

Si l'association a nommé un commissaire, le procès-verbal de la réunion lui est communiqué. Dans son rapport de contrôle visé à l'article 3:74, le commissaire évalue dans une section séparée, les conséquences patrimoniales pour l'association des décisions de l'organe d'administration pour lesquelles il existe un intérêt opposé.

Ici également, comme il s'agit d'une disposition impérative, elle entre en vigueur le 1^{er} janvier 2020 pour les ASBL qui n'ont pas encore adapté leurs statuts au CSA.

Responsabilité

Le régime de la responsabilité des administra-

teurs fera l'objet d'un article distinct dans un prochain numéro de la revue.

Conclusion

De nombreuses règles issues du droit des sociétés ont, tout en conservant certaines spécificités, désormais vocation à s'appliquer à l'organe d'administration des ASBL, telles que le régime des représentants permanents, la possibilité d'une cooptation ou encore du conflit d'intérêts et, comme vous pourrez le découvrir dans un prochain article de M. Davagle, aussi en matière de responsabilité des administrateurs.

Jean Pierre VINCKE

Réviser d'entreprises honoraire

La cession à l'ASBL employeur des droits d'auteur sur les créations réalisées par ses travailleurs : les aspects fiscaux

Une précédente livraison de cette revue avait abordé le sujet de « la cession à l'ASBL employeur des droits d'auteur sur les créations réalisées par ses travailleurs » (n° 275, p. 7 et s.). Le temps est venu de décrire le régime fiscal de ces droits d'auteur.

Introduction

En vertu de l'article 17, §1^{er}, 5°, du Code des impôts sur les revenus (ci-après: C.I.R. 1992), les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au livre XI du Code de droit économique (ci-après: C.D.E.) ou par des dispositions analogues de droit étranger sont classés parmi les revenus mobiliers.

Cette affirmation doit être nuancée. En effet, en vertu d'une autre disposition du C.I.R. 1992, les revenus de droits d'auteurs et de

droit voisins sont, en vertu d'une présomption irréfragable, qualifiés de revenus mobiliers pour autant qu'ils n'excèdent pas 37.500 euros (montant de base ; 61.200 euros pour l'exercice d'imposition 2020)¹. A concurrence de ce montant, la controverse relative à la nature fiscale (revenus mobiliers, revenus divers ou revenus professionnels) des droits d'auteurs et droits voisins n'existe plus, quelle que soit la profession du bénéficiaire desdits revenus.

Au-delà de ce montant par contre, c'est la présomption qui ne vaut plus. Ainsi, le cas échéant, une requalification en revenus pro-

¹ Voy. l'art. 37, al. 2, du C.I.R. 1992.

professionnels est possible à concurrence de l'excédent (voy. infra). Dans ce cadre, notons que le dépassement éventuel du plafond de 37.500 euros (à indexer) est à apprécier avant toute déduction de frais, forfaitaires ou réels (voy. infra).

Un régime fiscal attractif

Dans la limite du plafond de 37.500 euros, les revenus sont taxés distinctement à un taux de 15%². Une fois ce plafond dépassé, le taux du précompte mobilier s'élève à 30%³ peu importe que ce revenu soit en définitive imposé distinctement comme revenu mobilier ou, au contraire, en tant que revenu professionnel (avec, là, une pression fiscale qui peut monter au-delà de 50%⁴). Le précompte n'est pas libératoire⁵ ; le revenu sera donc soumis aux centimes additionnels communaux. Nous renvoyons le lecteur à deux précédentes éditions de cette revue concernant les particularités en matière de précompte mobilier (notamment la désignation du redevable et le champ d'application limité des exonérations de précompte prévues par l'article 111 de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. 1992 ; voy. nos 247 et 281). Soulignons uniquement que, à l'occasion de la retenue du précompte mobilier, un formulaire 273S doit être établi. Il n'existe par

² Voy. les art. 171, 2°bis (imposition distincte) et 269, §1^{er}, 4° du C.I.R. 1992.

