle.

L'administration fiscale illustre ensuite son raisonnement avec des exemples jurisprudentiels, notamment une jurisprudence concernant la perception de sommes d'argent :

« *Une somme d'argent est affectée à l'exercice de l'activité professionnelle dès qu'elle est destinée à des opérations qui, sans être essentielles pour cette entreprise, concernent cependant celle-ci (Bruxelles, 20.2.1959, Janssens ; il s'agissait, en l'occurrence, de prêts consentis par des marchands de bières à des exploitants de débits de boissons "obligés")* ».

L'administration fiscale ne peut ainsi être plus explicite : un revenu résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins et dépassant le plafond de 59.970 ne peut être requalifié de revenu professionnel que si son bénéficiaire l'utilise dans le cadre d'une autre activité professionnelle.

Elle confirme également la jurisprudence de la Cour de cassation précitée ci-avant (*Cass.*, 30.5.1961, *De Bruyne*, Bull. 382, p. 82).

En conclusion, les dispositions des articles 17 et 37 du CIR semblent être particulièrement claires puisqu'elles sont interprétées de la même manière par le juge de l'impôt et l'administration fiscale.

Au-delà du plafond de 62.090 €, les revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins ces revenus peuvent être considérés comme des :

- **Revenus mobiliers** s'ils ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire. Dans cette hypothèse, les revenus seront taxables au taux de 15 % mais feront l'objet d'un précompte de 30 % (cette perception excédentaire de précompte donnera lieu le cas échéant à un remboursement d'impôts) ;

Tranche	Qualification des revenus	Précompte
≤ 62.090 €	Revenus mobiliers	Précompte mobilier 15 %
> 62.090 €	Revenus mobiliers	Précompte mobilier 30 %

- **Revenus professionnels** s'ils sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire.

Tranche	Qualification des revenus	Précompte
≤ 62.090 €	Revenus mobiliers	Précompte mobilier 15 %
> 62.090 €	Revenus professionnels	Taux marginal d'imposition soit 50 % au-delà de 62.090 €

2.2.4. L'article 344, § 1er, CIR : l'abus fiscal

2.2.4.1. Notion d'abus fiscal

En se prévalant de la loi du 16 juillet 2008, les contribuables ne pourraient cependant commettre un « abus fiscal ». L'article 344, § 1^{er}, CIR constitue la nouvelle règle générale anti-abus en la matière et est rédigé comme ceci :

« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal.

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en dehors du champ d'application de cette disposition ; ou,

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, 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. »

Les actes juridiques posés par les contribuables ne sont pas opposables au fisc lorsque l'administration démontre qu'il y a « abus fiscal ». L'abus fiscal peut prendre deux formes :

- Un ou des actes juridiques constituent une opération par laquelle le contribuable se place hors d'atteinte d'une disposition du code ou de son arrêté d'exécution ; ou
- Un ou des actes juridiques constituent une opération qui permet au contribuable de prétendre à un avantage fiscal prévu par le code ou son arrêté d'exécution et qui a essentiellement cet avantage pour but.

Dans l'un et l'autre cas, il faut que ce résultat soit contraire aux objectifs d'une disposition légale. Il ne faudra prendre en compte, au titre d'objectifs de la disposition évitée ou invoquée, que les seuls

objectifs qui ont été exprimés *par le législateur et de manière certaine*.⁷⁵

L'application de la règle anti-abus ne sera possible que si le texte et les travaux préparatoires de la disposition évitée ou invoquée indiquent clairement l'objectif de cette disposition et si l'opération accomplie par le contribuable viole cet objectif au-delà de tout doute raisonnable.

Il appartiendra au fisc de démontrer qu'il y a abus fiscal, lorsqu'il le prétend.

Il ressort du texte que le fisc doit démontrer l'existence de deux éléments⁷⁶ :

- Un élément matériel : la circonstance qu'un ou des actes juridiques permettent au contribuable d'échapper à l'application d'une disposition particulière ou qu'ils lui permettent de tirer avantage d'une disposition particulière, en contrariété avec l'objectif de cette disposition ;
- Un élément intentionnel : le but du contribuable.

Le contribuable qui réalise une opération qui, dans la thèse de l'administration, est contraire à l'objectif d'une disposition, devra se préparer à prouver que son ou ses actes juridiques se justifient par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus. La preuve du contribuable est celle d'un élément qui le dégage de l'application de l'article 344, § 1^{er}, CIR.

A défaut de preuve contraire rapportée par le contribuable, l'article 344, § 1^{er}, CIR permet à l'administration d'écarter la qualification juridique d'un acte, le sanctionnant de cette façon d'inopposabilité à son égard. L'administration devra soumettre alors l'opération à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi.

2.2.4.2. Qualification comme droits d'auteur versus qualification au titre de rémunérations ou bénéfices

La question se pose alors de savoir si la transformation de revenus jusqu'alors considérés comme professionnels en revenus mobiliers par application de la loi du 16 juillet 2008 pourrait être constitutive d'un abus fiscal.

Pour répondre à cette interrogation, il est nécessaire d'examiner les objectifs de la loi.

La réforme opérée par la loi du 16 juillet 2008 poursuit deux objectifs :

1. Faire œuvre de simplification en définissant plus clairement le régime fiscal applicable aux droits d'auteur ; et
2. Aboutir à une taxation plus juste tenant compte de la capacité contributive réelle des auteurs. Les travaux préparatoires de la loi précisent en effet textuellement que :

⁷⁵ D. GARABEDIAN, « La nouvelle règle générale anti-abus et l'« objectif » des dispositions fiscales : portée, arbre de décision, cas pratiques », *T.F.R.*, 2012, p. 752.

⁷⁶ C. DOCCLO, « Petit manuel d'utilisation de l'article 344, § 1^{er} CIR 1992 », *T.F.R.*, 2012, p. 768.

« La présente proposition de loi poursuit deux objectifs :

- D'une part, imposer les redevances de droits d'auteur et de droits voisins en éliminant le surcoût financier qu'ils subissent et qui découle de leur caractère irrégulier et aléatoire ;
- D'autre part, clarifier et simplifier les règles d'imposition de ces revenus au niveau de leur qualification, ensuite au niveau des forfaits de frais déductibles, enfin au niveau du paiement anticipé de l'impôt par voie de précompte mobilier. »

L'objectif de la loi est donc clair et, comme indiqué *supra*, il ne pourrait être question sur la base de la nouvelle loi de transformer demain en droits d'auteur des revenus qui constituent aujourd'hui des rémunérations ou des profits de professions libérales.

Cette position n'implique pas que les revenus qui, avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, étaient imposés comme revenus professionnels, n'entreraient *ipso iure* pas en considération pour être imposés sous la nouvelle loi comme revenus mobiliers. **S'il s'agit effectivement de revenus relatifs à la cession ou la concession de droits d'auteur ou de droits voisins, ces revenus doivent pouvoir bénéficier du nouveau régime, même si, sous l'ancien régime, ils étaient taxés comme des revenus professionnels. En décider autrement reviendrait à dire qu'une nouvelle loi ne pourrait pas être appliquée au seul motif que le régime était différent avant la nouvelle loi. Cela serait une position totalement illogique.**⁷⁷

On doit donc comprendre que le ministre a seulement voulu faire savoir qu'on ne peut pas abuser de la loi pour faire tomber sous le nouveau régime des rémunérations pour prestations professionnelles d'un travailleur ou d'un indépendant – autres que la cession ou concession des droits d'auteur. Cela ressort entre autres de l'exemple que l'on retrouve dans l'avis publié au *Moniteur belge* : l'employé qui est payé par son employeur (par ailleurs éditeur) pour rédiger des textes, perçoit une rémunération. Si ce texte est publié et que la publication donne droit à des droits d'auteur, ces derniers et seulement eux constituent des droits d'auteur. Pas de changement possible quant à la rémunération du bénéficiaire. La rémunération perçue par cet employé n'est pas « requalifiée » ni « requalifiable » en droit d'auteur.

Tant les termes de la convention que les éléments de fait sont importants pour discerner si les revenus peuvent bénéficier du nouveau régime. L'application du nouveau régime doit donc être appréciée au cas par cas.⁷⁹

Par ailleurs, la ventilation entre les revenus mobiliers et les revenus professionnels doit être réalisée sur base des éléments de fait propres à chaque situation.

Le service du ruling a publié un certain nombre de décisions anticipées en ce qui concerne des situations dans lesquelles des indépendants reçoivent une rémunération pour la cession ou la

⁷⁷ A. TIBERGHEN, *Manuel de droit fiscal*, éd. 2011-2012, Kluwer, Malines, 2012, n° 1073, 50, p. 105.

⁷⁸ « Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008 », *M.B.*, 9 décembre 2008, p. 65489.

⁷⁹ A. TIBERGHEN, *o.c.*, p. 106

concession des droits d'auteur.

A titre d'exemple, citons le ruling 900.415 qui se rapporte à un chargé de formations qui fait publier et exploiter par sa propre société les manuels qu'il rédige. La société lui paie à ce titre une rémunération, exprimée en un pourcentage du chiffre d'affaire qui est réalisée par la vente de ces livres et cours. Il y a aussi un contrat d'auteur montrant que l'auteur détient l'entière responsabilité des droits d'auteur sur les textes et qu'il cède à l'éditeur le droit d'exploitation pour la publication des livres et des cours sous n'importe quelle forme. En outre, le chargé de cours perçoit aussi une rémunération pour ses prestations en tant que gérant et en tant que chargé de cours. La commission du ruling confirme que la rémunération perçue en tant qu'auteur est un revenu mobilier imposable.

Dans deux décisions anticipées du SDA⁸⁰, on retrouve des exemples de la manière dont ce service procède lorsqu'il s'agit de ventiler de manière « raisonnable » le « revenu professionnel » d'une part et les « droits d'auteur », d'autre part.

L'une de ces décisions concerne des personnes physiques qui donnent des conférences, effectuent des présentations, etc., à l'occasion de journées d'étude ou de congrès organisés par des entreprises extérieures. Dans ce cadre, les chargés de cours fournissent des textes écrits, des présentations *PowerPoint*, etc. La cession des droits de publication sur ces ouvrages fait l'objet d'une convention écrite entre le chargé de cours et l'organisateur de la journée d'étude. Le SDA a accepté que 50 % de l'indemnité octroyée aux chargés de cours puisse être considérée comme des droits d'auteur, dans des circonstances déterminées.⁸¹

Une autre décision anticipée concerne une agence publicitaire spécialisée dans la création de logos, dans la conception et le développement de sites web, etc. Le SDA reconnaît que l'activité des créateurs salariés et indépendants produit bien des œuvres protégées au sens du Code de droit économique, bien que, la quote-part des droits d'auteur ne puisse en aucun cas excéder 25 % de l'enveloppe financière totale (avant cotisations ONSS).⁸²

L'AJP (Association des Journalistes professionnels) et les JFB (Journaux francophones belges) ont obtenu une décision anticipée sur le traitement fiscal des revenus résultant de la cession de droits d'auteur des journalistes salariés de la presse écrite quotidienne du côté francophone⁸³.

Elle constate que ces revenus, tels que fixés par la grille de tarification reprise dans le Protocole relatif à la profession, résultent des négociations entre les parties concernées et qu'ils n'excéderont jamais 25% de l'enveloppe financière totale (salaire brut + droits d'auteur) attribuée à un journaliste visé par ce Protocole.

L'impact de cette décision peut être illustré comme suit : si un journaliste reçoit pour un mois donné un montant total brut (salaire + droits) de 2400 €, la part des droits d'auteur n'excèdera pas 600 €.

En résumé, le SDA procède de cette manière : après avoir examiné si l'œuvre dont question constitue

⁸⁰ Service des décisions anticipées du SPF Finances.

⁸¹ C. BUYASSE, « Traitement fiscal des droits d'auteur : la thèse libérale l'emporte », *Le Fiscalogiste*, 31 octobre 2014, Ed. 1404, p. 1

⁸² C. BUYASSE, *o.c.*, p. 1.

