

## SOMMAIRE

- La réforme de la fiscalité des droits d'auteur, par E. Traversa et V. Deckers . . . . . 333
- Avocat - Responsabilité - Devoir de conseil - Rédaction d'un projet d'acte sous seing privé signé en l'absence de l'avocat - Équilibre des intérêts - Vigilance envers toutes les parties à l'acte. (Cass. fr., 1<sup>re</sup> ch. civ., 27 novembre 2008, note et observations de Fr. Glansdorff) 341
- Dépens - Indemnité de procédure (art. 1022, C. jud.) - Juridictions répressives (art. 162bis, C.i.cr.) - Application à l'assureur intervenu à la cause (art. 89, § 5, loi du 25 juin 1992) - Oui. (Cour const., 23 avril 2009, note) . . . 343
- Dépens - Indemnité de procédure (art. 1022, C. jud.) - Juridictions répressives (art. 162bis, C.i.cr.) - Application à la partie intervenante (non). (Cass., 2<sup>e</sup> ch., 4 mars 2009, note) . . . 344
- Appel - Matières civiles - Décisions appelables - Taux du ressort (art. 617, 618 et 557, C. jud.) - Intérêts compensatoires - Taux des intérêts non précisé par les parties - Non-prise en compte dans le calcul du taux de l'appel. (Civ. Bruxelles, 75<sup>e</sup> ch., 9 avril 2009, note) . . . . . 344
- Preuve - Matière civile - Mesures d'instruction - Utilité (art. 875bis, C. jud.) - Expertise judiciaire - Subsidiarité - Expertise médicale amiable proposée par le défendeur - Alternative (non). (Civ. Bruxelles, 16<sup>e</sup> ch., 3 avril 2009, note) . . . . . 345
- Chronique judiciaire : Le 45<sup>e</sup> anniversaire du *Tijdschrift voor privaatrecht (T.P.R.)* - Bibliographie - Coups de règle - Dates retenues - Échos.

## DOCTRINE

### La réforme de la fiscalité des droits d'auteur\*

**E**n 2008, le régime d'imposition des revenus de droits d'auteur a connu une profonde réforme. En adoptant la loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins (ci-après « la loi du 16 juillet 2008 »), le Parlement a souhaité mettre fin à l'incertitude juridique qui entourait la qualification fiscale de ce type de revenus<sup>1</sup>.

Néanmoins, bien que le nouveau régime soit très favorable au contribuable, il a soulevé, dès même avant son entrée en vigueur, de nombreuses questions, attendant tant à son opportunité et sa constitutionnalité qu'à son applicabilité et à sa mise en pratique. La présente contribution analyse et évalue les antécédents et les enjeux de cette récente réforme législative.

#### 1

#### Le régime fiscal applicable aux revenus de droits d'auteur et de droits voisins applicable avant la loi du 16 juillet 2008

**1. Rappel : notion de droits d'auteur et de droits voisins.** — Avant de décrire le régime fiscal applicable aux droits d'auteur et aux droits voisins antérieurement à l'adoption de la réforme, il convient de rappeler ce que recouvrent ces droits de propriété intellectuelle. Ceux-ci ne sont en effet pas définis par la législation fiscale, mais bien par une loi particulière, la loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins<sup>2</sup>.

En vertu de cette loi, l'auteur d'une œuvre littéraire ou artistique dispose à la fois de droits patrimoniaux et moraux sur son œuvre, communément appelés « droits d'auteur ». Les droits patrimoniaux visent le droit de reproduire l'œuvre ou d'en autoriser la reproduction, ce qui comprend le droit exclusif d'en autoriser l'adaptation, la traduction, la location ou le

prêt. L'auteur a également seul le droit de communiquer l'œuvre au public par un procédé quelconque, ainsi que d'en autoriser la distribution au public<sup>3</sup>. Ces droits patrimoniaux sont mobiliers, cessibles et transmissibles<sup>4</sup>. Les droits moraux de l'auteur, en revanche, sont inaliénables. Ils comportent le droit de divulguer l'œuvre, d'en revendiquer ou refuser la paternité et de s'opposer à toute modification de celle-ci<sup>5</sup>.

L'artiste-interprète ou exécutant dispose également de droits patrimoniaux et moraux, communément appelés « droits voisins ». Les droits patrimoniaux visent le droit de reproduire sa prestation ou d'en autoriser la reproduction, de quelque manière et sous quelque forme que ce soit, ce qui comprend notamment le droit exclusif d'en autoriser la location ou le prêt. L'artiste-interprète ou exécutant a seul le droit de communiquer sa prestation au public<sup>6</sup>. Les droits moraux de l'artiste-interprète, inaliénables, visent le droit à la mention de son nom conformément aux usages honnêtes de la profession, le droit d'interdire une attribution inexacte, ainsi que le droit de s'opposer à toute déformation, mutilation ou autre modification de sa prestation ou à toute autre atteinte à celle-

### Manuel pratique d'impôt des sociétés



Mise à jour au 1<sup>er</sup> avril 2009

par Laurence DEKLERCK

Édition 2009, 464 p. . . . . 74,00 €

COMMANDES : LARCIER, c/o De Boeck Services  
Fond Jean-Pâques, 4 - 1348 Louvain-la-Neuve  
Tél. (010) 48.25.00 - Fax (010) 48.25.19.  
commande@deboeckservices.com - www.larcier.com

(\*) Les auteurs remercient Vincent Cassiers, doctorant à l'U.C.L. et avocat, pour sa relecture de la présente contribution.

(1) M.B., 30 juillet 2008.

(2) M.B., 27 juillet 1994. Sur le droit d'auteur en général, voy. notamment A. BERENBOOM, *Le nouveau droit d'auteur et les droits voisins*, 4<sup>e</sup> éd., Bruxelles, Larcier, 2008, 544 p.

(3) Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, article 1<sup>er</sup>, § 1<sup>er</sup>.

(4) Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, article 3, § 1<sup>er</sup>.

(5) Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, article 1<sup>er</sup>, § 2.

(6) Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, article 35, § 1<sup>er</sup>.



ci, préjudiciables à son honneur ou à sa réputation<sup>7</sup>.

Les droits d'auteur et les droits voisins protègent un ensemble extrêmement large d'œuvres, qui dépassent le champ artistique<sup>8</sup>.

**2. Enjeu de la qualification fiscale des rémunérations de droits d'auteur.** — Avant la réforme, le régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins à l'impôt des personnes physiques n'était pas unitaire. Il se caractérisait au contraire par une grande disparité liée à la variété des qualifications dont ces droits pouvaient faire l'objet. En effet, le Code des impôts sur les revenus (ci-après « C.I.R. ») ne faisait pas spécifiquement référence aux revenus tirés de ces droits intellectuels. Selon les cas, ces revenus pouvaient être imposés au titre de revenus professionnels, de revenus divers ou encore de revenus mobiliers, avec des conséquences radicalement différentes<sup>9</sup>.

S'ils étaient considérés comme des revenus professionnels, ils étaient globalisés et faisaient l'objet d'une taxation progressive par tranches avec un taux marginal de 50% pour la tranche supérieure à 34.330 EUR (revenus 2009 - exercice d'imposition 2010), outre les additionnels communaux ainsi que le paiement de cotisations sociales (travailleurs salariés ou indépendants). Si, en revanche, ils étaient classés parmi les revenus divers visés par l'article 90, 1<sup>o</sup>, du C.I.R., ils étaient en principe taxés au taux de 33% augmentés des centimes additionnels communaux<sup>10</sup>. Enfin, en cas d'assimilation à des revenus mobiliers, ils pouvaient bénéficier d'un régime fiscal bien plus attrayant, à savoir une imposition au taux de 15%<sup>11</sup>. Il convient de préciser que les revenus provenant des droits d'auteur tels que décrits ci-avant doivent être distingués des revenus perçus pour la création ou la prestation d'une œuvre<sup>12</sup>. En effet, les rétributions perçues par un auteur pour la création ou la prestation de son œuvre, dans le cadre d'un contrat de travail ou d'une activité indépendante, seront en principe imposées au titre de revenus professionnels<sup>13</sup>.

### 3. Prédominance de la qualification des droits d'auteur comme revenus professionnels.

— L'ancien régime de taxation des droits d'auteur était à la source d'une certaine disharmonie des

jurisprudences et des pratiques administratives, source d'insécurité juridique pour le contribuable. En effet, ce dernier était tenté de soumettre les rémunérations au régime allégé des revenus mobiliers, voire des revenus divers, alors que l'administration préférait généralement qualifier les droits d'auteur de revenus professionnels. Selon le C.I.R., les revenus professionnels sont « les revenus qui proviennent, directement ou indirectement, d'activités de toute nature, à savoir :

- » 1<sup>o</sup> les bénéfices;
- » 2<sup>o</sup> les profits;
- » 3<sup>o</sup> les bénéfices ou profits d'une activité professionnelle antérieure;
- » 4<sup>o</sup> les rémunérations;
- » 5<sup>o</sup> les pensions, rentes et allocations en tenant lieu »<sup>14</sup>.

De manière générale, l'administration fiscale interprète cette disposition en conférant à la notion de revenus professionnels le sens le plus large de façon à atteindre tous les revenus quelconques qui sont produits par une activité professionnelle, sans faire de distinction entre les revenus qui proviennent directement ou indirectement de cette activité<sup>15</sup>. En application de ce principe, les droits d'auteur étaient généralement considérés par l'administration fiscale comme des revenus professionnels<sup>16</sup>.

Ainsi, les droits d'auteur perçus par des professionnels du droit (magistrats, avocats, académiques) pour la participation à la rédaction d'ouvrages ou d'articles dans des revues juridiques spécialisées pouvaient être considérés comme des revenus professionnels et taxables à ce titre. Selon l'administration, en effet, devaient en principe être considérés comme des revenus professionnels « les revenus qu'une personne (fonctionnaire, magistrat, professeur d'université, cadre d'une institution financière, etc.) recueille en plus des rémunérations de son activité professionnelle ordinaire, en dehors du cadre d'un contrat de travail, d'une collaboration régulière à des activités (publications, journées d'études, cours, conférences, etc.) lorsque ces activités sont étroitement liées à son activité principale ou se situent dans le prolongement de celle-ci; en d'autres termes, lorsque ces opérations sont étroitement liées à son activité quotidienne normale ou à la connaissance et à l'expérience acquises au cours de son activité professionnelle normale »<sup>17</sup>.

Le ministre des Finances a d'ailleurs rappelé la prédominance de la qualification des droits d'auteur comme revenus professionnels sauf s'ils sont le résultat d'une prestation occasionnelle, auquel cas la catégorie des revenus divers sera privilégiée<sup>18</sup>.