³ Voy. les art. 171, 3° (imposition distincte) et 269, §1^{er}, 1°, du C.I.R. 1992. Contra : S. Watelet, « Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur : dix ans déjà ! », R.G.F.C.P., n° 2018/9, pp. 26-37, spéc. p. 32 : « la requalification [en revenus professionnels] n'est néanmoins pas automatique de sorte que l'Etat sera amené, en l'absence de requalification, à rembourser l'excédent de précompte puisque le taux d'imposition est fixé à 15 %, même pour la partie des droits d'auteur qui excède le plafond ».

⁴ Voy. l'art. 130 du C.I.R. 1992 qui fixe le barème progressif dont le taux marginal est de 50%. S'y ajoute la taxe communale additionnelle.

⁵ Voy. l'art. 313, al. 1^{er}, 4°, du C.I.R. 1992.

contre aucune obligation d'introduire des fiches fiscales et relevés récapitulatifs.

Le montant imposable est un montant *net*, c'est-à-dire qu'il convient préalablement de déduire du montant brut les frais exposés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus⁶. Outre un taux d'imposition réduit, les droits d'auteur et droits voisins bénéficient d'un système de forfait de frais avantageux. Si le contribuable peut opter pour la déduction de ses frais réels, il pourra compter, à défaut d'éléments probants, sur le système du forfait. En la matière, le système est dégressif et comprend deux tranches: 50% de la première tranche de 10.000 euros (montant de base ; de 0 à 16.320 euros pour l'exercice d'imposition 2020) et 25% de la tranche de 10.000 euros à 20.000 euros (montant de base ; de 16.320,01 à 32.640 euros pour l'exercice d'imposition 2020)⁷. Au-delà de la seconde tranche, en suivant la position du Ministre des finances et de l'administration fiscale, aucun frais forfaitaire ne pourrait être admis⁸. Les frais forfaitaires ne peuvent s'appliquer qu'une fois par an et par contribuable bénéficiaire. Pour le surplus, les frais exposés en vue d'acquérir ou de conserver les revenus de droits d'auteur (par exemple, en raison de l'opération de cession ou de concession des droits patrimoniaux sur l'œuvre) ne doivent pas être confondus avec les frais exposés dans le cadre de l'activité professionnelle (il s'agit des frais liés au processus de création de l'œuvre).

Salarié et droits d'auteur

En vertu de l'article XI.167, § 3, al. 1^{er}, du

⁶ Voy. l'art. 22, §3, du C.I.R. 1992.

⁷ Voy. l'art. 4 de l'A.R./C.I.R. 1992.

⁸ S. Watelet, *ibid.*

C.D.E., « lorsque des œuvres sont créées par un auteur en exécution d'un contrat de travail ou d'un statut, les droits patrimoniaux peuvent être cédés à l'employeur pour autant que la cession des droits soit expressément prévue et que la création de l'œuvre entre dans le champ du contrat ou du statut ». Si la cession des droits d'auteur d'un employé à son employeur se fait à titre onéreux, cette contrepartie sera soumise au régime fiscal attractif prévu. Il n'en va pas de même pour la rémunération du travail de l'employé. Une ventilation doit, le cas échéant, être opérée. Dans ce cadre, il convient notamment de consulter la circulaire du 4 septembre 2014⁹ qui, en son article 12, précise qu'il convient en pratique « de se référer à la typologie suivante aux fins de déterminer, dans la rétribution globale de la prestation, la part de revenus afférente spécifiquement à la cession ou à la concession de droits d'auteur ou de droits voisins :

- 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, du C.I.R. 1992 »¹⁰.

Le service des décisions anticipées a rendu également nombre de décisions sur cette thématique¹¹.

La requalification des droits d'auteur en revenus professionnels lors de la cession à l'employeur des droits d'auteur sur les créations réalisées par ses travailleurs est-elle possible? Illustrations jurisprudentielles

Au-delà du montant de 37.500 euros, nous l'avons dit, une requalification en revenus professionnels est possible. Celle-ci n'est toutefois pas automatique: elle ne s'opère que si l'administration fiscale peut démontrer que les avoirs mobiliers sont affectés à l'exercice de

¹⁰ Pour un commentaire, voy. C. Buysse, « Traitement fiscal des droits d'auteur : la thèse 'libérale' l'emporte », *Le Fiscologue*, n° 1404, 31 octobre 2014, p. 1. Voy. aussi notamment : J. Van Dyck, « Droits d'auteur : choc d'opinions entre le ministre des Finances et le SDA », n° 1421, 6 mars 2015, p. 1 ; J. Van Dyck, « Fiscalité des droits d'auteur : même pour les travailleurs salariés », *Le Fiscologue*, n° 1298, 1^{er} juin 2012, p. 3.