⁸³ <http://www.ajp.be/wp-content/uploads/2014/06/AJP-et-JFB-SDA-protocole-DEF.pdf>

bel et bien une œuvre protégée et si les droits pécuniaires sur cet œuvre ont été cédés ou concédés par l'auteur, le SDA s'attaque au point litigieux consistant à vérifier si les revenus que le contribuable entend soumettre au régime fiscal des revenus mobiliers constituent bel et bien des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur.

Depuis 2017, plusieurs conditions ont été ajoutées et la politique actuelle du SDA est basée sur certains principes essentiels.

Sur base des récentes décisions anticipées favorables rendues en matière de droits d'auteur, le SDA applique les règles suivantes⁸⁴:

- D'abord, le SDA calcule les droits d'auteur à attribuer par rapport aux créatifs salariés : 25% de l'enveloppe financière (salaire brut + ATN, avant ONSS) est multiplié par un « coefficient de créativité » (à savoir sa quote-part créative). En tous les cas, la société veillera à ce que l'attribution des droits d'auteur n'ait pas pour effet que leurs salaires deviennent, à la suite de cette attribution, inférieurs au barème salarial minimum.
- Ce « coefficient de créativité » varie selon le temps consacré par les Auteurs aux tâches créatives et peut atteindre 100% s'il est justifié par les tâches quotidiennes exclusivement créatives attribuées aux créatifs de la société.
- La SDA calcule ensuite le chiffre d'affaires net de la société et évalue à combien s'élève pour la société le chiffre d'affaires net qui découle de l'œuvre protégée par les droits d'auteur. Le chiffre d'affaires qui sert de référence doit obligatoirement être lié à l'exploitation des différentes créations.
- Le pourcentage qui peut être rétrocédé à L'auteur est établi eu égard aux circonstances de fait. Ce pourcentage est souvent fixé à 12.5% dans plusieurs décisions anticipées. Si plusieurs auteurs ont contribué à la création de l'œuvre, le pourcentage doit être réparti entre eux.
- Les gérants doivent recevoir une rémunération minimale de dirigeant fixée à l'article 215 du CIR pour pouvoir se répartir le pourcentage du chiffre d'affaires entre eux. C'est la rémunération requise pour que la société conserve le taux réduit à l'ISOC, soit une rémunération de 45.000 EUR ou une rémunération égale à la base imposable de la société. En outre, cette attribution aux gérants ne peut se faire qu'après déduction des montants attribués aux créatifs salariés en contrepartie de la cession de leurs droits.
- Si la rémunération ordinaire est inférieure à cette rémunération de référence, la rétribution pour les droits d'auteur est limitée à 5%. Cependant, le fait qu'un dirigeant d'entreprise ne perçoive aucune rémunération dans sa société n'empêche pas celle-ci de lui verser une rétribution pour la cession de ses droits d'auteur sur les œuvres

⁸⁴ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », PF Coppens, 12 mai 2019

protégées qu'il a lui-même créées. ⁸⁵ Dans ce cas, la rémunération sera plafonnée à 5% du chiffre d'affaires net de la société.

-L'attribution globale des droits d'auteur ne peut avoir pour effet que le bénéfice comptable de la société cessionnaire, après attribution des droits d'auteur aux gérants, soit inférieur à 50% de son bénéfice comptable avant impôt et avant attribution de ces droits d'auteur aux gérants. Si tel est le cas, le montant de droits d'auteur pouvant être attribué devra être réduit à due concurrence.

- Cette limite de 50% maximum du bénéfice comptable connaît une exception : le montant des droits d'auteur ne pourra être inférieur à 5% du chiffre d'affaires de la société relatif aux créations informatiques.

De manière générale, le SDA apprécie chaque cas en prenant en considération, d'une part la convention de cession ou concession des droits d'auteur et d'autre part, les éléments de fait propres à chaque espèce.

Seront notamment pris en considération les domaines d'activité de l'auteur concerné, l'organisation de son travail, le degré de créativité, s'il existe une relation étroite avec le débiteur des droits d'auteur, le mode de rémunération appliqué ainsi que les critères retenus pour fixer celle-ci...etc.

Le SDA s'assure que les revenus de droits d'auteur octroyés n'entament pas la rentabilité de la société et que ces revenus sont conformes au marché, c'est-à-dire que ces revenus auraient été octroyés par toute autre société placés dans les mêmes conditions.

Il y a lieu cependant de noter que la position du SDA est beaucoup plus stricte que la position défendue par le Ministre des finances, notamment dans la circulaire du 4 septembre. Les décisions du SDA peuvent cependant être utiles en cas de contrôle, pour prouver notamment que la ventilation opérée correspond bel et bien à la réalité.

En outre, il convient de noter qu'un arrêt a été rendu ce 15 septembre 2014 par la Cour de cassation qui concerne la soumission à la sécurité sociale des revenus de droits d'auteur et de droits voisins payés **par un employeur à son employé**.

Sur pourvoi de l'ONSS, la Cour de cassation a décidé que les revenus de droits d'auteur "*faisaient partie de la rémunération*", au sens de la loi sur le contrat d'emploi, et devaient donc être soumis à cotisation sociale.⁸⁶

L'enseignement de cet arrêt ne concerne donc que la relation « employeur-employé ».

⁸⁵ Décision anticipée du 17 juillet 2018

⁸⁶ Arrêt de la Cour de cassation daté du 15 septembre 2014.

En effet, ce n'est pas parce que les revenus de droits d'auteur d'un employé sont considérés comme faisant partie de la "rémunération" d'un travailleur salarié que ces revenus sont également assujettis à la sécurité sociale des travailleurs indépendants (quand ils sont payés à un travailleur indépendant ou à un gérant de société).

En effet, on ne peut imaginer que les dividendes perçus par un actionnaire soient, dans l'état actuel de notre droit, soumis à la sécurité sociale des indépendants. De même, les revenus de droits d'auteur qui sont également des "revenus mobiliers" (visés par l'article 17.1 du CIR 92, comme les dividendes) ne rentrent pas dans l'assiette des revenus soumis à cotisation sociale des travailleurs indépendants.

En conclusion : Puis-je transformer mes honoraires ou rémunérations de salarié en droits d'auteur ?

Non, la seule question à se poser est celle de savoir si les revenus considérés sont des revenus de droits d'auteur ou de droits voisins au sens du Code de droit économique ou pas.

Notons que l'avis publié au Moniteur belge du 9 décembre 2008 précise clairement qu'une requalification de revenus professionnels (rémunérant des prestations) en droits d'auteur est proscrite. Il conviendra donc d'éviter les requalifications « forcées » ou artificielles.

La loi du 16 juillet 2008 n'a pas pour vocation de transformer en droits d'auteur des revenus qui constituent des rémunérations de travailleurs salariés ou appointés ou des profits de professions libérales, charges ou offices.

Cela signifie que si des droits d'auteur étaient auparavant « *mélangés* » avec des rémunérations ou des profits, ils sont désormais taxés selon le régime applicable aux droits d'auteur. (la qualification du revenu n'a pas changé, c'est son régime de taxation qui est devenu logique) Mais ce qui constituait réellement des rémunérations de travailleurs, c'est-à-dire toutes rétributions qui constituent, pour le travailleur, le produit du travail au service de son employeur, conserve sa qualification de rémunérations.

Il en va de même pour les profits des titulaires de professions libérales, charges ou offices. Les recettes provenant de l'exercice d'une telle activité sont des revenus professionnels taxables à titre de profits. Il n'empêche pas bien entendu qu'un contribuable recueillant de tels revenus puisse également recueillir des droits d'auteur.

Aussi, un dirigeant de société pourrait très bien renoncer à la rémunération de son mandat et céder ou concéder une œuvre originale à sa société pour bénéficier d'un revenu mobilier, ces revenus étant considérés comme des droits d'auteur au sens du Code de droit économique, l'opération ne pourrait tomber sous le camp d'application de l'abus fiscal. Cela a d'ailleurs été validé par le SDA puisque dans sa décision anticipée n°2018.0564 du 17 juillet 2018, celui-ci a admis que le fait qu'un dirigeant d'entreprise ne perçoive aucune rémunération dans sa société n'empêche pas celle-ci de lui verser une rétribution pour la cession de ses droits d'auteur.

2.2.5. Modalités pratiques

- Calcul du montant du précompte mobilier et des frais forfaitaires

En pratique, quatre situations peuvent principalement se présenter, illustrées respectivement par chacun des quatre exemples suivants.

Exemple 1

- Un seul débiteur de revenus.
- Plusieurs attributions au cours de la même année civile.
- Il est attribué au bénéficiaire moins de 62.090 euros € (37.500 euros indexés pour les revenus de l'année 2020).
- Les attributions ont lieu aux dates suivantes :
 - Le 18 avril : 10.000 euros
 - Le 5 mai : 5.000 euros
 - Le 16 juillet : 7.000 euros
 - Le 23 octobre : 6.000 euros

	Le 18 avril	Le 5 mai	Le 16 juillet	Le 23 octobre
Montant brut attribué	10.000	5.000	7.000	6.000
Pourcentage des frais forfaitaires	50% sur le tout	50% sur le tout	50% sur 1320 et 25% sur 5.680	25 % sur le tout
Montant des frais forfaitaires pris en compte	5.000	2.500	2080 (660+1.420)	1.500
Base pour la retenue du précompte mobilier	5.000	2.500	4920	4.500
Précompte mobilier à retenir et à verser selon les règles et	750	375	738	675

Exemple 2

- Un seul débiteur de revenus.
- Plusieurs attributions au cours de la même année civile.
- Il est attribué au bénéficiaire plus de 62.090 euros (37.500 euros indexés par les revenus de l'année 2017).
- Les attributions ont lieu aux dates suivantes :
 - Le 18 avril : 15.000 euros

- Le 5 mai : 9.000 euros
- Le 16 juillet : 20.000 euros
- Le 23 octobre : 10.000 euros

	Le 5 mai	Le 16 juillet	Le 23 octobre	
Montant brut payé	15.000	9.000	20.000	
Pourcentage des frais forfaitaires applicable	50% sur le tout	50% sur 1320 et 25% sur 7680	25% sur 8.640 (Plafond de 32.640 euros atteint) et 0% pour le surplus	Aucun
Montant des frais forfaitaires pris en compte	7.500	2.580 (660+1920)	2160	0
Base pour la retenue du précompte mobilier	7.500	6.420	17.840	10.000
Précompte mobilier à retenir et à verser selon les règles et	1.125	963	2.676	1.500

Exemple 3

- 3 débiteurs de revenus.
- Chacun d'eux effectue un seul paiement annuel (pour la facilité de compréhension de l'exemple mais cela ne change rien au principe).
- Il est attribué au bénéficiaire moins de 62.090 euros € (37.500 euros indexés pour les revenus de l'année 2020).
- Attributions :
 - Débiteur A : 14.000 euros
 - Débiteur B : 7.000 euros
 - Débiteur C : 8.000 euros

1° Hypothèse

Le bénéficiaire des revenus n'informe aucun de ses débiteurs de revenus qu'ils sont plusieurs en cette qualité. Chaque débiteur agit par conséquent dans l'ignorance des autres.

	Débiteur A	Débiteur B	Débiteur C
--	------------	------------	------------

Montant brut attribué	14.000	7.000	8.000
Pourcentage des frais forfaitaires	50% sur le tout	50% sur le tout	50% sur le tout
Montant des frais forfaitaires pris en compte	7.000	3.500	4.000
Base pour la retenue du précompte mobilier	7.000	3.500	4.000
Précompte mobilier à retenir et à verser selon les règles et délai habituels	1.050	525	600

La régularisation de la situation fiscale du bénéficiaire desdits revenus se présente comme suit pour l'exercice d'imposition 2021 (revenus de 2020) :

- Revenus de droits d'auteur : 29.000
- Frais forfaitaires : 50% des premiers 16.320, 25% des 12.680 suivants = 11.330
- Frais forfaitaires réellement appliqués : 14.500
- La régularisation de la situation fiscale du contribuable se présentera comme suit (additionnels régionaux et communaux non compris) :
 - revenus de droits d'auteur perçus : 29.000
 - frais forfaitaires : - 11.330
 - Revenu net imposable à titre de revenu mobilier : 17.670
 - impôt ($17.670 \times 15\%$) : 2.650,5
 - précompte mobilier retenu : - 2.175
 - solde à payer : 475,5

Il est à noter que via les mesures de contrôle mises en place, l'administration sera informée par chacun des trois débiteurs visés dans l'exemple du montant brut et du montant net des revenus attribués à ce bénéficiaire.