Dans un certain nombre de cas, l'administration a été suivie par les cours et tribunaux. Par exemple, la cour d'appel de Bruxelles a considéré que

les revenus que perçoit un magistrat pour la mise à jour d'un code ainsi que la vérification des textes d'autres auteurs constituaient des revenus professionnels<sup>19</sup>. Selon la cour, le fait que cette activité ne constitue pas le prolongement de son activité professionnelle de magistrat ou soit exercée à temps partiel n'entre pas en ligne de compte pour rejeter une qualification professionnelle des revenus perçus. La cour a retenu qu'il s'agissait d'un ensemble d'opérations suffisamment nombreuses et liées entre elles ayant une fréquence importante, de sorte que cela constituait une activité, certes à temps partiel, mais néanmoins continue.

Le même raisonnement a été suivi par la cour d'appel de Gand au sujet des droits d'auteur perçus par un magistrat participant à la mise à jour d'un ouvrage à feuillets mobiles qui constituent des revenus professionnels<sup>20</sup> ou encore par la cour d'appel de Bruxelles concernant les revenus versés à un juriste fiscaliste qui prenait part à la rédaction d'articles dans des revues fiscales spécialisées. D'après la cour d'appel de Bruxelles, ces revenus entraient bien dans la catégorie des revenus professionnels étant donné que, d'une part, ils se situent dans le prolongement de l'activité professionnelle de conseiller fiscal exercée par le contribuable, et, d'autre part, ils ont un caractère répétitif. Répondant aux arguments du contribuable, la cour a également retenu la présence d'une infrastructure matérielle (notamment l'acquisition par le juriste de revues spécialisées) et immatérielle (« sa volonté de se faire connaître dans le monde économique de l'entreprise et des institutions où il entend poursuivre sa carrière et dès lors son intention d'apparaître aux tiers »)<sup>21</sup>.

Une telle tendance était également observable en matière de droits d'auteur perçus dans le cadre d'autres professions. Dans une affaire soumise à la cour d'appel de Bruxelles, un professeur de physique a mis un terme à son activité d'enseignement après avoir développé un programme informatique dans le cadre d'un hobby. Il a ensuite concédé le droit de l'exploiter et de le commercialiser à une société qu'il a lui-même créée et déclarait les redevances ainsi perçues pour la concession au titre de revenus divers. Il a continué à s'occuper de l'adaptation de ce programme informatique et de sa commercialisation par le biais de ses sociétés. La cour d'appel de Bruxelles va donner raison à l'administration fiscale qui a requalifié les redevances en revenus professionnels étant donné que ces revenus provenaient d'une « occupation continue et habituelle qui excède la gestion normale du patrimoine privé »<sup>22</sup>.

Il arrivait aussi que soient qualifiés de revenus professionnels des redevances résultant de la cession ou de la concession de droits intellectuels qui n'avaient qu'un lien (très) indirect avec

(7) Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, article 34.

(8) Voy. à ce sujet le projet de loi relatif au droit d'auteur, aux droits voisins et à la copie privée d'œuvres sonores et audiovisuelles, rapport fait au nom de la commission de la justice par M. De Clerck, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 1993-1994, n° 473/33 - 91-92 (S.E.).

(9) Pour une étude sur le sujet, voy. A. RAYET, « Après le décès de l'auteur, "les droits d'auteur" sont-ils soumis à l'impôt des personnes physiques? », *A&M*, 1998, pp. 106 et s.; J. GHYSBRECHT, « La nature fiscale du droit d'auteur », in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 305-232. Voy. aussi A. NAYER, X. PARENT et J. VAN LANGENDONCK, « Étude ayant pour objet une analyse de l'importance de l'activité artistique dans l'économie belge et les possibilités de l'augmenter par une réforme du statut social et fiscal des artistes », rapport adressé à l'État belge, représenté par le ministre de l'Économie et de la Recherche scientifique, avril 2000, 342 pp.

(10) Sauf si une globalisation avec les autres revenus impossibles s'avère plus intéressante pour le contribuable. Dans cette hypothèse, les revenus divers seront globalisés et imposés au taux progressif par tranches (C.I.R., article 171, alinéa 1<sup>er</sup>).

(11) C.I.R., article 269.

(12) A. BROHEZ et G. PIERSON, « Statut fiscal, actuel et proposé, des artistes », *Revue trimestrielle de la fiscalité belge*, 2006, n° 2, p. 7.

(13) *Ibidem*, p. 8.

(14) C.I.R., article 23, § 1<sup>er</sup>.

(15) Commentaire administratif du Code des impôts sur les revenus (ci-après « Com.IR »), [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be), n° 23/3.

(16) Cette attitude de l'administration était considérée excessive par la doctrine. Voy. L. MAES et N. PLETS (éd.), *Handboek Personenbelasting 2008*, Kluwer, 2008, p. 532.

(17) Circulaire administrative n° Ci.RH.241/467.430 du 8 août 1997, *Bull. contr.*, n° 775, octobre 1997, pp. 2069-2071, n° 6, disponible sur [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

(18) Question n° 360 de M. Vandeurzen du 29 avril 2004, *Q.R.*, Ch., sess. ord., 2003-2004, n° 37, pp. 5725-5726.

(19) Bruxelles, 30 avril 1993, *F.J.F.*, 94/36.

(20) Gand, 4 décembre 2002, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).

(21) Bruxelles, 20 avril 2005, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be); X, « Revenus d'appoint d'un juriste fiscal : revenu professionnel », *Fiscologue*, 2005, n° 983, pp. 7-8. Dans le cas d'un fonctionnaire de l'administration fiscale à la retraite qui poursuit sa participation à la mise à jour d'un guide fiscal, la cour d'appel de Gand a considéré que les revenus ainsi perçus se rattachaient à la catégorie des revenus professionnels (Gand, 13 septembre 2005, *Fiscologue*, 2006, n° 1002, p. 9). Dans le même sens, voy. également Mons, 2 février 2005, *Fiscologue*, 2006, n° 1033, p. 11; Gand, 5 septembre 2006, *Fiscologue*, 2007, n° 1056, p. 11.

(22) Bruxelles, 11 mai 2000, [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).



la profession. Un exemple en est une décision intéressante rendue par le tribunal de première instance de Liège concernant les revenus perçus par un médecin pour le développement et la mise à jour d'un logiciel de gestion d'un cabinet médical. Tout en reconnaissant que cette activité accessoire ne constitue pas le prolongement de la profession de médecin exercée par le contribuable, le tribunal va qualifier ces revenus de professionnels, estimant « qu'il s'agit d'un ensemble d'opérations qui sont suffisamment fréquentes et liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle, une activité professionnelle accessoire dans le chef du docteur »<sup>23</sup>.

En outre, même en l'absence de caractère répétitif, il arrivait que certains revenus soient considérés comme professionnels. Ainsi, concernant les revenus obtenus par un professeur d'université pour deux arbitrages et deux consultations, la cour d'appel de Bruxelles va les qualifier de revenus professionnels car, malgré leur caractère isolé, ces opérations sont étroitement liées à l'activité professionnelle du contribuable et en constituent le prolongement. Selon la cour d'appel, la publication « est un des aspects de toute carrière académique, même si les publications ne sont pas des prestations fournies en tant que telles pour l'université qui emploie le contribuable »<sup>24</sup>.

**4. Une variante : la qualification comme revenus mobiliers affectés à une activité professionnelle.** — Pour soumettre les droits d'auteur à la qualification des revenus professionnels, l'administration fiscale se basait également sur une disposition particulière, l'article 37 du C.I.R. en vertu de laquelle étaient qualifiés de revenus professionnels, les revenus produits par des biens immobiliers et mobiliers qui sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire des revenus<sup>25</sup>. Cette condition d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle et son application aux revenus de droits d'auteur faisant cependant l'objet de controverses doctrinales<sup>26</sup>. Elle a toutefois connu plusieurs applications jurisprudentielles. Ainsi, le tribunal de première instance de Louvain a considéré que les droits voisins d'un chef d'orchestre constituent des biens mobiliers qui sont affectés à l'exercice de son activité professionnelle, ce qui justifie que les revenus produits par ces biens mobiliers sont imposables au titre de revenus professionnels en application de l'article 37 du C.I.R.<sup>27</sup>. De même, le tribunal de première instance de Bruxelles a qualifié de revenus professionnels sur la base de

l'article 37 du C.I.R. les revenus perçus par une réalisatrice de films pour la concession des droits d'exploitation portant sur sa contribution littéraire et artistique à l'œuvre<sup>28</sup>.

**5. La qualification comme revenus divers.** — De nombreux contribuables percevant des droits d'auteur préféraient toutefois inscrire ces revenus dans leur déclaration fiscale au titre de revenus divers visés par l'article 90, 1<sup>o</sup>, du C.I.R. Les revenus divers sont des « bénéfices ou profits, quelle que soit leur qualification, qui résultent, même occasionnellement ou fortuitement, de prestations, opérations ou spéculations quelconques ou de services rendus à des tiers, en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle, à l'exclusion des opérations de gestion normale d'un patrimoine privé consistant en biens immobiliers, valeurs de portefeuille et objets mobiliers ».

L'administration fiscale avait tendance à n'admettre cette qualification que dans certains cas bien déterminés, à savoir lorsque la perception des droits d'auteur, même en lien avec l'activité professionnelle principale, présentait un caractère occasionnel. Selon l'administration, « la seule circonstance qu'une opération accomplie dans le cadre d'une activité accessoire soit étroitement liée à l'activité principale du contribuable ou se situe dans le prolongement de celle-ci, ne suffit évidemment pas pour que cette opération soit considérée comme une occupation lucrative au sens de l'article 27 du C.I.R. 1992. Pour cela, il doit en effet être également satisfait au principe général selon lequel l'activité doit entrer dans le cadre d'un ensemble d'opérations qui sont suffisamment fréquentes et liées entre elles » (nous soulignons)<sup>29</sup>.

Il apparaît que la jurisprudence admettait plus facilement la qualification de revenus divers que l'administration<sup>30</sup>. Par exemple, concernant les revenus perçus par un réviseur pour la rédaction d'un manuel pratique, la cour d'appel de Gand a considéré qu'ils devaient être imposés au titre de revenus divers en raison de l'absence de lien étroit avec la profession de réviseur d'entreprises ainsi que du caractère occasionnel de ces opérations<sup>31</sup>. Concernant l'absence de régularité de l'activité génératrice de revenus, la cour d'appel de Bruxelles a considéré que les droits d'auteur perçus pour la rédaction de trois courts scénarios en quatre ans ne constituaient pas des revenus professionnels, mais bien des revenus divers en raison de l'absence d'un ensemble d'opérations suffisamment fréquentes liées entre elles pour constituer une occupation continue et habituelle<sup>32</sup>.