¹¹ Voy. notamment à ce sujet : C. Buysse, « Traitement fiscal des droits d'auteur : la thèse 'libérale' l'emporte », *Le Fiscologue*, n° 1404, 31 octobre 2014, p. 1 ; S. Watelet, « La fiscalité des droits d'auteur et des droits voisins : état des lieux », R.G.F., n° 2015/4, pp. 4-16, spéc. p. 13 et s. ; *Manuel de droit fiscal Tiberghien*, 2018-2019, n° 1080, pp. 142-143.

⁹ Circulaire du 4 septembre 2014 n° Ci.RH.231/631.675 (AGFisc N° 36/2014).

l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.

La Cour de cassation s'est prononcée sur cette condition d'affectation en précisant, plus exactement, ce qu'elle ne recouvre pas:

- Cass., 10 novembre 2017¹² : il ne suit pas de l'article 37 du C.I.R. 1992 que des avoirs mobiliers productifs de revenus sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable du seul fait que ces avoirs ont été produits par cette activité ;
- Cass., 20 septembre 2018¹³ : les revenus produits par des avoirs mobiliers du contribuable qui ne sont pas affectés à l'exercice de son activité professionnelle constituent des revenus mobiliers, alors même que ces avoirs ont été produits par l'activité professionnelle du contribuable.

Au travers de ces deux décisions, la Cour de cassation a opté pour la solution dégagée par une certaine doctrine, inspirée par une analyse historique, selon laquelle « pour qu'un bien soit 'affecté' à l'exercice d'une activité, il doit être utilisé comme 'facteur de production' »¹⁴. Dans les cas ayant donné lieu à ces deux arrêts, les décisions incriminées considéraient

que la condition d'affectation était rencontrée dès lors que les droits résultaient de l'activité professionnelle. Ces arrêts ont été cassés par la Cour. L'on peut déduire de ces deux décisions que la condition d'affectation requiert que les droits d'auteur ou les droits voisins constituent un moyen de production de l'activité professionnelle.

La jurisprudence de la Cour de cassation permettrait, selon S. Watelet, de soutenir que les revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins à un tiers, cf. l'employeur, qui obtient ainsi le droit d'exploiter la propriété intellectuelle de l'artiste, ne seraient, en pratique, pas susceptibles de requalification sur pied de l'article 37 du C.I.R. 1992 au motif que l'opération en question a pour objectif de transférer l'utilisation audit tiers. Il poursuit en précisant que le bénéficiaire des revenus n'affecterait ainsi nullement ses droits à l'exercice de son activité professionnelle¹⁵.

Quid des cotisations sociales?

Les cotisations de sécurité sociale sont-elles dues sur les sommes perçues par les travailleurs-auteurs en contrepartie de la cession de leurs droits d'auteur et droits voisins ?

La Cour de cassation, dans un arrêt du 15 septembre 2014, a précisé que « l'indemnité payée par l'employeur à un artiste exécutant lié par un contrat de travail en raison de la cession des droits patrimoniaux à laquelle l'artiste s'est engagé lors de la conclusion du contrat de travail, constitue la contrepartie de la cession des droits relatifs aux prestations effec-

¹² Nos F.14.0076.F/1 et F.14.0079.F. Pour un commentaire, voy. : L. Gulinck, « Drempelbedrag van roerende inkomsten uit auteursrechten en naburige rechten », *Auteurs & Media*, n° 2017/4, p. 404 ; C. Buysse, « Droits d'auteur d'un travailleur salarié : revenu mobilier ou professionnel ? », *Fiscologue*, n° 1580, 28 septembre 2018, p. 13.

¹³ X., « Les revenus d'un auteur d'œuvres audiovisuelles résultant de la concession de ses droits d'auteurs peuvent-ils être qualifiés de revenus mobiliers ou doivent-ils être imposés comme des revenus professionnels ordinaires ? », *Cour. fisc.*, n° 2018/ 17, pp. 1172-1175.