2° Hypothèse⁸⁷

Le bénéficiaire des revenus informe un (ou tous ses) débiteur(s) qu'ils sont plusieurs en cette qualité et demande à l'un ou plusieurs d'entre eux de ne pas appliquer les frais forfaitaires mais bien de retenir le précompte mobilier de 15 % sur le revenu brut lui attribué.

L'intérêt de la formule est que si les revenus qui sont à déclaration obligatoire, sont certes taxés au

⁸⁷ Service Public Fédéral Finances, *o.c.*, p.28.

taux distinct de 15% applicable aux revenus de droits d'auteur, ils subissent aussi, le cas échéant, les additionnels communaux au taux moyen de 7%.

Le bénéficiaire des revenus en question peut éviter cette surcharge en informant tout ou partie de ses débiteurs de ne plus lui appliquer de frais forfaitaires dès le moment où il constate et communique qu'il a déjà perçu 20.000 euros (montant avant indexation) pour l'année en cours (ce montant s'élève à 32.640 euros pour les revenus de l'année 2020).

Il est utile de préciser que moins de 0,6 % des bénéficiaires potentiels de droits d'auteur sont susceptibles de se retrouver dans cette situation.

Si le bénéficiaire des revenus venait à considérer que cette information présente d'importantes difficultés pour lui, il se place dans la 1ère hypothèse du présent exemple 3 et ses revenus seront taxés distinctement à 15 %, plus additionnels communaux.

A ce sujet, plusieurs sociétés de gestion de droits d'auteur qui versent ces derniers à des particuliers pour des montants parfois très faibles ont demandé si elles étaient formellement obligées d'appliquer les forfaits de frais ou si elles pouvaient, pour la facilité, retenir systématiquement un précompte mobilier de 15 % sur les revenus (bruts) attribués. Cette solution est envisageable.

Exemple 4⁸⁸

- 2 débiteurs de revenus.
- Chacun d'eux effectue un seul paiement annuel (pour la facilité de compréhension de l'exemple mais cela ne change rien au principe).
- Le bénéficiaire des revenus n'informe aucun de ses débiteurs de revenus qu'ils sont plusieurs en cette qualité.
- Il est attribué au bénéficiaire plus de 62.090 euros € (37.500 euros indexés pour les revenus de l'année 2020)⁸⁹
- Attributions :
 - Débiteur A : 25.000 euros
 - Débiteur B : 35.000 euros

	Débiteur A	Débiteur B
Montant attribué	25.000	35.000
Pourcentage des frais forfaitaires applicable	50% sur 16.320 et 25% sur 8.680	50% sur 16.320, 25% sur 16.320

⁸⁸ Service Public Fédéral Finances, *o.c.*, p.29.

⁸⁹ 62.090 euros € exercice d'imposition 2021

Montant des frais forfaitaires pris en compte	10.330 (8.160+2.170)	12.240 (8160+4.080)
Base pour la retenue	14.670	22.760
Précompte mobilier à retenir et à verser selon les règles et délai habituels	2.200,5	3.414

La régularisation de la situation fiscale du bénéficiaire desdits revenus se présente comme suit pour l'exercice d'imposition 2021 (revenus de 2020) :

- Revenus de droits d'auteur : 60.000, dont
 - revenus mobiliers : 60.000 euros
 - revenus d'une autre nature (professionnels, le cas échéant) : 0 euros
- Frais forfaitaires sur revenus mobiliers : 50% des premiers 16.320, 25% des 16.320 EUR suivants et rien sur le surplus de 26.640 = 8.160 + 1.080 + 0 = 12.240
- Frais forfaitaires réellement appliqués : 21.910
- La régularisation de la situation fiscale du contribuable se présentera comme suit (avec un additionnel communal de 7%), en ce qui concerne les droits d'auteur qui ont la qualité de revenus mobiliers :
 - Revenus de droits d'auteur perçus : 60.000
 - Frais forfaitaires : - 12.240
 - Revenu imposable à titre de revenu mobilier : 47.760
 - Impôt ($47.760 \times 15\% \times 1,07$) : 7.665,48
 - Précompte mobilier retenu : - 5.713,50
 - Solde à payer : 1.410,5
- Afin de s'assurer de l'efficacité de ce système, et partant afin de garantir l'égalité des citoyens devant l'impôt, des mesures de contrôle sont prévues.

Déclaration et paiement du précompte mobilier par le débiteur, déclaration des revenus par le bénéficiaire

Il est seulement retenu un précompte mobilier de 15% sur les droits d'auteur versés aux auteurs après déduction des frais forfaitaires lorsqu'ils ne dépassent pas le montant de 62.090 euros (exercice d'imposition 2021), et un précompte mobilier de 30% au-delà s'ils ne sont pas affectés à l'activité professionnelle de l'auteur.

Le précompte mobilier est en général retenu à la source, c'est-à-dire qu'il doit être versé

spontanément aux receveurs des contributions par les soins de ceux qui paient ou qui attribuent les revenus imposables (ceux qu'on qualifie de débiteurs de revenus, par opposition aux bénéficiaires) ou de certains intermédiaires (banques, sociétés de bourses, etc.) et qu'on nomme, de ce fait, les redevables du précompte mobilier.

Le débiteur des revenus mobiliers devra déclarer et payer le précompte mobilier lorsqu'il attribue ou paie ces revenus au bénéficiaire. La déclaration au précompte mobilier doit être introduite endéans les 15 jours après la date d'attribution ou de mise en paiement des revenus imposables, c'est-à-dire la date à laquelle le bénéficiaire dispose réellement des revenus.

Cette déclaration peut être faite soit en ligne via le site internet du SPF Finances (<http://finances.belgium.be/fr/E-services/rv-on-web/rv-on-web.jsp>) soit sur papier en utilisant la déclaration 273S pour les droits d'auteur (disponible sur http://finances.belgium.be/fr/binaries/273S_fr_tcm307-215970.pdf) à adresser au Bureau de taxation compétent.

Le précompte mobilier devra être versé au numéro de compte suivant :

BE79 6792 0022 1033

PCHQ BE BB

Centre de Perception, section Précompte Mobilier

Boulevard du Roi Albert II 33, bte 42

1030 Bruxelles

Pour plus d'informations relatives au paiement du précompte mobilier, vous pouvez consulter le site internet du SPF Finances :

http://finances.belgium.be/fr/entreprises/impot_des_societes/Precomptes/precompte_mobilier/.

Afin de s'assurer que la loi précitée du 16 juillet 2008 ne fasse pas l'objet d'une utilisation abusive, l'administration fiscale avait prévu l'obligation, pour les débiteurs des revenus de droits d'auteur, de remplir des fiches fiscales 281.45 (fiches individuelles) ainsi que des relevés de ces fiches individuelles (relevés 325.45), permettant notamment l'identification du débiteur des revenus, celle du bénéficiaire, le montant attribué et le montant des frais forfaitaires pris en compte.

Entre-temps, l'administration fiscale a fait savoir que l'introduction des fiches 281.45 (droits d'auteur) n'est plus obligatoire.⁹⁰ L'avis publié dans le *Moniteur belge* du 9 décembre 2008 et prévoyant ces fiches fiscales, ne se rapporte par conséquent qu'aux revenus de 2008. Pour les revenus des années ultérieures, il n'existe plus jusqu'à nouvel ordre, aucune disposition légale ou décision ministérielle imposant l'introduction de fiches et relevés récapitulatifs pour les droits d'auteur⁹¹, ce qui fait que chacun est libre d'introduire ou non les fiches.⁹²

Ces fiches, à l'heure actuelle facultatives, peuvent être téléchargées via le lien suivant :

⁹⁰ Voy. *Fisc. Act.*, n° 22, p. 10.

⁹¹ Voy. la réponse du ministre des Finances, chargé de la Fonction publique du 23 septembre 2013, à la question n° 505 de madame la députée Marie-Christine Marghem du 11 juillet 2013 (Fr.), *Q.R.*, Chambre, 2012-2013, 4 octobre 2013, p. 546.

⁹² A. Tiberghien o.c. p.86.

<http://fiscus.fgov.be/interfaioiffr/DroitsAuteurRechten/inleiding.htm>.

Par ailleurs, depuis le 1^{er} janvier 2012, le précompte mobilier n'est plus libératoire et la déclaration des revenus des droits d'auteur dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques est obligatoire⁹³.

En effet, l'article 313, CIR 92 a été remplacé en vue de rendre obligatoire la déclaration de tous les revenus de capitaux et biens mobiliers ainsi que des revenus divers à caractère mobilier à l'exception des revenus qui ont subi la retenue à la source de la cotisation supplémentaire de 4 % visée à l'article 174/1.

Les documents parlementaires justifient cette modification en ce que « *la cotisation supplémentaire de 4 p. c. pourra être établie sur la base de la déclaration du contribuable et des informations reçues du point central. Les contribuables qui ont perçu des revenus qui ont subi la retenue à la source de 4 p. c. auront la faculté de déclarer leurs revenus mobiliers pour pouvoir récupérer un éventuel trop-perçu à la source. Ils pourront néanmoins décider de ne pas déclarer les revenus mobiliers qui ont subi la retenue de 4 p.c. s'ils estiment ne pas avoir payé un montant de cotisation trop élevé. Dans ce cas, la retenue à la source de la cotisation aura un caractère libératoire et ils conserveront l'anonymat quant à leurs revenus mobiliers.* »⁹⁴

Par ailleurs, « *la modification de loi annoncée prévoit que les données révélées lors de l'examen d'une déclaration entrent également en ligne de compte pour assurer l'établissement correct de la cotisation supplémentaire sur revenus mobiliers.*

Les contribuables ont la faculté de déclarer les revenus mobiliers qu'ils ont perçus avec une retenue de 4% à la source afin de pouvoir récupérer un éventuel trop-perçu à la source. S'ils ne le font pas, la retenue à la source de la cotisation aura un caractère libératoire et ils conserveront l'anonymat quant à leurs revenus mobiliers »⁹⁵

2.3. TVA

2.3.1. **Cession ou concession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un droit d'auteur, d'un dessin ou modèle industriel, ou d'autres droits similaires; octroi de licences concernant ces droits**

2.3.1.1. Prestations de services soumises à TVA

L'opération de cession ou de concession d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un droit d'auteur, d'un dessin ou modèle industriel, ou d'autres droits similaires ou l'octroi de licences concernant ces droits, est une prestation de services (art. 18, § 1^{er}, alinéa 2, 7^o, CTVA).

⁹³ Code d'impôts sur les revenus 1992, article 313.

⁹⁴ Doc. parl., Ch. repr., 2011-2012, Doc 53-1952/004, p. 21.

⁹⁵ L. CEULEMANS, Commentaire des dispositions fiscales de la loi du 28 décembre 2011 portant des dispositions diverses publiée au Moniteur belge du 30/12/2011, 2012, p.16.

L'opération de cession ou de concession de droits d'auteur est donc bien soumise à la TVA.

L'auteur cédant ou concédant ses droits d'auteur sur une œuvre originale à une autre personne (par exemple une personne morale) en échange d'une contrepartie financière et exerçant cette activité de manière habituelle (le concessionnaire effectuant plusieurs actes d'exploitation de l'œuvre) et indépendante (l'auteur n'étant pas lié dans le cadre d'un contrat de travail pour la concession de ces droits d'auteur) sera donc considéré comme un assujetti et redevable de la TVA.

Les droits intellectuels, tels que les droits dérivant d'un brevet, de l'usage d'une marque de fabrique ou de commerce ou les droits d'auteur, ne sont pas attachés à une personne ; ils peuvent faire l'objet d'une transmission ou d'une concession de jouissance.

Si l'opération porte sur la propriété même du droit, on se trouve en présence d'une cession.

Si l'opération est limitée à la jouissance du droit, il s'agit d'une concession. Tant les cessions que les concessions sont visées par l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 7^o, CTVA.