**6. Le caractère marginal de la qualification comme revenus mobiliers.** — La catégorie des revenus mobiliers telle que circonscrite par le Code des impôts sur les revenus avant la réforme visait notamment les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers<sup>33</sup>. Il s'agit sans conteste de la qualification fiscale la plus attrayante pour les contribuables avec un taux d'imposition de « seulement » 15%. Cette qualification n'était que très rarement retenue par l'administration.

D'après le commentaire administratif, le terme concession vise « toute convention qui, sans entraîner le transfert de propriété, accorde, à titre onéreux, le droit d'exploiter ou de faire usage d'un bien ou d'un droit »<sup>34</sup>. Cette notion était appliquée de manière assez restrictive. Ainsi, l'administration excluait du champ d'application de celle-ci les revenus découlant de contrats d'édition, ainsi que les redevances perçues par un auteur en rémunération de l'autorisation de reproduire mécaniquement une œuvre théâtrale ou musicale<sup>35</sup>. Anne Rayet souligne à ce propos que « cette interprétation est discutable, dans la mesure où, *a priori*, la distinction entre cession et concession ne résulte pas de la nature du droit en cause — tout droit pouvant faire l'objet d'une cession ou d'une concession — mais des modalités de la convention intervenue entre le titulaire originaire du droit et son « concessionnaire » ou « cessionnaire »<sup>36</sup>. Toutefois, force est de constater que la plupart des contrats d'édition conclus entre auteurs et éditeurs prévoient une cession pure et simple des droits, ce qui exclut d'office une qualification à titre de revenus mobiliers provenant de la concession de ces mêmes droits en application de l'article 17 du C.I.R.

## 2

### Le contenu de la réforme

#### A. La *ratio legis* de la réforme

**7. Historique.** — La loi du 16 juillet 2008 est issue d'une proposition de loi initialement déposée par Ph. Monfils, d'abord à la Chambre des représentants (en 2006)<sup>37</sup>, ensuite au Sénat (en 2007)<sup>38</sup>. L'un des objectifs principaux de cette proposition parlementaire était de clarifier et de simplifier les règles d'imposition des droits d'auteur et des droits voisins quant à leur qualification, quant aux forfaits de frais déductibles et de prévoir le paiement anticipé de l'impôt

(23) Civ. Liège, 19 avril 2004, *F.J.F.*, 2005/127.

(24) Bruxelles, 19 octobre 1995, *F.J.F.*, 96/32.

(25) L'administration considérait que la condition d'affectation à l'exercice de l'activité professionnelle était remplie pour les biens mobiliers que le contribuable utilise soit dans une entreprise commerciale, industrielle ou agricole, soit dans l'exercice d'une profession libérale, charge, office ou occupation lucrative (voy. Com. IR, 37/3). Nous verrons ci-après que c'est précisément l'article 37 du C.I.R. qui a été modifié lors de la réforme du 16 juillet 2008.

(26) Voy. R. ROSOUX, « Les artistes et la fiscalité : difficultés particulières », *C&FP*, 2006, n° 2, p. 51; A. BROHEZ et G. PIERSON, « Statut fiscal, actuel et proposé, des artistes », *Revue trimestrielle de la fiscalité belge*, 2006, n° 2, p. 13; A. RAYET, « Après le décès de l'auteur, "les droits d'auteur" sont-ils soumis à l'impôt des personnes physiques? », *A&M*, 1998, pp. 111 à 114.

(27) Civ. Louvain, 20 février 2004, *Fiscologue*, 2004, n° 928, p. 2. Voy. A. RAYET, « L'imposition de la propriété artistique », *L'artiste au travail*, Bruxelles, Smart-Bruylant, 2009, p. 194.

(28) Civ. Bruxelles, 18 avril 2002, *Act. fisc.*, 2002, n° 38, p. 5. Pour un commentaire de cette décision, voy. P. BELLEN, « Droits d'auteur tirés de droits patrimoniaux affectés à l'exercice de l'activité professionnelle », *Act. fisc.*, 2002, n° 38, pp. 5-6.

(29) Circulaire administrative n° Ci.RH.241/467.430 du 8 août 1997, *Bull. contr.*, n° 775, octobre 1997, pp. 2069-2071, n° 6.

(30) Les revenus qu'un professeur de néerlandais a retiré de la rédaction de textes destinés à un ouvrage d'apprentissage du néerlandais ont été qualifiés de revenus divers, en raison du fait que le contribuable n'était pas impliqué dans le processus d'édition (Civ. Anvers, 12 novembre 2003, *F.J.F.*, 2004/188).

(31) Gand, 19 mai 1994, *R.G.F.*, 1994, p. 295, note E. HAZARD. Selon cet auteur, « L'intérêt de cet arrêt réside dans le fait que la cour écarte toute considération reposant sur la contiguïté de l'activité d'auteur avec l'activité professionnelle du contribuable, quelle qu'elle soit » (E. HAZARD, *op. cit.*, p. 300).

(32) Bruxelles, 27 mars 1998, [www.monkey.be](http://www.monkey.be).

(33) C.I.R., article 17, § 1<sup>er</sup>, 3<sup>o</sup>. Voy. notamment M. DE MEY, « Inkomen van roerende goederen en kapitalen », *Handboek personenbelastingen*, Kluwer, 2008, p. 232.

(34) Com. IR, 17/3.

(35) Com. IR, 17/6 et 17/7.

(36) A. RAYET, « Après le décès de l'auteur, « les droits d'auteur » sont-ils soumis à l'impôt des personnes physiques? », *A&M*, 1998, p. 110.

(37) 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, déposée le 19 janvier 2006, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2005-2006, n° 2216/001.

(38) 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, déposée le 26 juillet 2007, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2006-2007, n° 4-119/1.



par voie de précompte mobilier. Dans la première proposition déposée à la Chambre, il était suggéré d'atteindre ces objectifs par l'instauration d'une nouvelle catégorie de revenus divers soumis à une imposition distincte au taux uniforme de 15%. Dans la seconde proposition, qui a donné naissance à la loi du 16 juillet 2008, le taux de 15% était maintenu, mais les droits d'auteur étaient qualifiés de revenus mobiliers.

#### 8. Les raisons du nouveau régime fiscal. —

Comme nous l'avons vu ci-avant, les droits d'auteur et les droits voisins ne faisaient pas, avant la réforme, l'objet d'une qualification fiscale uniforme, ce qui causait une insécurité juridique pour les contribuables percevant de tels revenus. Le premier objectif de la réforme vise donc à faire œuvre de simplification en définissant plus clairement le régime fiscal applicable aux droits d'auteurs. Selon l'auteur de la proposition, « il est souhaitable que l'on fasse ressortir ces revenus à une même catégorie fiscale, quelle que soit la profession exercée à titre principal par les créateurs concernés, d'autant plus que pour plus de 98% des intéressés, le montant des droits d'auteur est inférieur à 10.000 EUR par an »<sup>39</sup>.

En outre, le deuxième objectif de la réforme consistait à aboutir à une taxation plus juste tenant compte de la capacité contributive réelle des auteurs. Selon les auteurs de la proposition de loi, les artistes se voyaient appliquer non seulement un régime fiscal incertain, mais également, dans certains cas, un régime fiscal moins juste que certains autres contribuables. En effet, en raison de la nature de leur activité, les artistes sont soumis à des risques particuliers, en l'occurrence le « risque de créativité, [le] risque lié à l'intermittence de l'activité rémunérée en alternance avec des périodes de création nécessaires mais non rétribuées, [le] risque lié au caractère prototypique inhérent aux produits et prestations artistiques, [le] risque lié aux aléas du succès et de la mode »<sup>40</sup>. De tels risques n'étaient pas pris en compte par le C.I.R., en vertu duquel les revenus des artistes étaient imposés sur une base annuelle et au taux progressif. On peut citer l'exemple d'un écrivain passant plusieurs années à la rédaction d'un roman. Il ne perçoit des droits d'auteur que lorsque l'ouvrage est mis en vente. Il subit alors une taxation progressive sur les revenus perçus en une année, alors que ces revenus se rapportent en réalité à une activité réalisée sur plusieurs années antérieures.

### B. Qualification des droits d'auteur comme revenus mobiliers

#### 9. Nouvelle catégorie de revenus mobiliers. —

La loi du 16 juillet 2008 introduit à l'article 17 du C.I.R. un nouveau point 5<sup>o</sup> qui classe désormais parmi les revenus de capitaux et biens mobiliers « 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 par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger ». Contrairement à la proposition de loi originellement déposée à la Chambre, la catégorie de revenus finalement retenue par la loi

du 16 juillet 2008 est celle des revenus mobiliers et non celle des revenus divers<sup>41</sup>. Cela s'explique notamment par la volonté, compréhensible, de faire coller le régime fiscal des droits d'auteur à la qualification juridique de droit commun<sup>42</sup>.

Les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins sont donc désormais des revenus mobiliers imposables au taux de 15% par le biais du paiement du précompte mobilier libératoire<sup>43</sup>.

**10. Limitation du régime de faveur. —** La proposition originaire a toutefois été amendée en commission, en raison de considérations d'équité. En effet, le législateur a limité ce régime de faveur aux droits d'auteur et droits voisins ne dépassant pas un plafond déterminé, fixé à 37.500 EUR par exercice et indexable<sup>44</sup>. Dans cette optique, l'article 37 du C.I.R. a été modifié en ajoutant un nouvel alinéa 2<sup>45</sup>, en vertu duquel « par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et dans la mesure où ils excèdent 37.500 EUR ». Dès lors, au-delà de ce plafond, fixé à 51.920 EUR pour les revenus 2009 (exercice d'imposition 2010), le régime d'avant la réforme reste donc applicable.

#### 11. Droits d'auteur et droits voisins visés par la nouvelle catégorie de revenus mobiliers. —

Le nouvel article 17, 5<sup>o</sup>, du C.I.R. limite le nouveau régime de faveur des revenus mobiliers 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 »<sup>46</sup>, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins (...). On peut remarquer que le législateur a privilégié l'utilisation des notions de cession et de concession plutôt que celle d'exploitation, ceci afin d'éviter qu'un auteur ayant cédé ses droits patrimoniaux sur son œuvre à un tiers ne tombe pas dans le champ d'application du nouveau régime fiscal en cas de non-exploitation de cette œuvre<sup>47</sup>.