¹⁴ A. Rayet et C. Katz, « Les droits d'auteur et les droits voisins dans l'article 17 du C.I.R. 1992 », *R.G.C.F.*, n°2009/5, pp. 377-402, spéc. n° 25, p. 395.

¹⁵ S. Watelet, « Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur : dix ans déjà ! », *op. cit.*, pp. 31-32.

tuées en exécution du contrat de travail. Dès lors, cette indemnité constitue, en règle, un avantage auquel le travailleur a droit à charge de l'employeur en raison de son engagement et, en conséquence, fait partie de la rémunération sur base de laquelle les cotisations de sécurité sociale sont calculées »¹⁶.

Le 19 juillet 2018, la Cour constitutionnelle a rendu un arrêt sur question préjudicielle¹⁷. La question posée était la suivante: le principe d'égalité et de non-discrimination est-il violé dès lors que des cotisations sociales sont applicables à l'indemnité payée par l'employeur à un artiste-interprète ou exécutant lié par un contrat de travail en raison de la cession de ses droits d'auteur à laquelle l'artiste s'est engagé lors de la conclusion du contrat de travail (cf. l'arrêt du 15 septembre 2014) alors qu'une indemnité identique mais payée à un artiste indépendant par son commettant n'est pas soumise à des cotisations dans le cadre du statut social des indépendants (cf. art. 11 de l'arrêté royal n° 38 du 27 juillet 1967 organisant le statut social des travailleurs indépendants, M.B., 29 juillet 1967 ; ci-après : A.R. n°38) ?

La cour a répondu que, compte tenu de la spécificité des régimes de sécurité sociale distincts qui sont applicables aux travailleurs salariés et aux travailleurs indépendants, d'une part, et du large pouvoir d'appréciation dont dispose le législateur en matière socio-économique,

d'autre part, la différence de traitement était justifiée objectivement et raisonnablement. Selon la Cour constitutionnelle, le principe d'égalité et de non-discrimination n'est donc pas violé.

Pour le travailleur salarié, sur la base de la loi fiscale, le revenu doit être considéré comme un revenu d'un patrimoine mobilier alors qu'en matière de sécurité sociale, ce même revenu doit être considéré comme le revenu d'un emploi salarié. Pour le travailleur indépendant, un certain parallélisme entre droit fiscal et parafiscalité est par contre assuré : en effet, en vertu de l'article 11 de l'A.R. n° 38, les cotisations des assujettis sont calculées par un pourcentage des *revenus professionnels*. Or, dans la mesure où les droits d'auteur ou les droits voisins sont fiscalement considérés comme des revenus mobiliers, ils ne sont pas considérés comme des revenus professionnels en matière de sécurité sociale.

Conclusion

Le régime fiscal, et même dans certains cas de sécurité sociale, relatif aux droits d'auteur, induit des prélèvements quelque fois symboliques sur les droits perçus. Dans beaucoup de cas, compte tenu du taux d'imposition à l'impôt des personnes physiques sur une première tranche, des forfaits de frais et de l'absence de cotisation de sécurité sociale, il s'agira d'à peine 8% (50% de 15%, plus taxe communale additionnelle). Même dans le cas où la sécurité sociale des travailleurs salariés s'applique, le régime demeure très avantageux.

Sabine GARROY

*Assistante-chercheuse au Tax
Institute de l'Université de Liège*

¹⁶ Cass., 15 septembre 2014. Pour un commentaire, voy. H. van Hoogenbemt, « Indemnités pour droits d'auteur des salariés : quid des cotisations ONSS ? », *Le Fiscologue*, n° 1403, 24 octobre 2014, p. 6 ; A. Joachimowicz, « Les droits voisins et le salaire de l'artiste : nouveau rebondissement ! », *Auteurs & Media*, n° 2015/2, pp. 209-211.

¹⁷ C. const., 19 juillet 2018, n° 102/2018. « Pour un commentaire, voy. S. Watelet, « L'originalité à l'épreuve du fisc », *Actualités fiscales*, n° 2019/13. Voy. aussi : J. Van Dyck, « Droits d'auteur : quel effet sur le paiement des cotisations sociales ? », *Le Fiscologue*, n° 1212, 2 juillet 2010, p. 1.