La nature de la convention en vertu de laquelle la cession ou la concession a lieu, importe peu. Les droits intellectuels visés par l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 7^o, CTVA sont notamment :

1. Les droits dérivant d'un brevet d'invention et protégés par le Code de droit économique ;
2. Le droit incorporel qu'un inventeur peut posséder sur un procédé de fabrication non brevetée ;
3. Les droits reconnus par la législation en vigueur sur les marques de fabrique et de commerce ;
4. Les droits que la législation sur les droits d'auteur reconnaît à tout auteur d'une œuvre littéraire ou artistique ;
5. Le droit d'exposer publiquement le portrait d'une personne ;
6. Le droit d'utiliser un nom commercial ;
7. Le droit d'utiliser une enseigne.

Constituent des prestations de services au sens de l'article 18, § 1^{er}, alinéa 2, 7^o, CTVA :

- La cession ou la concession du droit de représenter en public une œuvre théâtrale ou autre ;
- L'exécution de prestations dites de « *lay out* » ;
- La cession ou la concession d'un droit d'auteur dans le cadre d'un contrat d'édition.

Toutefois, l'article 44, § 3, 3^o, CTVA exempte les contrats d'édition d'œuvres littéraires et artistiques conclus par les auteurs ou les compositeurs.

2.3.1.2. Taux applicable

- Principe

Quant au tarif de la TVA applicable à une telle opération, la rubrique XXIX du tableau A annexé à l'arrêté royal n° 20 du 20 juillet 1970 fixant les taux de la taxe sur la valeur ajoutée et déterminant la répartition des biens et des services selon ces taux est libellée comme suit :

« XXIX. Droits d'auteur ; exécution de concerts et de spectacles.

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

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

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

Pour ces opérations, la TVA sera calculée au tarif de 6%.

Il convient ici d'attirer l'attention que l'arrêté royal n° 20 stipule que ce taux de 6% est d'application sur la cession et concession de droits d'auteur, à l'exception de ceux qui se rapportent à des programmes informatiques. Pour ces dernières opérations, le taux de 21% sera applicable.

- Exception

Dans sa circulaire n° 166 du 25 novembre 1971, l'Administration a instauré une exception à ce taux de 6%. Si les auteurs font appel à la Sabam ou à une autre société ou à une autre société qui répond du recouvrement des indemnités pour la représentation publique d'œuvres artistiques, ils ne sont pas considérés comme des assujettis à la TVA. Si ces auteurs n'exercent pas d'autres activités n'exercent pas d'autres activités assujetties à la TVA, ils ne devront donc pas demander de numéro de TVA.

2.3.2. Contrats d'édition : exemption de TVA

Sont exemptés, les contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par les auteurs ou compositeurs.

2.3.2.1 Conditions de l'exonération

L'exonération est subordonnée au respect des trois conditions suivantes :

- 1) L'opération doit être un contrat d'édition, l'édition supposant la reproduction de l'œuvre cédée ou concédée sous la forme matérielle d'exemplaires durables, multipliés en quantités suffisantes en vue d'être mis à la disposition du public ;
- 2) L'opération doit être conclue avec l'auteur ou le compositeur de l'œuvre littéraire ou artistique ; toutefois, selon la jurisprudence des tribunaux, seules les personnes physiques peuvent être considérées comme auteurs d'une œuvre littéraire ou artistique (Décision E.T. 13.653 du 01.12.1972 - *Revue de la TVA* n° 11, p. 199, n° 366);
- 3) Le contrat d'édition doit porter sur une œuvre littéraire ou artistique. Ces termes comprennent toutes les productions des domaines littéraire, scientifique et artistique, tels que les livres de tout genre (romans, ouvrages techniques, bandes dessinées, livres dans lesquels les illustrations occupent une place essentielle,...), les brochures, textes d'articles de presse, de conférences, d'allocutions, d'homélies et d'autres écrits de même nature, les textes de sketches, les scénarios et dialogues de pièces de théâtre et de films, les adaptations de romans pour la scène et pour l'écran; les compositions musicales avec ou sans paroles; les notations.
- 4) Chorégraphiques et les descriptions de pantomimes; les œuvres de l'art dramatique et dramatico-musical; les œuvres cinématographiques, télévisuelles et, plus généralement, audiovisuelles (en ce compris les émissions de télévision ou de radio « en direct », les interviews, les spots publicitaires, les « clips » musicaux, les jeux vidéo, les montages de diapositives); les œuvres de dessin et les bandes dessinées, de peinture, d'architecture, de sculpture, de gravure, de lithographie; les œuvres photographiques; les œuvres des arts appliqués; les plans, croquis, cartes et ouvrages plastiques relatifs à la géographie, à la topographie, à l'histoire, à l'architecture, aux sciences, etc. Chap. X : exonérations 813 (1^{er} février 2010).

Aucune distinction ne doit en revanche être établie quant au mode de mise à disposition du public et, dès lors, quant à la forme du support. Toutes les techniques entrent en ligne de compte, du papier au numérique et aux sites internet.

A noter que ne sont pas exonérés :

- 1) Le contrat d'édition conclu avec une personne autre que l'auteur ou le compositeur, notamment le contrat d'édition conclu entre deux éditeurs ;
- 2) La convention par laquelle un auteur, un compositeur ou un photographe se borne à autoriser la reproduction ou l'exécution de son œuvre, le cocontractant ne prenant pas l'engagement de la publier ;

- 3) Les sommes que les organisateurs de spectacles, de concerts, de fêtes ou de divertissement, les exploitants de débits de boissons, de dancings ou de jukeboxes et les organismes de radiodiffusion ou de télévision, établis dans le pays, versent aux auteurs et aux compositeurs, directement ou à l'intervention des sociétés de droits d'auteur, pour la représentation, l'exécution ou la retransmission publique d'une œuvre littéraire, dramatique, dramatico-musicale ou musicale (v. circ. 142/1971 du 24.09.1971);
- 4) Les contrats d'édition d'œuvres littéraires ou artistiques conclus par une personne morale (v. sub. 2°).

2.3.2.2. Implications pratiques

Un assujetti exonéré à la TVA est un assujetti, car il remplit certaines conditions, mais dans le même temps l'article 44 du code TVA précise que les opérations de cet assujetti seront exonérées de la TVA (en l'espèce, les contrats d'édition sont nommément visés dans cet article).

Comme la personne est assujettie à la TVA, certaines obligations s'imposent, dont celle d'obtenir un numéro TVA en s'identifiant à l'aide du formulaire 604A du SPF Finances (*v. infra*).

Par contre, comme l'assujetti est exonéré, il ne devra pas porter en compte la TVA sur les opérations qu'il réalise. Ceci implique également que cette personne ne pourra pas bénéficier du droit à la déduction de la TVA.

En résumé, l'auteur concluant un contrat d'édition devra introduire une demande d'identification à la TVA, mais ne devra pas porter en compte la TVA sur ses opérations, et il ne bénéficiera pas du droit à la déduction.

2.3.3. Les auteurs, assujettis soumis au régime de la franchise

Si l'activité économique poursuivie par l'auteur assujetti ne génère pas, annuellement, un chiffre d'affaires qui dépasse le seuil de 25.000 €, l'auteur, bien qu'assujetti à la TVA, ne devra pas porter de TVA en compte à ses commanditaires.

Ne perdons pas de vue que pour le calcul de ce seuil, l'auteur devra tenir compte des revenus que lui procurent certaines de ses autres activités.

2.3.4. Modalités pratiques de l'assujettissement

L'auteur non assujetti à la TVA et qui désire procéder à des opérations de concession de ses droits d'auteur répondant aux conditions de l'article 4 CTVA (voy. Point 1 ci-dessus), devra demander un numéro d'entreprise et s'identifier à la TVA.

⁹⁶ Régime de la franchise instauré par l'article 56bis du CTVA qui oblige néanmoins l'assujetti à se faire identifier à la TVA et à émettre des factures. Voyez l'AR n° 20 fixant les taux en matière de TVA

2.3.4.1. Demande du numéro d'entreprise

Avant de commencer son activité et de demander l'identification à la TVA, l'entreprise doit s'inscrire auprès de la [Banque Carrefour des Entreprises](#) (BCE) qui lui attribuera un numéro d'entreprise.

Le numéro d'entreprise est composé de dix chiffres commençant par le chiffre «0».

Il constitue un numéro unique d'identification de l'entreprise tant pour les contacts avec les services publics (TVA, ONSS, registre de commerce...) que pour les entreprises entre elles.

L'assujetti peut pour cela s'adresser au guichet d'entreprise de son choix.

2.3.4.2. Demande d'identification à la TVA

Un formulaire de demande d'identification à la TVA doit ensuite – mais avant le début d'activité – être complété et déposé à l'office de contrôle TVA compétent.

L'auteur peut toujours se rendre directement auprès de l'office de contrôle TVA compétent, et compléter sur place le document nécessaire (formulaire 604A).

L'assujetti peut aussi se charger lui-même de cette formalité, en se procurant le formulaire de demande d'identification et en le renvoyant à l'office de contrôle TVA.

Il peut enfin faire exécuter, moyennant rémunération, cette formalité par le guichet d'entreprises agréé, ou un tiers dûment mandaté (comptable, avocat,...).

L'office de contrôle de TVA active ensuite le numéro d'entreprise préalablement attribué par la BCE comme numéro d'identification à la TVA, puis en informe l'assujetti par lettre recommandée.

Le formulaire 604A est téléchargeable via le lien suivant :

http://www.fiscus.fgov.be/interfaoiff/Identification_TVA/PDF/1K_0000604A_ER_2009.pdf.

Pour les personnes physiques établies en Belgique: l'office de contrôle TVA compétent est déterminé en fonction du domicile officiel de la personne physique. Les coordonnées de l'office de contrôle TVA compétent peuvent être obtenues en consultant l'annuaire des administrations fiscales via ce lien :

http://ccff02.minfin.fgov.be/annucomp/UI01_13_act01_loadSearch.do#resultaat.

Toute modification des informations reprises (telles que : dénomination, adresse, nature de l'activité...) dans le formulaire 604A doit être déclarée auprès de l'office de contrôle TVA au moyen du formulaire 604B (disponible sur

http://www.fiscus.fgov.be/interfaoiffr/Identification_TVA/PDF/1K_0000604B_FR_2009.pdf) qui doit être déposé dans un délai d'un mois à dater du moment où la modification est intervenue.

Il en va de même lorsque l'assujetti cesse d'exercer toute activité économique lui conférant la qualité d'assujetti. Il doit alors en faire la déclaration au moyen du formulaire 604C (disponible sur http://www.fiscus.fgov.be/interfaoiffr/Identification_TVA/PDF/1K_0000604C_FR_1105.pdf) à déposer également auprès de l'office de contrôle TVA compétent dans un délai d'un mois à dater de la cessation de son activité.

3. La convention de cession ou de concession de droits d'auteur

3.1. Modèle de convention

Un modèle de convention est joint au présent avis.

3.2. Rémunération de l'auteur

L'estimation de la valeur de l'œuvre, et donc de la rémunération de l'auteur, n'est pas un exercice aisé.

Ni le Code de droit économique, ni celle du 16 juillet 2008 ne sont d'une grande aide, puisqu'elles n'apportent aucune indication quant à ce.

La circulaire AGFisc N° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) d.d. 04.09.2014 est très claire à ce sujet :

“9. Sur le plan fiscal, il n'existe aucun barème ou forfait de référence en matière de détermination des revenus imposables à titre de revenus de droits d'auteur.

10. La ventilation éventuelle entre revenus mobiliers et revenus professionnels sera a priori opérée sur la base des termes de la convention, qui traduisent la volonté des parties.

Il convient dès lors d'examiner les clauses contractuelles aux fins d'identifier la portée de la convention et les modalités de rémunération des prestations en fonction de leur nature. Il en va de même lorsque la cession du droit d'auteur est actée dans un statut.

Le mode de rétribution n'est pas en soi un élément qui permet de trancher dans le sens de l'existence de revenus de droits d'auteur. Par exemple, une rétribution au forfait n'implique pas qu'il s'agisse d'office de revenus mobiliers visés à l'art. 17, § 1^{er}, 5^o, CIR 92.”