Soucieux d'éviter certains abus, le ministre des Finances a apporté par un avis du 4 décembre 2008 (publié au *Moniteur*) certaines précisions quant au champ d'application de ce nouveau régime<sup>48</sup>. Tout d'abord, selon le ministre, les autres revenus perçus par les artistes, en dehors

des droits d'auteur et droits voisins, ne bénéficient en principe pas de la qualification de revenus mobiliers et, donc, du régime fiscal attractif que la réforme introduit. C'est notamment le cas des cachets touchés par les artistes. Par exemple, selon l'avis ministériel, la rémunération perçue par un chanteur pour un concert sera imposable au titre de revenus professionnels. Ainsi, si lors de ce concert, « un enregistrement est fait et un CD est vendu, les droits que le chanteur va percevoir sur la vente du CD — et uniquement ces droits — sont qualifiés de droits d'auteur »<sup>49</sup>.

Ensuite, les rémunérations perçues par un employé ne peuvent être transformées en droits d'auteur afin de passer de la catégorie des revenus professionnels aux revenus mobiliers. En effet, il existe un réel risque de voir des employeurs tentés de qualifier de droits d'auteur les sommes versées à un employé « créatif » afin de bénéficier d'un régime fiscal nettement plus favorable, outre les économies en matière de charges sociales. L'exemple est donné dans l'avis ministériel d'un éditeur rémunérant son employé pour la rédaction de textes. Selon le ministre, « 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 »<sup>50</sup>.

Enfin, l'avis ministériel précise le traitement fiscal de revenus de certaines professions. C'est ainsi que les honoraires perçus par un avocat pour les conclusions ou les contrats qu'il rédige pour des clients ne peuvent bien entendu pas être qualifiés de droits d'auteur et conservent leur nature de profits imposables au titre de revenus professionnels<sup>51</sup>. De même, les revenus versés à un architecte par ses clients pour les plans et maquettes d'un immeuble sont imposables au titre de revenus professionnels<sup>52</sup>. Concernant la rémunération perçue par un photographe *free-lance* pour des photographies d'un événement commandées par un journal, elle constitue également un profit. Par contre, si le photographe cède ou concède le droit de diffuser cette photo dans un ouvrage, les droits spécifiques versés dans le cadre de cette diffusion constituent des droits d'auteur<sup>53</sup>.

Conscient des difficultés d'interprétation qui risquent de surgir quant au champ d'application du nouveau régime de faveur des droits d'auteur, le ministre des Finances rappelle que les contribuables peuvent s'adresser au service des décisions anticipées pour obtenir une décision anticipée en la matière.

#### 12. Déduction de charges forfaitaires. —

Le nouveau régime de taxation des droits d'auteur

(41) 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, rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2007-2008, n° 4-119/5, p. 11.

(42) 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, amendement n° 19 déposé par M. Monfils, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2007-2008, n° 4-119/4, p. 1.

(43) C.I.R., article 171, alinéa 1, 2<sup>o</sup>bis.

(44) Montant non indexé. Pour les revenus 2009 (exercice d'imposition 2010), le montant indexé s'élève à 51.920 EUR.

(45) Loi du 16 juillet 2008, article 4.

(46) Sur les notions de licences légales et obligatoires, voy. S. DUSOLLIER, *Droit d'auteur et protection des œuvres dans l'univers numérique*, Bruxelles, Larcier, 2005, pp. 423-424.

(47) Pour un commentaire sur les notions de « cession » et de « concession », voy. A. RAYET, « Après le décès de l'auteur, "les droits d'auteur" sont-ils soumis à l'impôt des personnes physiques? », *A&M*, 1998, pp. 109-110.

(48) Avis du 4 décembre 2008 aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008, *M.B.*, 9 décembre 2008, p. 65490.

(49) *Ibidem*, p. 65490.

(50) *Ibidem*, p. 65490.

(51) *Ibidem*, p. 65490.

(52) Selon le ministre, « les plans et une maquette sont certes des œuvres protégées sur lesquels leur auteur dispose de droits moraux mais la réalisation de ces plans / maquette 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 / la maquette sont exposés, contre rémunération de l'architecte, alors pour cette partie des revenus, il s'agit de droits d'auteur visés par la loi du 16 juillet 2008 » (avis du 4 décembre 2008, *op. cit.*, p. 65490).

(53) Avis du 4 décembre 2008, *op. cit.*, p. 65490.

(39) *Ibidem*, p. 3.

(40) *Ibidem*, p. 3.



ne se limite pas au taux d'imposition de 15%. Il s'accompagne de l'application de frais forfaitaires remarquablement élevés, que le contribuable ne doit donc pas justifier. Ces frais forfaitaires s'élèvent à 50%, pour les revenus de droits d'auteur jusqu'à 10.000 EUR, et atteignent encore 25% pour la tranche comprise entre 10.000 EUR et 20.000 EUR<sup>54</sup>. Dès lors, à titre d'exemple (hors indexation), un contribuable percevant au cours d'une année 10.000 EUR de droits d'auteur subira *in fine* une imposition effective de 750 EUR, soit un taux moyen de 7,5% du montant brut, indépendamment de l'importance de ses autres revenus. Il convient de préciser que si le contribuable est en mesure d'apporter la preuve de frais réels plus élevés, il pourra bien entendu opter pour la déduction des frais sur une base réelle<sup>55</sup>.

L'on peut toutefois remarquer que les pourcentages de frais forfaitaires applicables aux revenus provenant de droits d'auteur ou droits voisins sont particulièrement avantageux. Comparativement, les frais forfaitaires prévus en matière de revenus professionnels sont nettement moins favorables : ils sont en tout état de cause plafonnés à 3.590 EUR<sup>56</sup>. Selon le législateur, l'application de frais forfaitaires aussi avantageux ressort d'une volonté claire d'aboutir à un taux d'imposition inférieur à 15% pour les « tous petits revenus de droits d'auteur »<sup>57</sup>. En outre, le ministre des Finances a confirmé que le montant des tranches de frais devait être indexé. Pour les revenus 2008 (exercice d'imposition 2009), les montants indexés pour les tranches de frais s'élèvent respectivement à 13.250 EUR et 26.500 EUR<sup>58</sup>. Pour les revenus 2009 (exercice d'imposition 2010), les montants indexés pour les tranches de frais s'élèvent respectivement à 13.840 EUR et 27.690 EUR.

**13. Précompte mobilier libérateur.** — La réforme législative prévoit également un mode de perception particulier pour les revenus de droits d'auteur et de droits voisins. Comme la plupart des autres revenus mobiliers, tels que les intérêts et les dividendes, ces revenus seront dorénavant soumis au précompte mobilier libérateur<sup>59</sup>. Il en résulte qu'en principe, le

contribuable percevant des droits d'auteur ne devra plus mentionner ces revenus dans sa déclaration fiscale, l'impôt ayant déjà été perçu en amont, au moment du paiement.

En raison de l'effet rétroactif de la réforme au 1<sup>er</sup> janvier 2008, l'application de la disposition de la loi prévoyant ce mode de perception a créé une incertitude concernant les droits d'auteur versés en 2008<sup>60</sup>. En effet, aucun précompte mobilier n'avait été retenu avant l'adoption de la nouvelle loi. Il paraissait impossible de régulariser la situation *a posteriori*. La solution devait donc consister à maintenir l'entrée en vigueur de la loi au 1<sup>er</sup> janvier 2008 tout en reportant l'obligation de retenir le précompte mobilier après la publication de la loi<sup>61</sup>. Il fallait néanmoins fixer cette date. Conscient de la difficulté pratique résultant du fait que la loi de réforme ne fixait pas une telle date, le ministre des Finances a précisé que les débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins qui n'ont pas retenu le précompte mobilier au cours de l'année 2008, donc même postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi, ne seront pas pénalisés par rapport à ceux qui ont retenu le précompte sur tout ou partie des attributions faites à la fin de l'année 2008<sup>62</sup>.

Pour les droits d'auteur perçus en 2008, les contribuables devront donc exceptionnellement le mentionner dans leur déclaration d'impôt. Ces revenus subiront toutefois une taxation au taux distinct de 15%, augmenté néanmoins des centimes additionnels communaux. Par contre, depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009, le précompte mobilier doit être retenu par les débiteurs de droits d'auteur conformément à l'article 261 du C.I.R. : les contribuables ne devront en principe plus les mentionner dans leur déclaration d'impôt (sauf si la globalisation s'avère plus avantageuse)<sup>63</sup>.

### 3

## Les nouvelles incertitudes

(54) Arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus (ci-après A.R./C.I.R.), article 4, 1<sup>o</sup> (tel qu'inséré par l'article 6 de la loi du 16 juillet 2008).

(55) A.R./C.I.R., article 3. Néanmoins, le ministre des Finances a clairement précisé que seuls les frais professionnels fixés forfaitairement pourront être pris en compte pour déterminer la base de calcul du précompte mobilier libérateur (voy. avis du 4 décembre 2008, *op. cit.*, p. 65489 et *infra*). Voy. également W. VAN KERCHOVE, « Droits d'auteur : retenue de PMob à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009 », [www.fiscalnet.be](http://www.fiscalnet.be).

(56) Montant indexé pour les revenus 2009 (exercice d'imposition 2010). Il s'agit du nouveau montant tel que modifié par l'arrêté royal du 6 avril 2009 portant exécution de la loi du 26 novembre 2006 portant modification de l'article 51 du Code des impôts sur les revenus 1992 (*M.B.*, 10 avril 2009).

(57) 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, rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2007-2008, n<sup>o</sup> 4-119/5, p. 13.

(58) Avis du 4 décembre 2008, *op. cit.*, p. 65490.

(59) Loi du 16 juillet 2008, article 5, qui insère un nouveau point 4<sup>o</sup> à l'article 261 du C.I.R., en vertu duquel sont redevables du précompte mobilier « les habitants du Royaume, les sociétés résidentes, associations, institutions, établissements et organismes quelconques et les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales, ainsi que les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents, débiteurs de revenus visés à l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> ».

### 14. Nouveau régime, nouvelles incertitudes.

— À première vue, il apparaît que la réforme adoptée remplit les objectifs que le législateur s'était donnés. Néanmoins, le nouveau régime pose plusieurs questions. Ces interrogations concernent non seulement l'étendue de son champ d'application, au regard de la définition large donnée à la notion de « droits d'auteur et de droits voisins » dans le droit de la propriété intellectuelle, mais aussi la praticabilité du système et sa constitutionnalité. Outre ces incertitudes, cette réforme suscite certaines réflexions, d'ordre plus général, sur sa cohérence par rapport aux principes fondateurs de notre système d'imposition des revenus.

(60) Loi du 16 juillet 2008, article 7.

(61) J. VAN DYCK, « Droits d'auteur : le nouveau régime est-il parfaitement applicable? », *Fiscologue*, 2008, n<sup>o</sup> 1123, pp. 1-2.