En conséquence, la rémunération de l'auteur est laissée à l'appréciation des cocontractants. Ceux-ci devront dans un premier temps bien distinguer entre les revenus provenant des œuvres et les revenus

patrimoniaux inhérents à ces œuvres protégées par le droit d'auteur. En effet, dans le premier cas, il s'agit d'un bénéfice d'entreprise, donc des revenus professionnels, tandis que dans le deuxième cas, il s'agit des droits d'auteur.

Afin de fixer la rémunération, les cocontractants pourront, comme généralement admis, fixer un pourcentage du chiffre d'affaire de la société, calculé en fonction de la valeur de l'apport de l'œuvre pour celle-ci.

La rémunération devra obligatoirement être reprise dans la convention de cession/concession à défaut de quoi l'administration pourra considérer que le transfert des droits d'auteur a été concédé à titre gratuit.

La disproportion entre les revenus de droits d'auteur octroyé et la rémunération professionnelle peut également être l'un des éléments retenus par l'administration pour opérer une requalification des revenus mobiliers postulés. Il serait dès lors prudent d'avoir égard également au montant des revenus professionnels lors de la fixation des revenus des droits d'auteur.

3.2.1. Détermination des revenus de droits d'auteur

Les parties au contrat de cession ou concession de droits d'auteur peuvent choisir de fixer une rémunération et un montant spécifique de droits d'auteur. Ils peuvent aussi ne pas prévoir un montant de droits d'auteur dans leur contrat, mais une rétribution spécifique.

La circulaire du 4 septembre 2014 laisse aux parties la liberté contractuelle de déterminer dans leur contrat la rémunération spécifique afférente à la cession de droits d'auteur et celle afférente aux revenus professionnels.

Relativement à la 3^{ème} condition de la circulaire : « le revenu rétribuant ladite cession ou concession des droits d'auteur est-il clairement spécifié dans le contrat ? », il y a 2 cas de figure pour spécifier ce revenu dans le contrat.

3.2.1.1. La circulaire du 4 septembre 2014 : revenu expressément spécifié dans le contrat

La Circulaire AGFisc N° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) du 04.09.2014 précise : « *La ventilation éventuelle entre revenus mobiliers et revenus professionnels sera a priori opérée sur la base des termes de la convention, qui traduisent la volonté des parties. Il convient dès lors d'examiner les clauses contractuelles aux fins d'identifier la portée de la convention et les modalités de rémunération des prestations en fonction de leur nature. Il en va de même lorsque la cession du droit d'auteur est actée dans un statut* ».

La clé de répartition prévue dans les contrats de cession ou concession de droits d'auteur sert donc de référence en matière de détermination des revenus imposables à titre de revenus de droits d'auteur. L'administration fiscale ne laisse aucune place à l'interprétation et admet de ce fait qu'elle est tenue

de s'y référer.

Si le contrat prévoit une rétribution globale, les droits sont censés être cédés ou concédés à titre gratuit.

Si le contrat vise uniquement la cession ou la concession, la totalité de la rétribution est censée afférente à la cession ou la concession de droits d'auteur.

Si le contrat ne prévoit pas de cession ou de concession, il n'y a à priori pas d'application de l'article 17, paragraphe 1^{er}, 5^o du CIR.

Cette position a d'ailleurs été confirmée à plusieurs reprises par le Ministre des Finances dans plusieurs questions parlementaires.

Seuls sont visés par la loi du 16 juillet 2008, les droits perçus par les artistes et les auteurs, pour leurs œuvres originales et protégées, dans le domaine littéraire ou artistique, dont ils ont cédé ou concédé le droit de diffusion et d'exploitation. Ainsi, la loi du 16.07.2008 n'a pas pour vocation de convertir en droits d'auteur des revenus qui constituaient jusqu'alors de véritables revenus professionnels.

La loi définit les rémunérations des travailleurs comme étant toutes les rétributions qui constituent, pour les intéressés, le produit du travail au service d'un employeur et ce, quels que soient le débiteur, la qualification et les modalités de détermination et d'octroi desdites rémunérations. A partir du moment où il est établi que le contribuable a reçu une rémunération représentant un revenu direct ou accessoire de son travail, cette rémunération est imposable à ce titre sans que l'administration ait à qualifier la profession exercée par l'intéressé. Le principe fiscal est identique pour les profits. Les revenus d'une profession libérale, charge ou office sont constitués des recettes quelle que soit leur dénomination, qui consistent en sommes d'argent recueillies par le contribuable en raison d'actes qui entrent dans le cadre de ses activités professionnelles.⁹⁷

Lorsque l'activité à l'origine des revenus est de nature à comporter une part de création originale marquée de l'empreinte personnelle de l'auteur (ex. : styliste, graphiste, journaliste, ...), la question se pose de savoir si et dans quelle mesure les revenus perçus sont imposables à titre de revenus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins visés par la loi du 30.06.1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger (cf. art. 17, § 1^{er}, 5^o, CIR 92), ou à titre de profits.

Cette circulaire donne la priorité à la liberté contractuelle dans le cadre des relations de travail. Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 16 juillet 2008, il n'est plus possible, quelle que soit les circonstances de fait, de taxer les revenus provenant des droits d'auteur comme des revenus professionnels. Une distinction peut être faite entre la rémunération pour la prestation de l'auteur qui reste imposable comme rémunération et un montant qui est obtenu à l'occasion de la cession ou de la concession des droits d'auteur.

Sur le plan fiscal, il n'existe aucun barème ou forfait de référence en matière de détermination des revenus imposables à titre de revenus de droits d'auteur. La ventilation éventuelle entre revenus mobiliers et revenus professionnels sera a priori opérée sur la base des termes de la convention, qui

⁹⁷ Réponse à la question parlementaire n° 4-641 posée par M. le Sénateur Ph. Monfils, Sénat, Annales 4-64, 19.02.2009

traduisent la volonté des parties. Il convient dès lors d'examiner les clauses contractuelles aux fins d'identifier la portée de la convention et les modalités de rémunération des prestations en fonction de leur nature.

La circulaire laisse donc entière liberté aux parties de fixer une rémunération spécifique de droits d'auteur, avec toutefois le respect d'un plafond de montant qui ne peut être dépassé (37.500 euros à indexer – 62.090 euros pour les revenus de 2020).

3.2.1.2. Application des critères de détermination des revenus de droits d'auteur du SDA

Les parties peuvent aussi décider de ne pas prévoir un montant spécifique distinguant la rémunération de droits d'auteur d'autres revenus professionnels. Dans ce cas, les salariés, indépendants ou gérants se verront appliquer les critères de détermination du prix de cession du SDA.

S'ils ont prévu une clé de répartition ou une rétribution spécifique, il faudra respecter cette clé de répartition.

Les décisions du SDA visent la situation où les parties n'ont pas prévu un montant spécifique rétribuant les droits d'auteur dans leurs contrats, mais une clé de répartition entre les revenus résultant des prestations d'employés, d'indépendants et de gérants, et les revenus qui seront issus de la cession ou concession des droits d'auteur. Si les critères du SDA sont respectés, les revenus sont considérés comme découlant du contrat de cession de droits d'auteur.

La société cessionnaire dispose en pratique d'une totale liberté d'exploiter ou de jouir de l'œuvre dans des avenants aux contrats de travail, des amendements aux contrats de cession ou encore dans les contrats de cession ou concession de droits d'auteur conclus. ⁹⁸

La circulaire n° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) du 4 septembre 2014 impose de rédiger une convention en bonne et due forme. La ventilation éventuelle entre revenus mobiliers et revenus professionnels sera a priori opérée sur la base des termes de la convention traduisant la volonté des parties. Cette convention reprend le cadre dans lequel les droits d'auteur sont attribués, ainsi que le mode de calcul et le moment de l'attribution des droits. ⁹⁹

Pour contrôler la clé de répartition spécifiée par les parties, il faut reprendre les pourcentages admis par le SDA. La quote-part des revenus de la cession se fait selon les critères établis par le SDA qui permettent la valorisation des droits d'auteur cédés par l'employé en fonction de l'apport créatif des œuvres pour les salariés, indépendants et gérants, et en fonction du chiffre d'affaires de la société pour les gérants d'une société.

Dans le cadre d'une demande de décision anticipée en matière fiscale, le SDA examine les questions suivantes contenues dans la loi du 16.07.2008 :

- 1) *Est-ce que l'œuvre réalisée par l'auteur contre rémunération est une œuvre protégée (une œuvre au sens de la loi sur le droit d'auteur) ?*
- 2) *Les droits d'auteur ou les droits voisins ont-ils fait l'objet d'une cession ou d'une concession ?*

⁹⁸ « Actualités Isoc 2019/2020 et actualités jurisprudentielles » 15 décembre 2019, Pierre-François Coppens, page 231

⁹⁹ « Actualités Isoc 2019/2020 et actualités jurisprudentielles » 15 décembre 2019, Pierre-François Coppens, page 231

3) La rémunération découle-t-elle de la cession ou de la concession des droits patrimoniaux de l'œuvre ?

Relativement à la 3ème condition de rémunération découlant de la cession de droits d'auteur, sur base des décisions anticipées favorables rendues en matière de droits d'auteur, les principes essentiels suivants sont appliqués pour déterminer la part des revenus provenant de la cession de droit d'auteur et les rémunérations ou bénéfices des salariés, indépendants et gérants d'une société.

Un tableau des décisions du SDA reprenant les pourcentages admis pour les employés, indépendants et gérants actifs dans plusieurs secteurs de travail est aussi joint au présent avis.

➤ Les gérants

- Détermination de la rémunération de droits d'auteur en fonction d'un pourcentage du chiffre d'affaires de la société

Le SDA calcule le chiffre d'affaires net de la société et évalue à combien s'élève pour la société le chiffre d'affaires net qui découle de l'œuvre protégée par les droits d'auteur.

Le chiffre d'affaires qui sert de référence doit obligatoirement être lié à l'exploitation des différentes créations. Pour les créations dans le secteur informatique, ne sont pas concernées les exploitations relatives à la maintenance et au support. Le SDA note également que la partie des rémunérations facturées éventuellement par la société qui couvre les frais de déplacement depuis et vers le lieu de travail habituel, les frais administratifs et d'autres frais similaires, n'est pas prise en considération pour la détermination du chiffre d'affaires créatif à prendre en compte.¹⁰⁰

Eu égard aux circonstances de fait, le SDA établit le pourcentage qui peut être rétrocédé à l'auteur. Dans plusieurs des décisions du SDA, ce pourcentage est souvent fixé à 12.5% pour plusieurs types d'activités. Le pourcentage doit être réparti entre plusieurs auteurs s'ils ont contribué à la création de l'œuvre. Afin de ne pas diminuer la rémunération propre du gérant, les proportions du chiffre d'affaires de la société (droits d'auteur/prestations) seront appliquées à l'ensemble des sommes attribuées au dirigeant.¹⁰¹

Dans certaines décisions, le SDA a admis un pourcentage plus élevé, de 15 % du chiffre d'affaires, pour les salariés, indépendants et gérants créateurs de programmes informatiques.

Dans la décision anticipée du 03/02/2015 (n°2014.721), le gérant d'une société cédait à cette dernière les droits d'auteurs qu'il détenait sur des programmes et a été rémunéré à concurrence de 15% du

¹⁰⁰ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019

¹⁰¹ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019

chiffre d'affaires de la société.

Dans la décision anticipée du 10/09/2013 (n°2013.230) sur les indépendants dans le secteur informatique, une société souhaitait octroyer un pourcentage de son chiffre d'affaires à ses associés créateurs de logiciels informatiques. Ces logiciels étaient indispensables à la société car c'est grâce à ceux-ci que l'ensemble du chiffre d'affaires était réalisé et un pourcentage de 15% du chiffre d'affaires a été admis.

Pour le secteur du marketing et de l'informatique, la partie de la rémunération que la société souhaite attribuer à certains collaborateurs salariés est, à concurrence de maximum 15%, considérée comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, § 1, 5°, CIR92 (Décision anticipée du SDA du 15/04/2014 n°2014.001)

Un pourcentage de 15% du chiffre d'affaires a été également admis dans le domaine de l'architecture pour certains types de projets spécifiques effectués par le gérant.

La décision anticipée du 22.01.2019 (n°2018.1038) concerne une société qui exerce des activités relatives à l'architecture avec un gérant. Afin de conserver une viabilité financière, la société a attribué aux gérants une rétribution de 15% de son chiffre d'affaires (HTVA) sur des projets de conception pure nécessitant un degré de conception plus important que ceux de la 1^{ère} catégorie (« *master planning* »).

Dans le domaine littéraire, le SDA admet même des pourcentages de chiffre d'affaires allant jusqu'à 25%.¹⁰²

Il s'agissait d'une société qui exerce une activité d'écriture d'articles et documents officiels, notamment dans le domaine scientifique et pour les autorités régulatrices (médicaments, ...). Ces œuvres font l'objet de publications dans des revues spécialisées, tant sous format papier que sur internet. Dans l'exercice de son mandat, l'auteur est notamment amené à rédiger des commentaires relatifs aux données scientifiques qu'il a récoltées. La société paie à son gérant, au titre de droits d'auteur, une redevance fixée à 25% de son chiffre d'affaires.

Une autre décision énonce le cas d'une société spécialisée en « économie sociale », dont le gérant rédige des articles de doctrine, des « fiches pratiques », des modèles en matière fiscale et/ou comptable, utilisés par la société dans le cadre de ses activités. La société doit conserver, à titre de marge bénéficiaire, 50% du chiffre d'affaires relatif aux droits d'auteur générés dans le cadre de son activité. Dans ce cadre, la société paye annuellement au gérant, au titre de droits d'auteur, une redevance fixée à 25% (maximum) de son chiffre d'affaires.¹⁰³

L'attribution d'un certain pourcentage du chiffre d'affaires de la société est conditionnée au respect de certaines obligations et limites par les gérants.

¹⁰² Décision anticipée n° 2017.318 du 26.09.2017.

¹⁰³ Décision anticipée n° 2018.0919 du 04.12.2018.

Les gérants doivent recevoir une rémunération minimale de dirigeant fixée à l'article 215 du CIR pour pouvoir se répartir le pourcentage du chiffre d'affaires de la société au titre de cession de droits d'auteur. En effet, la société doit attribuer une rémunération ordinaire au dirigeant d'entreprise concernée pour les activités qu'il exerce au titre de dirigeant d'entreprise. La rémunération minimale est celle requise pour que la société conserve le taux réduit à l'ISOC, c'est-à-dire une rémunération de 45.000 EUR ou une rémunération égale à la base imposable de la société. ¹⁰⁴

Les gérants se répartissent le chiffre d'affaires seulement après déduction des montants attribués aux créatifs salariés en contrepartie de la cession de leurs droits. Par exemple, s'ils sont deux gérants, 6,25 %, chacun, après attribution aux employés de la société. ¹⁰⁵

Si la rémunération ordinaire du dirigeant est inférieure à cette rémunération de référence, le SDA demande que la rétribution pour les droits d'auteur soit limitée à 5%. Toutefois, dans une décision du 17 juillet 2018, le SDA a néanmoins estimé que le fait qu'un dirigeant d'entreprise ne perçoive aucune rémunération dans sa société n'empêche pas celle-ci de lui verser une rétribution pour la cession de ses droits d'auteur sur les œuvres protégées qu'il a lui-même créées. Dans ce cas, la rémunération sera plafonnée à 5% du chiffre d'affaires net de la société. ¹⁰⁶

L'attribution globale des droits d'auteur ne peut avoir pour effet que le bénéfice comptable de la société cessionnaire, après attribution des droits d'auteur aux gérants, soit inférieur à 50% de son bénéfice comptable avant impôt et avant attribution de ces droits d'auteur aux gérants. Si tel est le cas, le montant de droits d'auteur pouvant être attribué devra être réduit à due concurrence.

Par bénéfice comptable il faut entendre le Code 9903 des comptes annuels (c'est-à-dire exclusions des comptes de charges et de produits d'exploitation non-récurrents et des comptes de charges et produits financiers non-récurrents (66 A et B / 76 A et B) de même que des comptes relatifs aux impôts sur le résultat (67-77) ainsi que des comptes de transfert aux impôts différés et de prélèvement sur les impôts différés (68-78). ¹⁰⁷

Cette limite de 50% maximum du bénéfice comptable connaît une exception pour les créations informatiques : le montant des droits d'auteur ne pourra être inférieur à 5% du chiffre d'affaires de la société. Donc, même si la société est en perte ou ne respecte pas cette limite de 50%, le gérant peut toujours prétendre à l'octroi de minimum 5% (2,5 % s'il y a deux gérants) de ce chiffre d'affaires au titre de revenus de droits d'auteur.¹⁰⁸

Ces règles sont l'application du principe selon lequel les prix pratiqués entre parties indépendantes doivent être conformes au prix du marché. Ces principes de « rémunération « normale » en cas de cession de droits d'auteur entre parties non liées doivent donc aussi être respectés entre parties liées : une société et ses gérants qui concluent un contrat de cession ou concession de droits d'auteur.

Compte tenu des relations étroites existantes entre les parties concernées et à l'instar des principes gouvernant la détermination des prix appliqués entre entreprises liées, il y a lieu de déterminer le prix de pleine concurrence qui aurait été convenu entre des parties tierces dans une situation comparable.

Pour ce faire, les règles suivantes sont appliquées par le SDA dans ses décisions anticipées pour

¹⁰⁴ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

¹⁰⁵ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

¹⁰⁶ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

¹⁰⁷ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

¹⁰⁸ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

déterminer le prix de pleine concurrence entre parties non liées :

- un cessionnaire de droits d'auteur non lié à l'auteur tiendra compte de sa propre rentabilité pour fixer la rémunération qu'il est disposé à offrir à l'auteur. La société doit donc retenir, à titre de marge, une quotité des montants facturés à ses clients pour la cession ou concession des droits d'auteurs, et ne doit pas rétrocéder l'intégralité de ces montants. En effet, la rémunération offerte à l'auteur ne peut être de nature à engendrer des pertes récurrentes dans le chef du cessionnaire, faute de quoi celui-ci mettrait fin à sa relation contractuelle avec l'auteur ;

- un auteur non lié au cessionnaire des droits d'auteur, exigera d'être rémunéré pour la cession de ses droits nonobstant l'impact que cette rémunération pourrait avoir sur la rentabilité du cessionnaire ;

- un auteur non lié au cessionnaire des droits d'auteur qui, outre la cession des droits d'auteur, fournirait également des services à ce dernier, exigera une rémunération appropriée pour ces autres services.

En conservant 50% du bénéfice comptable et en attribuant une rémunération minimale à son gérant, l'octroi de la rémunération additionnelle de droits d'auteur au gérant n'aura pas pour conséquence de mettre la profitabilité de la société en péril.

Une nouvelle condition de l'octroi de la rémunération de droits d'auteur est posée depuis 2019 pour les dirigeants d'entreprise.

Si le dirigeant d'entreprise n'est pas le seul à percevoir des revenus de droits d'auteur au sein de la société, une nouvelle limitation supplémentaire de la rétribution intervient. La rémunération des droits d'auteur de chaque gérant, calculée sur la base du chiffre d'affaires d'une année déterminée, ne peut pas excéder le double de la moyenne des rémunérations des droits d'auteur que recevront les (actuels ou futurs) salariés, free-lances et sous-traitants indépendants, actuels et futurs, au cours de la même année pour la cession de leurs droits d'auteur. Ceci vaut dès qu'au moins un équivalent temps plein créatif (travailleur salarié + free-lance + sous-traitant indépendant) fournit des prestations pour lesquelles une rémunération est octroyée pour des droits d'auteur.¹⁰⁹

- *Détermination de la rémunération de droits d'auteur du gérant en fonction d'un pourcentage de la rémunération que le gérant perçoit de sa société*

Le SDA calcule les droits d'auteur à attribuer aux gérants selon un pourcentage de maximum 25% de l'enveloppe financière attribuée au gérant. Ces 25% sont multipliés par un « coefficient de créativité », qui est la quote-part créative du gérant dans la création des œuvres, qui dépend de chaque cas d'espèce et du temps consacré par le gérant aux activités créatrices de la société.¹¹⁰

Cette enveloppe financière est constituée de la rémunération du gérant augmentée des droits d'auteur. La rémunération des gérants prise en considération pour calculer l'enveloppe financière sera composée de leur salaire brut et des avantages de toute nature récurrent qui sont imposés dans leur chef. Les

¹⁰⁹ Décision anticipée n° 2019.0300 du 07.05.2019.

¹¹⁰ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

éléments non imposés sont les avantages sociaux et les bonus non-récurrents qui seront exclus de la base de calcul. Les tantièmes ne pourront également pas être pris en compte dans ce calcul.

La rémunération qu'ils perçoivent pour l'exercice de ce mandat ne sera pas diminuée et la rétribution pour la cession de leurs droits d'auteur s'ajoutera à leur rémunération de dirigeant d'entreprise. Sauf circonstances exceptionnelles, le dirigeant d'entreprise ne peut réduire sa rémunération s'il apparaît que la cession des droits d'auteur n'affecte pas le contenu des prestations fournies par lui jusqu'à là. En effet, dans la mesure où la (con)cession des droits d'auteur ne modifie pas la teneur des prestations accomplies jusqu'alors par le gérant, la hauteur de la rémunération de ses prestations ne devrait, hors circonstances exceptionnelles, pas être réduite.

Ce coefficient de créativité diffère selon les secteurs concernés, et aboutit à la détermination de la rémunération de droits d'auteur sur base de pourcentage variables de la rémunération du gérant. Le SDA calcule ce pourcentage de créativité en fonction de l'implication du gérant dans le processus créatif pour la création de l'œuvre et du temps consacré par celui-ci aux tâches créatives et à d'autres tâches non créatives pour lesquels il perçoit une rémunération annuelle brute qu'il s'engage à ne pas diminuer.

Ce coefficient de créativité peut atteindre 100% s'il est justifié par les tâches quotidiennes exclusivement créatives attribuées aux gérants de la société. Les revenus dégagés par la société du gérant doivent résulter pour la majeure partie des créations produites. Dans ce cas, le travail administratif (gestion d'équipe, suivi des tâches), financier ou commercial ne représente qu'une partie réduite du temps du gérant au sein de sa société. En matière informatique, ce sont des tâches qui consistent dans le développement, la programmation et le débogage de programmes d'ordinateur. Le coefficient de créativité sera réduit si le gérant exerce des missions de support (help desk) ou de maintenance.

Des exemples de pourcentage coefficient de créativité ont été établis pour certains secteurs d'activité dans certaines décisions du SDA qui sont reprises dans le tableau joint au présent avis.

➤ **Les créatifs salariés de la société**

Pour l'employé, la détermination de sa rémunération de droits d'auteur se fait en fonction d'un pourcentage de son salaire.

Les droits d'auteur à attribuer au salarié est de 25% de l'enveloppe financière (salaire brut + ATN, avant ONSS). Ces 25% sont multiplié par un « coefficient de créativité » (la quote-part créative). Ce pourcentage sera attribué en contrepartie de la cession de leurs droits d'auteur et ce, en fonction de la part créative de leur travail. Pour les salariés employés, la société doit veiller à ce que l'attribution des droits d'auteur n'ait pas pour effet que leurs salaires deviennent, à la suite de cette attribution, inférieurs au barème salarial minimum.¹¹¹

Comme pour les gérants, ce « coefficient de créativité » peut atteindre 100% s'il est justifié par les tâches quotidiennes exclusivement créatives attribuées aux créatifs salariés de la société. Le SDA vérifiera que

¹¹¹ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

le pourcentage de créativité des employés créatifs est parfaitement justifié et que ces employés ne font pas parallèlement des tâches commerciales, administratives financières, car ces tâches doivent précisément être accomplies par d'autres départements.¹¹²

Le SDA calcule ce pourcentage de créativité en fonction de l'implication de l'employé dans le processus créatif pour la création de l'œuvre et du temps (X % de son temps) consacré par celui-ci aux tâches créatives et à d'autres tâches non créatives. Sur la base des relevés des temps de travail et proportionnellement aux temps passés à créer les œuvres créatives, un coefficient de créativité sera attribué aux créatifs salariés.