(62) Avis du 4 décembre 2008, *op. cit.*, p. 65489. La décision du ministre a même conduit certains débiteurs de revenus, pour des questions de simplification administrative, à rembourser aux auteurs le précompte mobilier qui avait été retenu à partir de l'entrée en vigueur de la loi du 16 juillet 2008.

(63) C.I.R., article 171, alinéa 1<sup>er</sup>.

### A. L'étendue de la notion de « droits d'auteur et de droits voisins » au sens de la loi du 16 juillet 2008

**15. Intention du législateur et liberté des contribuables.** — Comme expliqué ci-avant, le ministre des Finances a apporté certaines précisions quant au champ d'application du nouveau régime fiscal réservé aux droits d'auteur et aux droits voisins, dans le but d'éviter les dérives et les abus. À ce sujet, le ministre précise d'ailleurs expressément qu'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 »<sup>64</sup>. Les discussions quant au champ d'application de la nouvelle réforme ayant continué à prendre de l'ampleur malgré l'avis ministériel du 4 décembre 2008, le ministre des Finances a été interpellé par le sénateur Philippe Monfils quant à « l'interprétation erronée » faite par certains commentateurs de la nouvelle loi. Et le ministre de préciser que « sont seuls visés par la loi du 16 juillet 2008 les droits perçus par les artistes et les auteurs, pour les œuvres originales et protégées, dans le domaine littéraire ou artistique, dont ils ont cédé ou concédé le droit de diffusion et d'exploitation »<sup>64bis</sup>. Au vu de cette controverse grandissante quant au champ d'application de la réforme, le ministre des Finances a annoncé la préparation d'une circulaire.

Ce risque est loin d'être marginal, notamment dans les professions juridiques. Ainsi, on peut prendre l'exemple d'un avocat spécialisé en droits des contrats qui exerce sa profession au sein d'un cabinet qui le rémunère sur une base forfaitaire pour l'ensemble de ses prestations. Dans le cadre de son activité professionnelle, il est amené à rédiger un contrat de bail très novateur pour un client important du cabinet. En raison de la qualité de ce contrat, il en réalise un modèle pour lequel il cède les droits d'auteur à son cabinet, qui lui-même cède à nouveau les droits à un éditeur. Se pose la question de savoir si les revenus qui lui seront versés par le cabinet pour la cession de ses droits pourront être qualifiés de revenus de droits d'auteur au sens de la loi du 16 juillet 2008 et être imposés au titre de revenus mobiliers. Un autre exemple pourrait être celui d'un avocat qui fait rédiger à un de ses collaborateurs un article juridique et qu'il fait publier par la suite, en cédant les droits afférents à l'article à un éditeur. On peut s'interroger sur le fait de savoir si, outre les honoraires qu'il verse, il pourra rémunérer le collaborateur sous la forme de droits d'auteur et permettre à celui-ci de bénéficier du nouveau régime.

Du point de vue du Trésor, la requalification en revenus mobiliers de revenus précédemment qualifiés de revenus professionnels peut présenter un risque d'un point de vue budgétaire. Néanmoins, ceci ne signifie pas que ce risque puisse s'analyser comme une violation de la loi, et partant comme une pratique interdite. De manière préliminaire, il faut souligner que l'avis adopté par le ministre des Finances le 4 décembre 2008 ne lie pas le contribuable. Il ne s'agit

(64) Avis du 4 décembre 2008, *op. cit.*, p. 65490.

(64bis) Question n<sup>o</sup> 4-641 de M. Philippe Monfils du 19 février 2009, *Ann. parl.*, Sénat, séance du 19 février 2009, p. 14.



pas d'un acte de portée normative, mais d'un simple avis. En outre, n'émanant pas de l'auteur de la mesure, la loi ayant été adoptée sur proposition parlementaire, il ne pourrait pas constituer même indirectement une interprétation autorisée de la nouvelle loi. Ensuite, la réforme renvoie explicitement à la notion de droits d'auteur et de droits voisins, telle que « visée par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ». La définition de la loi de 1994 est extrêmement large. Or, si les discussions parlementaires lors de la loi du 16 juillet 2008 semblent laisser à certains moments transparaître une conception plus restrictive de cette notion<sup>65</sup>, la loi est explicite à ce sujet. Il suffit que des revenus rémunèrent la cession ou la concession de droits d'auteur ou de droits voisins pour bénéficier du régime<sup>66</sup>. Par ailleurs, en modifiant l'article 37 C.I.R., il apparaît que le législateur a expressément introduit une présomption irréfragable de revenus non professionnels en dessous de 37.500 EUR. On ne peut donc *a priori* restreindre le champ d'application de ce régime en excluant certaines rémunérations de droits d'auteur ou de droits de voisins. Tant dans l'intérêt du fisc que du contribuable, il est toutefois nécessaire d'éviter les abus. En effet, un recours excessif à ce régime risquerait de porter atteinte à l'existence même du système, en forçant le législateur à le revoir ou même à l'abroger.

Une solution intermédiaire pourrait être, en cas de contestation, de rechercher la cause prédominante de la rémunération et, éventuellement, de procéder si nécessaire à une scission du revenu<sup>66bis</sup>. Ainsi, il existe des situations où la cession de droits d'auteurs constitue l'accessoire de la prestation principale qui, elle, est directement liée à l'exercice d'une profession. Par exemple, les conclusions qu'un collaborateur rédige pour un avocat, ou les plans qu'un collaborateur effectue pour un architecte. Même si ces « œuvres » sont couvertes par les droits d'auteur, cet aspect est manifestement accessoire à la cause principale de la rémunération du collaborateur, qui se trouve dans la relation de travail (qu'il agisse comme salarié ou comme indépendant)<sup>67</sup>. À l'appui de ce constat, on peut avancer que, si elle devait être quantifiée, la rémunération de la cession de droits d'auteur sur les conclusions ou les plans ne constituerait qu'une (très) petite partie de la rémunération perçue par le collaborateur pour ce travail. Néanmoins, dans d'autres circonstances, comme par exemple la collaboration à la rédaction d'articles de doctrine, on pourrait considérer que l'aspect de rémunération de droit d'auteur est plus important, voire prédominant. Il n'en demeure pas moins que l'utilisation d'un tel critère risque d'être source d'incertitudes semblables à celles qui existaient avant la réforme.

(65) Voy. notamment 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, rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2007-2008, n° 4-119/5.

(66) Pour avoir ce caractère, il faut néanmoins que la cession de droits d'auteur soit prévue par écrit. Voy. loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, article 3.

(66bis) En matière de T.V.A., une telle scission n'existe pas. Voy. J. VAN DYCK, « Droits d'auteur : la formule de déclaration au Pr. M. est publiée », *Fiscologue*, 2009, n° 1148, p. 3.

(67) Une clause de cession de droits est d'ailleurs généralement prévue dans le contrat de travail ou de collaboration.

Enfin, on peut ajouter que la récente réforme s'applique également aux revenus de droits d'auteur et de droits voisins « visés par des dispositions analogues de droit étranger ». Cette disposition présente le mérite de ne pas vouloir créer de différence de traitement entre les revenus de source belge et les revenus de source étrangère. Dans la majorité des cas, l'application de cette extension ne devrait soulever de problèmes d'application particuliers, en raison du fait que l'œuvre protégée par la législation étrangère le serait également en application de la loi belge. Toutefois, l'on ne peut exclure que la législation étrangère ait un champ d'application plus large, ce qui pourrait être à l'origine de certains mécanismes de planification visant à faire attribuer par un débiteur étranger sous la forme de droits d'auteur des revenus qui n'auraient pas pu bénéficier de la réforme s'ils avaient été attribués par un débiteur belge. Dans cette optique, l'utilisation par le législateur du terme « dispositions analogues » risque de se révéler difficile à appliquer, en particulier en ce qui concerne les régimes de protection de droits d'auteur en dehors de l'Union européenne<sup>68</sup>.

## B. Applicabilité du nouveau régime aux personnes morales

**16. Le précompte mobilier doit-il également être retenu sur les droits d'auteur versés à des personnes morales ?** — Cette question, pourtant abordée lors des débats parlementaires, n'a finalement pas été tranchée. Cela concerne notamment les sociétés, ou encore les associations sans but lucratif, qui perçoivent des droits d'auteur. À lire l'avis rendu par le ministre des Finances, il semblerait que seuls les revenus versés à des bénéficiaires personnes physiques doivent faire l'objet d'une retenue de précompte mobilier en application du nouveau régime.

Cette impression est renforcée à la lecture des travaux parlementaires. Le sénateur Monfils avait en effet avancé l'idée de compléter l'article 111 de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R.<sup>69</sup> afin d'instaurer une exemption de retenue du précompte mobilier en faveur des sociétés résidentes, des sociétés de gestion de droits ainsi que des contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales<sup>70</sup>. À l'heure actuelle, cette disposition n'a cependant pas (encore?) été modifiée, ce qui cause une nouvelle incertitude. Certes, pour les revenus de l'année 2008, le ministre des Finances a précisé que « les débiteurs de droits d'auteur qui n'ont pas retenu le [précompte mo-

bilier], notamment sur la base de la renonciation à la perception du précompte prévue à l'article 111, alinéa 1<sup>er</sup>, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (...), ne seront pas pénalisés et seront traités comme ceux qui ont retenu le précompte sur tout ou partie des attributions faites en fin 2008<sup>71</sup> ». Toutefois, pour les droits d'auteur versés à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2009, l'application de cet article 111 de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. non modifié, qui justifierait la renonciation à la perception du précompte mobilier à des sociétés résidentes, est incertaine<sup>72</sup>.

Concernant les contribuables assujettis à l'impôt des personnes morales, ils ne sont en tout état de cause pas visés par la rédaction actuelle de l'article 111 susmentionné, ce qui risque d'engendrer des situations de double imposition. On peut imaginer le cas d'un écrivain qui cède les droits d'auteur du dernier livre de poésie qu'il a rédigé à une association sans but lucratif, qui cède ensuite elle-même les droits d'auteur sur cet ouvrage à une maison d'édition. Sur les sommes versées à l'association, la maison d'édition retiendra en principe un précompte mobilier de 15%. Quant à l'association, elle devra également retenir le précompte mobilier sur les revenus qu'elle versera à l'auteur personne physique, d'où une double imposition touchant un même revenu. Il semblerait cependant que le ministre des Finances n'envisage pas de prévoir une renonciation de perception du précompte mobilier lorsque le bénéficiaire des revenus est assujetti à l'impôt des personnes morales et ce, afin d'éviter que certains revenus ne soient pas imposés du tout<sup>73</sup>.

## C. Praticabilité de la réforme et difficultés d'application

**17. Déduction de charges forfaitaires au-delà de 20.000 EUR de revenus ?** — Les droits d'auteur soumis au nouveau régime bénéficient d'une déduction de frais forfaitaires particulièrement importante, à savoir 50% pour la pre-

(71) Avis du 4 décembre 2008, *op. cit.*, p. 65489.

(72) Voy. J. VAN DYCK, « Droits d'auteur : la formule de déclaration au Pr. M. est publiée », *Fiscologue*, 2009, n° 1148, p. 2. La réponse à cette question paraît cependant indissociable du fait de savoir si le nouveau régime de faveur s'applique aux sociétés ou s'il est limité aux personnes physiques. Normalement, les revenus, même mobiliers, d'une société suivent le régime des revenus d'une personne physique (revenus professionnels), en vertu des articles 37 et 183 du C.I.R. (J. KIRKPATRICK et D. GARABEDIAN, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Bruxelles, Bruylant, 2003, pp. 108-109). Or, la réforme modifie précisément l'article 37 du C.I.R. Il existe donc des arguments d'ordre textuel pour justifier l'application du taux préférentiel de 15% aux revenus de droits d'auteur perçus par des sociétés, même si cela n'apparaît pas avoir été expressément voulu par les auteurs de la réforme.

(73) B. SPRINGAEL, « L'arrêté d'exécution devrait être actualisé d'urgence », *Fiscologue*, 2009, n° 1146, p. 6 ; J. VAN DYCK, « Précompte mobilier sur droits d'auteur : report au 1<sup>er</sup> janvier 2009 », *Fiscologue*, 2008, n° 1135, p. 3. Ce risque de double imposition avait d'ailleurs été souligné à propos des sociétés de gestion lors des débats parlementaires (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, amendement n° 13 de M. MONFILS, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2007-2008, n° 4-119/3, p. 5 ; 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, rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2007-2008, n° 4-119/5, p. 22).

(68) Il existe en matière de protection de droit d'auteur, des traités internationaux (conclus dans le cadre de l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle) et des directives communautaires. Néanmoins, l'existence de règles communes ne fait pas disparaître tout problème d'application. Voy., par exemple, les difficultés entourant l'application des articles 45 et 46 du C.I.R., concernant l'exonération des plus-values résultant de réorganisations de sociétés réalisées sous l'empire des dispositions de droit étranger « analogues » aux dispositions du C.I.R. et du Code des sociétés.

(69) Cette disposition prévoit notamment une renonciation totale à la perception du précompte mobilier pour les revenus de la concession de biens mobiliers lorsque les bénéficiaires sont des habitants du royaume assujettis à l'impôt des personnes physiques ou des sociétés résidentes.

(70) 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, amendement n° 13 de M. Monfils, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord. 2007-2008, n° 4-119/3, p. 5.



mière tranche jusqu'à 10.000 EUR et 25% pour la tranche successive comprise entre 10.000 EUR et 20.000 EUR<sup>74</sup>.

La détermination des revenus mobiliers nets pose la question de savoir si des frais forfaitaires peuvent également être déduits de la tranche de revenus dépassant 20.000 EUR. En effet, l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus prévoit à l'article 3 que pour « la détermination du revenu net de la location, de l'affermage, de l'usage, de la concession de tous biens mobiliers et de droits d'auteur, les frais exposés en vue de l'acquisition ou de la conservation de ce revenu sont, à défaut d'éléments probants, fixés forfaitairement à 15% du montant brut ». L'article 4 du même arrêté stipule expressément que ce taux de 15% est porté, pour ce qui concerne les droits d'auteur, à 50% de la première tranche de 10.000 EUR et 25% de la tranche de 10.000 EUR à 20.000 EUR.

À la simple lecture de ces deux dispositions, il apparaît que pour les revenus dépassant les 20.000 EUR, le contribuable a droit à la déduction de frais forfaitaires à hauteur de 15%. Cette position est également défendue par la doctrine<sup>75</sup>. Elle est cependant contestée par l'administration fiscale. Dans l'avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins rendu le 4 décembre 2008, le ministre des Finances souligne en effet qu'au-delà de « 20.000 EUR, aucun (sic) frais forfaitaire n'est porté en déduction »<sup>76</sup>. Cette position est confirmée par le formulaire de déclaration au précompte mobilier spécifique aux droits d'auteur qui précise expressément qu'aucuns frais forfaitaires ne peuvent être portés en déduction au-delà de 20.000 EUR<sup>77</sup>. Telle semble être également la volonté des parlementaires ayant proposé la réforme, qui entendaient qu'aucuns frais forfaitaires ne soient déductibles au-delà de 20.000 EUR de revenus<sup>78</sup>. Nous sommes cependant d'avis que la formulation du texte légal est difficilement réconciliable avec une telle interprétation<sup>79</sup>. Il apparaît qu'un hiatus — paradoxal — entre volonté du législateur et contenu des règles adoptées existe sur ce point.

**18. Problèmes liés à l'application combinée des frais forfaitaires et du précompte mobilier libératoire.** — En outre, la combinaison du système du précompte mobilier libératoire et de l'application de frais calculés forfaitairement et sur une base

dégressive crée des difficultés d'application lorsqu'un contribuable perçoit des droits d'auteur de plusieurs débiteurs différents. Le précompte mobilier se calcule en effet sur la base du montant net des revenus attribués, à savoir après déduction des charges<sup>80</sup>. Si chaque débiteur applique le forfait de frais sur les revenus dus pour calculer le précompte mobilier libératoire à retenir comme s'il était le seul débiteur, le contribuable bénéficiera d'une déduction de frais supérieure aux limites légales<sup>81</sup>. En cas de pluralité de débiteurs de revenus, le nouveau système aboutit dès lors à la retenue d'un précompte mobilier inférieur au précompte normalement dû. Ce problème avait été mis en évidence lors des travaux parlementaires, selon lesquels « il est actuellement impossible, sur le plan technico-juridique, de combiner un précompte mobilier libératoire et des frais forfaitaires dégressifs »<sup>82</sup>.

Toutefois, le ministre des Finances n'est pas du même avis et considère que « la critique, bien que semblant à première vue fondée, ne résiste pas à l'analyse »<sup>83</sup>. D'après le ministre, l'article 313 du C.I.R. prévoyant une dispense de déclaration des revenus de biens mobiliers dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques n'est « applicable que lorsque le précompte mobilier effectivement dû a bien été perçu »<sup>84</sup>. Dès lors, dans le cas où le précompte mobilier effectivement dû n'a pas été intégralement retenu, le contribuable aurait l'obligation de déclarer ses revenus provenant de droits d'auteur. Cette déclaration ne sera pas sans conséquence pour le contribuable, étant donné que les additionnels communaux trouveront également à s'appliquer.

On peut s'interroger sur la conformité de cette position avec le C.I.R. En effet, l'article 313 du C.I.R. prévoit que le contribuable n'est pas tenu de mentionner dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques les revenus de biens mobiliers « pour lesquels un précompte mobilier a été acquitté ». Dès lors, lorsqu'un précompte mobilier a bel et bien été retenu en application des textes législatifs, le contribuable bénéficie — sauf dérogation expresse prévue par le C.I.R. — de la dispense de déclaration prévue à

l'article 313 du C.I.R. même si le montant total de précompte ainsi retenu est inférieur au précompte normalement dû à l'État<sup>85</sup>.

Dans son avis, le ministre des Finances effectue un parallèle avec les revenus afférents aux dépôts d'épargne. Ces revenus ne bénéficient de la dispense de déclaration que si le précompte mobilier effectivement dû n'a pas été intégralement perçu<sup>86</sup>. Toutefois, l'article 313 du C.I.R. prévoit expressément l'obligation de déclarer les revenus des dépôts d'épargne lorsque le précompte mobilier n'a pas été intégralement retenu. Par contre, aucune disposition analogue n'est prévue en ce qui concerne les droits d'auteur. Dès lors, dans l'état actuel du droit en vigueur, il est délicat de déduire de l'article 313 du C.I.R. ce qu'il ne prévoit pas expressément (l'interprétation par analogie n'étant pas admissible en droit fiscal). Une modification législative apparaît dès lors souhaitable<sup>87</sup>.

**19. Rectification de la déclaration.** — D'un point de vue procédural, il convient de se demander si l'administration fiscale a le droit de rectifier la situation d'un contribuable qui a omis de déclarer les revenus de droits d'auteur alors même que le précompte mobilier effectivement retenu est, en raison de la pluralité de débiteurs, inférieur au montant effectivement dû. Cette question est controversée. On peut en effet soutenir que la déclaration à l'impôt des personnes physiques d'un tel contribuable est exacte, étant donné qu'en application de l'article 313 du C.I.R., il n'a pas l'obligation de déclarer les revenus de droits d'auteur sur lesquels un précompte mobilier a été retenu, même si ce précompte est insuffisant en raison de l'application d'un système de frais forfaitaires dégressifs<sup>88</sup>. Néanmoins, il est également

(85) Dans le même sens, voy. S. SCARNA, « Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur : la fin des controverses? », *C&FP*, 2008, p. 306; J. VAN DYCK, « Droits d'auteur : pr. M. libératoire impossible sur le plan technique? », *Fiscologue*, 2008, n° 1118, p. 4; A. RAYET, « La nouvelle loi organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins », *L'Artiste au travail*, Bruxelles, Smart-Bruylant, 2009, p. 214. Il est intéressant de constater qu'au sein même de l'administration fiscale, le ministre des Finances n'est pas suivi dans l'interprétation qu'il donne de l'article 313 du C.I.R. Ainsi, Wim Van Kerchove, inspecteur d'administration fiscale, précise : « Si on lit la loi de manière littérale, il suffit qu'un précompte mobilier ait été acquitté pour que le précompte retenu ait un caractère libératoire. Nulle part il n'est écrit qu'il faut qu'un précompte suffisant ait été retenu » (W. VAN KERCHOVE, *op. cit.*, point 4).

(86) Avis du 4 décembre 2008, *op. cit.*, p. 65491.

(87) On pourrait cependant avancer que le principe de la légalité de l'impôt, en vertu duquel seul l'impôt prévu par les textes légaux peut être réclamé par l'administration au contribuable, ne serait pas violé par une telle pratique. En effet, on peut voir le principe de légalité comme l'expression particulière du principe de sécurité juridique. Dans ce cas, vu que le taux et l'assiette de l'impôt sur les revenus de droits d'auteur sont expressément prévus par le C.I.R., la dette d'impôt du contribuable est donc prévisible et une éventuelle incertitude entourant certains aspects techniques relatifs au mode de perception n'influence pas ce constat.