Dans l'hypothèse où l'entreprise dispose de plusieurs départements (Département Marketing, Product management, Support, R&D, ...), ce coefficient s'établira par département et non par employé, ce qui permettra d'inclure tout nouvel employé automatiquement dans le régime fiscal. Il conviendra dès lors fournir au SDA un tableau Excel indiquant les départements qui sont visés par la demande et le nom et le nombre d'employés par département, de même qu'un tableau reprenant les autres départements non visés par la demande.¹¹³

➤ ***Les créatifs indépendants***

De même que pour les créatifs salariés, la détermination de la rémunération de droits d'auteur de l'indépendant en fonction d'un certain pourcentage de sa rémunération d'indépendant.

Le calcul des droits d'auteur à attribuer pour les créatifs indépendants est de maximum 25% des montants facturés HTVA en contrepartie de la cession de ses droits d'auteur. Pour eux aussi, il faudra multiplier 25% des montants facturés HTVA par le « coefficient de créativité » retenu. De même que pour les gérants et employés, ce coefficient de créativité est variable selon les secteurs concernés, et aboutira à la détermination de la rémunération de droits d'auteur sur base de pourcentages variables de la rémunération de l'indépendant.¹¹⁴

Le SDA calcule ce pourcentage de créativité comme pour le salarié et le gérant, en fonction de l'implication du créatif indépendant dans le processus créatif pour la création de l'œuvre et du temps consacré par celui-ci aux tâches créatives et à d'autres tâches non créatives pour lesquels il perçoit une rémunération annuelle brute qu'il s'engage à ne pas diminuer.¹¹⁵

Il y a cependant des tempéraments à ce pourcentage maximal pour certains indépendants.

Dans une décision anticipée du 26/01/2013, 100% des montants attribués aux auteurs journalistes indépendants dans le secteur de la presse ont été considérés comme des revenus mobiliers de droits d'auteur. Il s'agissait d'une ASBL qui créait une plateforme informatique destinée à mettre en contact

¹¹² « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

¹¹³ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

¹¹⁴ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

¹¹⁵ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

des auteurs et un client final. Les auteurs vont céder ou concéder à l'ASBL leurs droits d'auteur et permettre l'usage de cette œuvre par l'ASBL. Le SDA a décidé que les montants (parties fixe et variable) qui seront attribués aux auteurs en contrepartie de la cession ou concession de leurs droits d'auteur peuvent être qualifiés intégralement de revenus mobiliers.

Pour les indépendants dans le secteur académique / scientifique, un pourcentage de 50% de la rémunération a été appliqué dans la décision anticipée du 24/06/2014 n°252.

Les ouvrages créés par les chargés de cours sous forme de textes écrits, de présentations PowerPoint, de syllabus, de Dvd, etc. peuvent être considérés comme des œuvres littéraires. Donc, 50% de l'indemnité totale octroyée aux chargés de cours précités (personnes physiques) par des entreprises externes, des organisateurs de journées d'étude ou de congrès, pour donner des conférences, effectuer des présentations, des démonstrations, sont considérés comme étant octroyés pour la cession unique de droits patrimoniaux sur les œuvres créées par eux et peuvent être considérés comme revenu mobilier au sens de l'article 17, § 1er, 5°, CIR 92.

Pour les conférenciers et orateurs, un pourcentage compris entre 50% et 100 % de leur rémunération est appliqué.

Le conférencier crée une plateforme destinée à mettre en contact des orateurs (avec lesquels il disposera d'un contrat d'exclusivité) et des organisateurs de conférences ou d'événements. Les orateurs vont concéder au conférencier une partie de leurs droits d'auteur sur le support qu'ils ont réalisé. Le conférencier a obtenu la confirmation que les montants versés aux orateurs, en contrepartie de la concession de droits d'auteur en leur faveur, seront qualifiés de revenus mobiliers. Le SDA a admis le pourcentage de 50% pour l'orateur qui a créé un support écrit substantiel dont les droits sont partiellement concédés à la société. Si la société commercialise l'intervention de l'orateur qui a été fixée sur un support numérique, le montant qui sera attribué à l'orateur pourra dans son intégralité (100%) constituer des concessions de droits d'auteur.¹¹⁶

Concernant les indépendants dans le secteur de la photographie, 100% de l'indemnité pour le droit de publication est considéré comme des revenus mobiliers de droits d'auteur. Une partie de l'indemnité pour le droit unique de publication d'une photo/d'un reportage, commandé par un client, doit être considérée comme un revenu professionnel, la partie restante doit être considérée comme un revenu mobilier. Le supplément pour publication plus large est également considéré comme un tel revenu mobilier. L'indemnité pour le droit de publication (unique ou large) d'une photo/d'un reportage provenant du stock, est entièrement considérée comme un revenu mobilier.¹¹⁷

➤ **Absence d'abus fiscal dans l'attribution de pourcentages de droits d'auteur du SDA.**

Dans tous les cas de figure, que ce soit pour les gérants, employés et indépendants, il est impératif de respecter **la limite de 25% de droits d'auteur par rapport à l'ensemble de leur rémunération.**

¹¹⁶ Décision anticipée du 24/04/2012 n°2012.102.

¹¹⁷ Décision anticipée du SDA du 01/12/2009 n° 900.413.

Il conviendra toujours de rédiger une convention détaillant avec précision la quotité de la rémunération spécifiquement afférente à la cession ou à la concession de droits d'auteur et la nature des droits sur les œuvres protégées qui font l'objet de la cession ou concession au profit de la société. A défaut de convention écrite, l'ensemble des attributions faites par la société peut se voir requalifiée en rémunération de salarié, d'indépendant ou de dirigeant, selon le cas.¹¹⁸

La convention signée par la société avec le client final (facture, contrats) inclut expressément une clause de cession de droits intellectuels qui donne à ce dernier tous droits quant à l'exploitation et l'utilisation des créations.¹¹⁹

Les documents qui seront établis par la société à destination de ses clients devront permettre de distinguer la partie rémunérant la cession des droits d'auteur (maximum 25%) et celle relative aux prestations proprement dites. Les factures doivent préciser que les parties ont convenu que le prix de la cession de droits intellectuels est compris de façon forfaitaire et définitive dans la rémunération perçue.

La rémunération perçue par la société indemnise aussi une cession de droits d'auteur qui ne peut dépasser 25% de l'enveloppe globale des sommes que la société attribue à l'Auteur et incluant les prestations proprement dites et les droits d'auteur. Il est à noter que pour les gérants, ce n'est pas une obligation mais une recommandation du SDA.¹²⁰

Enfin, le SDA examine aussi l'opération au regard de la dispositions anti-abus (article 344, §1^{er} du CIR). Mais compte tenu de ce que la loi du 16 juillet a organisé une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et de ce que l'article XI. 167, §1^{er} du CDE qui stipule que « pour chaque mode d'exploitation, la rémunération de l'auteur, l'étendue et la durée de la cession doivent être déterminées expressément », le SDA conclut presque toujours que l'article 344, §1^{er} CIR92 n'est pas applicable aux cas qui lui sont soumis.¹²¹

Au vu de l'objectif de sécurité juridique poursuivi par les parties qui signent des avenants à leur contrats de travail, des amendements à des contrats de cession de droits d'auteur ou des contrats de cession pour rémunérer les employés, indépendants et gérants par des revenus de droits d'auteur selon un certain pourcentage, il peut être conclu que l'article 344, §1^{er} CIR92 n'est pas applicable dans ces cas.¹²²

Si les parties respectent l'ensemble des critères établis par le SDA en modifiant leurs conventions, ils n'ont pas réduit ou transformé de rémunération mais l'ont complétée sous forme de droits d'auteur. L'Etat ne peut alléguer avoir subi une quelconque perte de précomptes professionnels ou de cotisations sociales si toutes les obligations fiscales ont bien été respectées par les parties (déclaration à l'IPP, assujettissement à la TVA et listing client, retenue du précompte mobilier).¹²³

La transformation d'un pourcentage de revenus jusqu'alors considérés comme professionnels en revenus mobiliers par application de la loi du 16 juillet 2008 ne peut être constitutive d'un abus fiscal.

Les parties ne pourraient donc pas abuser de la loi pour faire tomber sous le régime de droits d'auteur des rémunérations pour prestations professionnelles d'un travailleur.¹²⁴

Cela ressort entre autres de l'exemple que l'on retrouve d'un avis publié au Moniteur belge : l'employé qui est payé par son employeur (par ailleurs éditeur) pour rédiger des textes, perçoit une rémunération.

¹¹⁸ « Actualités Isoc 2019/2020 et actualités jurisprudentielles » 15 décembre 2019, Pierre-François Coppens, page 232.

¹¹⁹ « Actualités Isoc 2019/2020 et actualités jurisprudentielles » 15 décembre 2019, Pierre-François Coppens, page 232.

¹²⁰ « Actualités Isoc 2019/2020 et actualités jurisprudentielles » 15 décembre 2019, Pierre-François Coppens, page 232.

¹²¹ « Fiscalité des droits d'auteur : quels principes à respecter en 2019 ? », Pierre-François Coppens, 12 mai 2019.

¹²² Décision anticipée du 17/06/2014 n°2014.268.

¹²³ « Actualités Isoc 2019/2020 et actualités jurisprudentielles » 15 décembre 2019, Pierre-François Coppens, page 232.

¹²⁴ Décision anticipée du 17/06/2014 n°2014.268.

Si ce texte est publié et que la publication donne droit à des droits d'auteur, ces derniers et seulement eux constituent des droits d'auteur. Cela n'implique pas de changement possible quant à la rémunération du bénéficiaire. La rémunération perçue par cet employé n'est pas « requalifiée » ni « requalifiable » en droit d'auteur.¹²⁵

Le fait de ne pas prévoir une quote-part de revenus afférents à la cession de droits d'auteur mais plutôt un pourcentage d'attribution de droits d'auteur par rapport aux revenus professionnels ou au chiffre d'affaires ne reflète que le libre choix de la société quant à ses relations avec ses travailleurs ou gérants. Le SDA a déjà accepté plusieurs pourcentages de droits d'auteur résultant du salaire ou de la rémunération du gérant, ou encore chiffre d'affaires de la société. A partir du moment où les pourcentages posés correspondent à la réalité, il n'y a aucunement lieu à simulation. En effet, la simulation est le fait pour un contribuable de poser des actes apparents dans le but d'obtenir un avantage fiscal, alors que ces actes apparents sont contrecarrés par la réalité des actes posés par le contribuable.

¹²⁶

En conclusion, l'information la plus importante à retirer de la position administrative est le fait que la rémunération de droits d'auteur peut remplacer en partie une rémunération classique mais à condition que cela corresponde à la réalité. C'est cette même réalité qui est censée guider le contribuable dans la clé de répartition qu'il choisit de mettre en place.¹²⁷

Par conséquent, il peut être admis que les montants qui sont attribués par la société à son personnel créatif et ses gérants sur base de la méthodologie décrite ci-dessus et reprise dans plusieurs des décisions du SDA pour la cession de leurs droits d'auteur, constituent des revenus mobiliers visés à l'article 17 paragraphe 1^{er}, 5^o du CIR. En application de l'article 37 paragraphe 1^{er} et 2, ces revenus constitueront des revenus professionnels seulement dans l'éventualité où ils excéderaient 37.500 euros (non indexés).¹²⁸

3.3. *Circulaire du 6 novembre 2017 (Ci.2017/C/68)*

Il y a lieu de noter que l'administration fiscale a publié en mars une **nouvelle circulaire consacrée au régime des droits d'auteur** (Ci. 2017/C/68 du 6 novembre 2017 relative aux droits d'auteur qui sont acquis pour être affectés durablement à l'activité de l'entreprise en annexe).

Selon les termes de cette circulaire, la cession des droits d'auteur qu'une société attribue à son dirigeant ne pourrait ainsi plus être prise en charge mais devrait être portée à l'actif (en cas d'affectation durable des droits d'auteur à l'activité de l'entreprise) et donc être amortie sur plusieurs années.