(88) Une certaine jurisprudence peut être invoquée à l'appui de cette position. Amené à se prononcer sur une question similaire relative aux bonis de liquidation, le tribunal de première instance de Bruxelles a en effet considéré que le délai d'imposition de trois ans prévu à l'article 354, alinéa 1<sup>er</sup>, du C.I.R. en cas de déclaration tardive ou inexacte ne trouvait à s'appliquer qu'en cas de déclaration inexacte, ce qui n'était pas le cas en l'espèce (voy. Civ. Bruxelles, 14 décembre 2007, *Fiscologue*, 2008, n° 1098, p. 7). Voy. également S. SCARNA, « Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur : la fin des controverses? », *C&FP*, 2008, p. 306; J. VAN DYCK, « Droits d'auteur : le nouveau régime est-il parfaitement applicable? », *Fiscologue*, 2008, n° 1123, p. 2.

(80) Com. IR, 261/461.

(81) Cette situation est loin d'être hypothétique. À titre d'exemple, on peut imaginer un contribuable qui perçoit annuellement des droits d'auteur pour un montant global de 20.000 EUR, versés respectivement par les débiteurs A et B, chacun à concurrence de 10.000 EUR. Pour calculer le précompte mobilier à retenir, chaque débiteur va déduire du montant brut de 10.000 EUR, 50% de frais forfaitaires, soit 5.000 EUR. Le précompte mobilier retenu par chacun des débiteurs s'élève donc à 750 EUR (15% de 5.000 EUR). L'auteur percevra donc de chaque débiteur un montant net de 9.250 EUR, soit un total sur l'année de 18.500 EUR. Ce montant n'est pas correct car le précompte mobilier retenu n'est pas suffisant. En effet, l'auteur bénéficie d'un forfait de frais de 50% sur la première tranche de 10.000 EUR et de seulement 25% sur la tranche de 10.000 EUR à 20.000 EUR. Dans le cas d'espèce, l'impôt normalement dû devait s'élever à 1.875 EUR en lieu et place des 1.500 EUR effectivement retenus (1.875 = 15% de 12.500 EUR (20.000 - 5.000) [50% de frais sur la première tranche de 10.000] - 2.500 [25% de frais sur la tranche de 10.000 à 20.000]). Si le contribuable perçoit l'ensemble de ses droits d'auteur d'un seul et même débiteur, le problème ne se posera pas. Cet exemple se base sur les montants non indexés de frais forfaitaires.

(82) 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, rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2007-2008, n° 4-119/4, p. 3.

(83) Selon S. SCARNA, « les articles 3 et 4 sont des textes clairs. Partant, ils ne doivent pas être interprétés. Quelle qu'ait été la volonté exprimée lors des travaux » (voy. S. SCARNA, « Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur : la fin des controverses? », *C&FP*, 2008, p. 304).

(84) *Ibidem*, p. 65491.



possible de considérer qu'une déclaration qui ne mentionne pas des revenus qui n'ont pas été taxés conformément aux dispositions légales est inexacte<sup>89</sup>. Il apparaît donc plus prudent pour les contribuables dont les revenus de droits d'auteur et de droits voisins proviennent de plusieurs sources et dépassent 10.000 EUR par an de s'assurer auprès de leurs débiteurs que le montant de frais pris en compte correspond au prescrit légal. Dans le cas contraire, il conviendra de déclarer ces revenus et de préciser le montant du précompte dont ils auront déjà fait l'objet. Le comportement consistant à ne pas déclarer des revenus qui n'ont pas été correctement taxés, sans nécessairement être illégal, présenterait selon nous des risques disproportionnés, ne fût-ce qu'en termes de procédure, par rapport aux éventuels avantages que le contribuable pourrait en retirer.

#### D. Constitutionnalité de la réforme

**20. Changement de qualification des revenus de droits d'auteur à partir d'un certain montant.** — Le législateur a limité le nouveau régime aux droits d'auteur ne dépassant pas un plafond de 37.500 EUR indexables par an. Au-delà de ce plafond (51.920 EUR pour les revenus 2009), les droits d'auteur ne bénéficient plus de la réforme et leur régime fiscal dépend de leur qualification (revenus professionnels, revenus divers ou même revenus mobiliers)<sup>90</sup>. Dans son avis de décembre 2008, le ministre des Finances précise que les revenus dépassant ce plafond sont à considérer « le cas échéant » comme des revenus professionnels<sup>91</sup>. Cette affirmation ne tranche pas la question de la qualification fiscale des droits d'auteur et l'incertitude qui l'entourait avant la réforme. C'est ce que semble prendre en compte le ministre, lorsqu'il admet qu'en « donnant désormais une qualification claire à ces revenus, la sécurité juridique est garantie, à tout le moins jusqu'à concurrence de 37.500 EUR (...) »<sup>92</sup>.

Il est vrai que, d'après les travaux parlementaires, cette limitation ne concernerait qu'une centaine de déclarations<sup>93</sup>. Pour cette raison, l'auteur de la proposition de loi initiale, le sénateur Monfils, était même partisan de ne pas introduire un tel plafond<sup>94</sup>. La progressivité de l'imposition, bien qu'allégée, a été maintenue pour permettre de créer un consensus plus ample<sup>95</sup>. Outre le caractè-

rière marginal de sa potentielle application, cette limite instaurée par la loi du 16 juillet 2008 risque de porter préjudice à la viabilité de la réforme dans son ensemble. En effet, le système belge d'imposition des revenus se base sur la nature des revenus pour en déterminer la qualification et non sur le montant.

**21. Conformité de la qualification introduite par la réforme aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution.** — Le changement de qualification d'un revenu sur la seule base d'un critère purement quantitatif pourrait poser des problèmes de constitutionnalité. La nouvelle réforme aboutit à qualifier les revenus provenant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, d'une part, comme des revenus mobiliers lorsqu'ils ne dépassent pas le seuil des 37.500 EUR<sup>96</sup>, et d'autre part, comme des revenus professionnels pour la tranche de revenus excédant cette limite<sup>97</sup>.

Le ministre des Finances a d'ailleurs, à plusieurs reprises au cours des travaux parlementaires, « attiré l'attention des sénateurs sur la difficulté de justifier formellement un tel changement de qualification. Il faudra attendre de voir si cette disposition résiste aux analyses juridiques, notamment en cas de recours devant la Cour constitutionnelle »<sup>98</sup>. Ce risque d'inconstitutionnalité est également évoqué par la doctrine<sup>99</sup>.

Il apparaît toutefois que la nature même de ces revenus de droits d'auteur ne se modifie pas lorsque le seuil limite de 37.500 EUR est franchi. On peut en effet supposer que le législateur a définitivement qualifié ce type de revenus de revenus mobiliers, mais qu'il a introduit une présomption irréfragable de non-affectation à l'activité professionnelle du contribuable lorsque ces revenus n'atteignent pas ce seuil.

Néanmoins, même en admettant cette hypothèse, il apparaît que le régime crée une différence de traitement. En effet, le nouveau régime aboutit à traiter plus favorablement les bénéficiaires de droits d'auteur et de droits voisins qui, quelle que soit leur activité professionnelle, bénéficieraient d'une taxation à 15% et ne subiront éventuellement le régime des revenus professionnels qu'au-delà de 51.920 EUR<sup>100</sup>, par rapport aux contribuables percevant des re-

venus professionnels « ordinaires » et donc imposé au taux progressif par tranches allant de 25% jusqu'à 50% (au-delà de 34.330 EUR)<sup>101</sup>.

La Cour constitutionnelle sera donc vraisemblablement amenée à se prononcer sur cette différence de traitement entre les contribuables percevant des revenus de droits d'auteur et ceux qui perçoivent des revenus professionnels<sup>102</sup>. Si, à la lecture des travaux parlementaires, il est possible d'admettre que cette différence poursuit des objectifs légitimes, c'est-à-dire garantir la sécurité juridique et taxer les artistes d'après leur capacité contributive, elle ne semble pas être proportionnée à cet objectif. En effet, d'une part, le champ d'application personnel de la nouvelle loi vise un ensemble bien plus important que les « artistes », dès lors qu'il s'applique à toutes les personnes ayant créé une œuvre originale bénéficiant de la protection de la loi de 1994. En outre, de nombreuses autres catégories professionnelles ont des revenus incertains et irréguliers. D'autre part, on n'aperçoit pas clairement la raison du choix d'un seuil aussi élevé, à savoir 51.920 EUR (revenus 2009). Un contribuable « ordinaire » est considéré par le C.I.R. avoir une capacité contributive importante (taux marginal de 50%) à partir de 34.330 EUR (revenus 2009). Par contre, un bénéficiaire de droits d'auteur qui perçoit le même montant est présumé avoir une capacité contributive bien inférieure (taux de 15%), indépendamment des revenus perçus d'autres sources durant le même exercice ou des revenus de même nature perçus durant les exercices précédents. S'il est vrai que la Cour constitutionnelle respecte la marge de manœuvre du pouvoir législatif dans la fixation des critères d'imposition<sup>103</sup>, le choix de tels critères doit nécessairement respecter une certaine cohérence sous peine d'être à l'origine de situations arbitraires.

#### E. La cohérence de la réforme par rapport aux principes de l'imposition globale sur le revenu

**22. Régimes particuliers et complexité du système d'imposition sur les revenus.** — Lors des discussions parlementaires relatives à l'adoption de la loi du 16 juillet 2008, certains sénateurs ont considéré que, vu le caractère déjà suffisamment complexe de la législation fiscale, il n'était pas nécessaire de multiplier des régimes

Le Code des impôts sur les revenus 1992 afin d'introduire un régime de taxation distinct pour les droits d'auteur et les droits voisins, déposée le 22 novembre 2007, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2007-2008, n° 4-417.

(96) Montant non indexé.

(97) En effet, la qualification comme revenus professionnels est la qualification la plus probable. À l'appui de cette affirmation, on peut considérer, d'une part, que vu l'importance du montant, il serait difficile pour le contribuable de justifier qu'il s'agit du produit d'opérations isolées et d'autre part, que ce plafond a été inséré dans l'article 37 du C.I.R., qui concerne les revenus professionnels. Il pourrait néanmoins théoriquement s'agir de revenus divers, voire de revenus mobiliers.

(98) 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, rapport fait au nom de la commission des finances et du budget, *Doc. parl.*, Ch., sess. ord., 2007-2008, n° 1188/003, p. 3. Voy. également 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, rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2007-2008, n° 4-119/5, p. 14.

(99) Voy. notamment S. SCARNA, « Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur : la fin des controverses? », *C&FP*, 2008, p. 306.

(100) Montant indexé pour les revenus 2009.

(101) C.I.R., article 130 (revenus 2009, exercice d'imposition 2010).