Selon l'administration, les droits d'auteur sont considérés comme des ressources de nature incorporelle et doivent par conséquent être repris à la rubrique des immobilisations incorporelles s'ils sont cédés à l'entreprise (par opposition à la concession ou licence).

¹²⁵ Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008 », *M.B.*, 9 décembre 2008, p. 65489.

¹²⁶ Décision anticipée du 17/06/2014 n°2014.268.

¹²⁷ Décision anticipée du 17/06/2014 n°2014.268.

¹²⁸ Décision anticipée du 17/06/2014 n°2014.268.

Par ailleurs, l'obligation de porter à l'actif une telle opération n'empêche pas la déduction des droits d'auteur mais ne fait qu'étaler cette déduction au rythme des amortissements que le fisc veut que la société passe ainsi chaque année (pour minimum 5 ans sauf en matière d'investissements en recherche et développement).

L'activation au bilan des frais suppose la prise en résultat des charges de financement au fur et à mesure que les actifs financés génèrent des produits, plutôt qu'en fonction de la période à laquelle se rapportent les redevances payés (principe de correspondance des charges et des produits). Après que l'immobilisation incorporelle soit portée à l'actif, elle devra être amortie sur plusieurs années de manière à ce que ces montants ne figurent pas au bilan des comptes annuels.

La circulaire 2017/C/68 ne fait pas de distinction entre la cession et concession des droits d'auteur. L'application de la circulaire est contestable pour le contrat de concession.¹²⁹

Les droits d'auteur patrimoniaux peuvent faire l'objet tant d'une cession (qui s'apparente à une vente) que d'une concession (qui s'apparente à une location ou licence). Le contrat de cession prévoit la cession des droits d'un auteur sur la cession d'une création littéraire ou artistique à un tiers, contre rémunération. La rémunération peut être une rémunération forfaitaire, ou un montant proportionnel aux revenus générés lors de l'exploitation par le concessionnaire.

Le contrat de concession ou licence de droit concerne une collaboration entre le titulaire des droits de propriété intellectuelle (l'auteur) et le tiers autorisé à utiliser ces droits. Concrètement, ce type de contrat permet à l'auteur de rester propriétaire de l'œuvre et ne donne pas l'exclusivité à un seul exploitant. Il s'agit d'une location lorsqu'il est conclu à titre onéreux (ou d'un prêt lorsqu'il est conclu à titre gratuit).

Tandis qu'avec un contrat de cession de droits d'auteur, l'auteur garde la paternité de son œuvre, mais il cède pratiquement tous les droits liés à son exploitation, sa distribution et la communication autour de celle-ci. A l'opposé, la licence de droit permet l'exploitation partielle d'une œuvre.

La redevance payée dans le cadre d'un contrat de concession est assimilée à un loyer. Une redevance est un paiement qui doit avoir lieu de manière régulière, en échange d'un droit d'exploitation du droit d'auteur. La redevance peut être rapproché d'un loyer, qui ne donne pas lieu à amortissement comptable. En effet, les loyers sont des biens non amortissables.¹³⁰

Comptablement, les immobilisations non amortissables sont enregistrées en charge, et non pas portés à l'actif du bilan pour être amorties par la suite.

Si le contrat de concession prévoit la concession des droits d'exploitation pour une durée indéterminée et que la société paie un droit annuel pour pouvoir exploiter les droits d'auteur, il ne peut y avoir d'activation des redevances ni d'amortissement étalé des redevances sur 5 ans. S'il y a une suspension du paiement de la redevance annuelle, la société ne peut plus exploiter l'œuvre par la suite.

¹²⁹ « UNE CIRCULAIRE DU FISC SUR LES DROITS D'AUTEUR NOUS PLONGE A NOUVEAU DANS L'INSÉCURITÉ JURIDIQUE », Pierre-Francois Coppens.

¹³⁰ « UNE CIRCULAIRE DU FISC SUR LES DROITS D'AUTEUR NOUS PLONGE A NOUVEAU DANS L'INSÉCURITÉ JURIDIQUE », Pierre-Francois Coppens.

L'activation aurait pu s'appliquer si une somme fixée et unique avait été payée, comme cela intervient dans un contrat de cession des droits d'auteur.¹³¹

Les dispositions en matière d'évaluation et d'amortissement repris dans la législation relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises sont en principe d'application.

Veillez noter que la circulaire ne modifie pas les conditions d'application du régime fiscal favorable des droits d'auteur tel que repris notamment dans la circulaire du 4 septembre 2014 (en annexe) et opère de nombreux renvois au Livre X11 du Code de droit économique **Livre XI. - [1 Propriété intellectuelle]₁ [2 et secrets d'affaires]₂**) et en particulier le **CHAPITRE 2. - [1 Droit d'auteur]₁** (http://www.ejustice.just.fgov.be/cgi_loi/change_lg.pl?language=fr&la=F&table_name=loi&cn=2013022819).

Elle rappelle et souligne en outre que les dispositions du Code de droit économique sont de la compétence du SPF ECONOMIE – seule administration donc compétente pour déterminer quelles sont les œuvres visées par le régime fiscal et social favorable des droits d'auteur (<https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/droit-dauteur> & <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/propriete-intellectuelle-des> notamment).

3.4. Règles relatives au conflit d'intérêt

En matière d'optimisation fiscale par le droit d'auteur, la pratique nous a permis de constater que, bien souvent, l'auteur est également gérant de la société à qui les droits sont concédés.

Il en résulte un conflit d'intérêt, puisque l'auteur et sa société ont des intérêts opposés quant au prix à payer.

Pour éviter que l'auteur ne lèse la société qu'il gère, le Code des sociétés et des associations a prévu une procédure particulière pour chaque type de société. Si cette procédure n'est pas suivie et qu'il apparaît ensuite que le « deal » n'a pas été conclu aux conditions du marché, le gérant risque de voir sa responsabilité personnelle engagée.

3.4.1. Pour les SA

Conformément à l'article 7 :96 du Code des sociétés et des associations, un administrateur d'une société anonyme qui a directement ou indirectement, un intérêt opposé de nature patrimoniale à une décision ou à une opération relevant du Conseil d'administration», est tenu de respecter une procédure particulière.

¹³¹ « UNE CIRCULAIRE DU FISC SUR LES DROITS D'AUTEUR NOUS PLONGE A NOUVEAU DANS L'INSÉCURITÉ JURIDIQUE », Pierre-Francois Coppens.

Avant que le conseil d'administration ne prenne une décision, l'administrateur doit informer les autres administrateurs de son intérêt opposé.

L'administrateur concerné doit expliquer les raisons justifiant son intérêt opposé et celles-ci doivent figurer dans le procès-verbal du Conseil d'administration.

Le conseil d'administration devra décrire dans le procès-verbal la nature de la décision ainsi que les conséquences patrimoniales pour la société et justifier la décision qui a été prise.

Il s'agit de l'occasion pour le Conseil d'administration de justifier le plus précisément possible la rémunération allouée à titre des revenus de droits d'auteur et d'expliquer le montant retenu notamment par référence aux pratiques du marché.

Si la société a nommé un/plusieurs commissaires, ces derniers doivent également être informés de l'intérêt opposé. Dans son rapport, le commissaire évaluera dans une section séparée les conséquences patrimoniales pour la société des décisions du conseil d'administration.

Le Conseil d'administration doit décrire la nature de la décision ou de l'opération et en justifier les conséquences patrimoniales dans le procès-verbal.

Le tout est alors repris dans un rapport de gestion (ou dans un rapport publié en même temps que les comptes annuels si la société n'est pas tenue de déposer un rapport de gestion).

L'administrateur ayant un intérêt opposé ne peut prendre part aux délibérations du conseil d'administration concernant ces opérations ou ces décisions, ni prendre part au vote sur ce point.

3.4.2. Pour les SPRL

En matière de SPRL, la procédure est équivalente à ce qui est prévu pour les sociétés anonymes.

L'article 5 :76 du Code des sociétés et des associations dispose, en matière de SPRL que : «

§1^{er}. Lorsque l'organe d'administration est appelé à prendre une décision ou se prononcer sur une opération relevant de sa compétence à propos de laquelle un administrateur a un intérêt direct ou indirect de nature patrimoniale qui est opposé à l'intérêt de la société, et que plusieurs administrateurs sont chacun individuellement compétents pour administrer ou représenter la société, l'administrateur en question doit en informer les autres administrateurs. Sa déclaration et ses explications sur la nature de cet intérêt opposé doivent figurer dans le procès-verbal d'une réunion de ces autres administrateurs» Les autres administrateurs peuvent prendre la décision ou réaliser l'opération eux-mêmes. Dans ce cas, l'administrateur qui a le conflit d'intérêts ne peut prendre part aux délibérations des autres administrateurs concernant cette décision ou opération.

Lorsque tous les administrateurs ont un conflit d'intérêts, la décision ou l'opération est soumise à l'assemblée générale, si l'assemblée générale approuve la décision ou l'opération, l'organe d'administrateur peut l'exécuter.

§2. Si les statuts prévoient que l'organe d'administration est un organe collégial, la décision est prise ou l'opération accomplie par l'organe d'administration, sans que l'administrateur qui est en situation de conflit d'intérêts puisse participer aux délibérations de l'organe d'administration concernant cette décision ou opération, ni participer au vote à ce propos. Lorsque tous les administrateurs d'un organe collégial ont un conflit d'intérêts, la décision ou l'opération est soumise à l'assemblée générale ; si l'assemblée générale approuve la décision ou l'opération, l'organe d'administration peut l'exécuter. »

Tout comme dans le cadre d'une société anonyme, l'administration ayant un conflit d'intérêt avec la société doit particulièrement être attentif à justifier l'opération dans le cadre de sa déclaration au conseil d'administration. Par ailleurs, le conseil d'administration doit être attentif à justifier conformément notamment aux pratiques du marché les revenus octroyés en matière des droits d'auteur et l'apport des œuvres à la société.

En effet, selon l'article 5 :77 du code des sociétés et des associations :

« Les autres administrateurs, l'assemblée générale ou l'administrateur unique qui est également l'actionnaire unique décrivent, dans le procès-verbal ou dans un rapport spécial, la nature de la décision ou de l'opération visée à l'article 5 :76 ainsi que les conséquences patrimoniales de celle-ci pour la société et justifient la décision qui a été prise. Lorsque l'administrateur est aussi l'actionnaire unique, il mentionne également dans son rapport spécial les contrats conclus entre lui et la société.

Cette partie du procès-verbal ou ce rapport figure dans son intégralité dans le rapport de gestion ou dans une pièce qui est déposée en même temps que les comptes annuels.

Si la société a nommé un commissaire, le procès-verbal ou le rapport lui est communiqué. Dans son rapport visé à l'article 3 :75, le commissaire évalue dans une section séparée les conséquences patrimoniales pour la société des décisions de l'organe d'administration ou de l'assemblée générale, telles que décrites dans le procès-verbal ou le rapport, pour lesquelles il existe un intérêt opposé tel que visé à l'article 5 :76, § 1^{er}.

(...) ».

3.4.3. Pour les SPRL gérées par un seul gérant

L'article 5 :76, §§ 3 et 4 du Code des sociétés et des associations dispose :

«§3. Lorsqu'il n'y a qu'un seul administrateur et qu'il y a un conflit d'intérêts, il soumet la décision ou l'opération à l'assemblée générale.

§4. Lorsque l'administrateur unique est également l'actionnaire unique, il peut prendre la décision ou réaliser l'opération lui-même ».

L'administrateur unique qui est également l'actionnaire unique devra également décrire dans un procès-verbal ou dans un rapport spécial la nature de la décision ou de l'opération envisagée ainsi que les conséquences patrimoniales de celle-ci. Il devra en outre être attentif à justifier précisément la décision qui a été prise ainsi que les contrats conclus entre lui et la société.

Ce procès-verbal ou rapport devra figurer dans son intégralité dans le rapport de gestion ou dans une pièce qui est déposée en même temps que les comptes annuels.

Si la société a nommé un commissaire, le procès-verbal ou le rapport devra lui être communiqué.

Tout comme en matière de société anonyme, le commissaire devra évaluer dans son rapport dans une section séparée les conséquences patrimoniales pour la société des décisions de l'organe d'administration ou de l'assemblée générale.