(102) La progressivité instaurée entre catégories de revenus de droits d'auteurs en fonction de leur montant n'apparaît pas contraire au principe d'égalité en matière fiscale. En effet, en droit fiscal, il convient d'appliquer une notion d'égalité basée sur la justice distributive et sur la capacité contributive.

(103) Sur la marge de manœuvre laissée par la Cour constitutionnelle au législateur fiscal, voy. en particulier Cour const., 1<sup>er</sup> février 2006, n° 19/2006; 23 juin 2004, n° 109/2004, B.6.1. À B.6.4. Sur l'application du principe d'égalité en matière fiscale, voy. notamment S. VAN CROMBRUGGE, « De gelijkheid in het fiscaal recht » in S. VAN CROMBRUGGE (éd.), *Actuele fiscale thema's*, Kalmthout, Biblio, 2007, pp. 11-60; P. GLINEUR et S. WILMET, « Propos sur l'efficacité en matière d'impôt, des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination », *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruxelles, Bruylant, 2004, pp. 343-367; E. WILLEMART, *Les limites constitutionnelles du pouvoir fiscal*, Bruxelles, Bruylant, 1999; R. ANDERSEN et J. MALHERBE (éd.), *Protection des droits fondamentaux du contribuable*, Bruxelles, Bruylant, 1993; J. KIRKPATRICK, « L'égalité devant l'impôt en droit belge », in Centre de philosophie du droit de l'U.L.B., *L'égalité*, Bruxelles, Bruylant, 1975, pp. 15 et s.



fiscaux particuliers en faveur de certains groupes de contribuables<sup>104</sup>. En effet, on peut constater que la plupart des dernières réformes fiscales ont eu pour seul objectif de mettre en place des régimes d'exception pour certaines catégories déterminées de contribuables. Parmi les réformes récentes, on peut citer la taxation des rémunérations payées aux sportifs<sup>105</sup>, l'imposition des chercheurs pour les indemnités provenant de l'exploitation d'une découverte<sup>106</sup>, ainsi que de nombreuses réductions d'impôts dans des domaines les plus variés allant des réductions pour prestations payées à l'aide de titres-services aux réductions pour les dépenses faites en vue d'économiser l'énergie ou pour l'épargne-pension<sup>107</sup>. Ces exemples illustrent le caractère très ciblé des réformes adoptées ces dernières années en matière d'impôts sur les revenus. Ces nombreuses réformes, le plus souvent adoptées « à la demande », nuisent non seulement à la cohérence, mais aussi à l'équité de la législation sur l'imposition des revenus. En effet, la multiplication des régimes rend le système plus complexe, et bien souvent, les premières victimes de cette complexité sont les contribuables eux-mêmes. La complexité en effet augmente les coûts de conformité (*compliance costs*) et l'insécurité juridique. De manière plus préoccupante, l'adoption d'un régime particulier peut être vue à chaque fois comme la reconnaissance par le législateur de l'inadéquation du régime ordinaire de taxation des revenus des personnes physiques, en particulier en ce qui concerne la forte progressivité dont font l'objet les bas et les moyens revenus (surtout professionnels). Il apparaît donc urgent, particulièrement en temps de crise économique, d'envisager une réforme plus globale de l'imposition sur les revenus, basée sur des impératifs de simplification, d'une part, et d'équité, de l'autre.

Edoardo TRAVERSA  
Professeur à l'U.C.L.

Avocat au barreau de Bruxelles

Vincent DECKERS

Assistant à l'U.C.L.

Avocat au barreau de Bruxelles

(104) 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, rapport fait au nom de la commission des finances et des affaires économiques, *Doc. parl.*, Sénat, sess. ord., 2007-2008, n° 4-119/5, p. 4; voy. également J. VAN DYCK, « Droits d'auteur : pr. M. libérateur impossible sur le plan technique? », *Fiscologue*, 2008, n° 1118, p. 4.

(105) Les jeunes sportifs âgés de seize à moins de vingt-six ans pour un montant maximum de 17.030 EUR par période imposable sont imposés au taux distinct de 16,5% (C.I.R., article 171, 4<sup>o</sup>, j). Les revenus professionnels payés à des sportifs âgés d'au moins vingt-six ans pour leurs prestations sportives, à des arbitres de compétitions sportives pour leurs prestations arbitrales ou encore à des formateurs, entraîneurs et accompagnateurs pour leur activité de formation, d'encadrement ou de soutien des sportifs sont imposés au taux distinct de 33%. Pour bénéficiaire de ce taux avantageux, les contribuables concernés doivent percevoir, d'une autre activité professionnelle, des revenus professionnels qui atteignent un montant brut imposable total plus élevé que le montant brut imposable total des revenus professionnels perçus de leur activité de sportif, d'arbitre, de formateur, d'entraîneur ou d'accompagnateur (C.I.R., article 171, 1<sup>o</sup>, j).

(106) Les chercheurs qui bénéficient d'un taux d'imposition limité à 33% pour les indemnités personnelles provenant de l'exploitation d'une découverte qui leur sont payées par une université ou d'autres institutions scientifiques agréées (C.I.R., articles 90, 12<sup>o</sup> et 171, 1<sup>o</sup>, a).

(107) Voy. notamment C.I.R., articles 145/8-16, 145/21-23, 145/24.

**AVOCAT. — Responsabilité. — Devoir de conseil. — Rédaction d'un projet d'acte sous seing privé signé en l'absence de l'avocat. — Équilibre des intérêts. — Vigilance envers toutes les parties à l'acte.**

Cass. fr. (1<sup>re</sup> ch. civ.),  
27 novembre 2008

Siég. : MM. Bargout (prés.) et Jessel (rapp.).

Min. publ. : M. Sarcelet (av. gén.).

Plaid. : MM<sup>es</sup> P. Boré et Salve de Bruneton, s.c.p. Vuitton et Ortscheidt.

*En qualité d'unique rédacteur d'un acte sous seing privé, un avocat est tenu de veiller à assurer l'équilibre de l'ensemble des intérêts en présence et de prendre l'initiative de conseiller les deux parties à la convention sur la portée des engagements souscrits de part et d'autre, peu important le fait que l'acte a été signé en son absence après avoir été établi à la demande d'un seul des contractants.*

*L'avocat n'est pas déchargé de son devoir de conseil par les compétences des parties.*

**Sur le moyen unique, pris en ses deux branches.**

Attendu qu'en exécution d'un acte de cession établi, à la demande de M. X, gérant de la s.n.c. Marilore, par M. Y, avocat, et signé par les parties le 20 mars 1996 hors la présence du professionnel du droit, M. Z, associé de la s.c.i. Azur, bailleuse des locaux dans lesquels était exploité le fonds de commerce, a fait l'acquisition de l'une des trente parts de la société Marilore pour le prix de 100 FRF; que M. Z a fait l'objet d'un avis à tiers détenteur pour le recouvrement de plus de 200.000 FRF de T.V.A. dont était redevable la société Marilore placée en liquidation judiciaire; qu'après avoir vainement engagé une action en annulation de la cession, l'intéressé a recherché la responsabilité de l'avocat, lui reprochant de ne pas avoir appelé son attention sur la portée de son engagement;

Attendu que M. Y reproche à l'arrêt attaqué (Angers, 6 juin 2007) de l'avoir condamné à indemniser M. Z, alors, selon le moyen : « 1<sup>o</sup> que seul celui qui rédige l'acte en présence des parties et recueille leurs signatures ou à tout le moins procède à des échanges avec tous les contractants peut se voir attribuer la qualité de rédacteur d'actes; qu'il ressort des propres constatations de l'arrêt que M. Y, avocat habituel de M. X, a préparé à la demande de celui-ci un projet d'acte de cession d'une part sociale d'une société en nom collectif dont il était gérant au profit de M. Z sans avoir jamais rencontré ce dernier et que l'acte a été signé par les parties hors de sa présence; qu'en affirmant néanmoins que M. Y avait la qualité de rédacteur d'actes et aurait

dû, à ce titre, informer M. Z des conséquences juridiques et des risques financiers encourus du fait de son engagement sans relever aucun élément autorisant M. Z à croire que l'intervention de M. Y, dont il n'a jamais sollicité les conseils et qu'il n'avait pas rencontré, était destinée à le protéger, la cour d'appel a privé sa décision de base légale au regard des articles 7.1 et 7.2 du règlement intérieur national de la profession d'avocat et des articles 1991 et 1992 du Code civil; 2<sup>o</sup> qu'en toute hypothèse, l'avocat n'est pas responsable des conséquences d'un acte dont la validité a été judiciairement constatée et qui a ainsi été valablement et librement souscrit; qu'il ressort des propres constatations de l'arrêt que l'acte de cession de parts litigieuses a été déclaré valable par la cour d'appel de Rennes par un arrêt en date du 6 juin 2001 qui a relevé que M. Z s'était engagé en toute connaissance de la portée de son engagement; qu'en condamnant néanmoins M. Y à supporter une somme de 75.306,95 EUR représentant le montant des dettes sociales de la s.n.c. Marilore et les frais de procédure engagés par M. Z pour y échapper aux motifs que l'avocat aurait dû attirer l'attention du cessionnaire sur les conséquences juridiques et financières de son engagement, la cour d'appel a violé l'article 1147 du Code civil »;

Mais attendu, d'abord, qu'ayant constaté que M. Y avait remis à M. X, non un simple modèle, mais un projet finalisé entièrement rédigé par ses soins, la cour d'appel en a exactement déduit qu'en qualité d'unique rédacteur d'un acte sous seing privé, l'avocat était tenu de veiller à assurer l'équilibre de l'ensemble des intérêts en présence et de prendre l'initiative de conseiller les deux parties à la convention sur la portée des engagements souscrits de part et d'autre, peu important le fait que l'acte a été signé en son absence après avoir été établi à la demande d'un seul des contractants; qu'ensuite, ayant à bon droit jugé que l'avocat n'était pas déchargé de son devoir de conseil par les compétences des parties, elle a estimé que dûment informé, M. Z n'aurait certainement pas conclu, compte tenu des risques encourus, hors de proportion avec le bénéfice attendu d'une prise de participation aussi modeste, caractérisant ainsi les conséquences dommageables du manquement de l'avocat à son obligation par des énonciations et des constatations auxquelles ne faisait pas obstacle la précédente décision déboutant l'intéressé de sa demande en annulation de la cession pour vice du consentement; que le moyen est mal fondé en ses deux branches;

**Par ces motifs :**

Rejette (...)

NOTE. — Le sommaire de cet arrêt est emprunté au *Dalloz* (2009, n° 10, pp. 706 et s.; qui publie l'arrêt avec la note de Ch. JAMIN, « La responsabilité de l'avocat unique rédacteur d'un acte juridique ».