

Nouveau régime d'imposition pour les revenus de droits d'auteurs et de droits voisins

Depuis le 1^{er} janvier 2008, les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteurs (et de droits voisins) sont qualifiés de revenus *mobiliers* et imposés au taux de 15 %. Cet impôt doit être perçu par voie d'un précompte libératoire dont est redevable le débiteur de ces revenus. Les revenus de droits d'auteurs ne doivent donc plus être déclarés par leurs bénéficiaires, sauf pour la partie de ces revenus qui excède 37.500 euros par an (pour l'exercice d'imposition 2009, cette somme, indexée, s'élèvera à 50.000 euros). Au-delà de ce montant, ces revenus sont, en effet, considérés comme des revenus professionnels subissant la progressivité de l'impôt.

Parmi les revenus visés par cette nouvelle législation, on retrouve notamment les revenus provenant de la publication d'un article ou d'un ouvrage, mais également ceux obtenus en raison de la présentation d'une conférence ou d'un colloque.

I. Présentation du nouveau régime

1) Champ d'application

1.- Par une loi du 16 juillet 2008¹, le législateur a modifié le régime de taxation des revenus de droits d'auteurs et de droits voisins.

Sont visés par ces nouvelles mesures 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 »².

Alors que la proposition initiale limitait son champ d'application aux droits d'auteurs et voisins relatifs à des œuvres ou prestations artistiques, le nouveau régime vise les droits de l'auteur d'une œuvre artistique ou littéraire, au sens de la loi précitée, qui est très large. Par « œuvres littéraires », on entend les écrits de tout genre – notamment d'ordre scientifique -, mais également les « leçons, conférences, discours, sermons ou toute autre manifestation orale de la pensée »³.

¹ Loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins (*M.B.*, 30 juillet 2008).

² art. 17, §1^{er}, 5°, du Code des impôts sur les revenus 1992, ci-après, en abrégé, « *C.I.R./92* ».

³ *Cfr* article 8, §1^{er}, de la loi du 30 juin 1994 précitée. Voir également l'article 2 de la Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques : « 1) Les termes «œuvres littéraires et artistiques» comprennent toutes les productions du domaine littéraire, scientifique et artistique, quel qu'en soit le mode ou la forme d'expression, telles que: les livres, brochures et autres écrits; les conférences, allocutions, sermons et autres œuvres de même nature; les œuvres dramatiques ou dramatique-musicales; les œuvres chorégraphiques et les pantomimes; les compositions musicales avec ou sans paroles; les œuvres cinématographiques, auxquelles sont assimilées les œuvres exprimées par un procédé analogue à la cinématographie; les œuvres de dessin, de peinture, d'architecture, de sculpture, de gravure, de lithographie; les œuvres photographiques, auxquelles sont assimilées les œuvres exprimées par un procédé analogue à la photographie; les œuvres des arts appliqués; les illustrations, les cartes géographiques; les plans, croquis et ouvrages plastiques relatifs à la géographie, à la topographie, à l'architecture ou aux sciences. (...) 3) Sont protégés comme des œuvres originales, sans préjudice des droits de l'auteur de

Ainsi, les revenus perçus par un professeur, un chercheur ou un assistant provenant de la publication d'un article, d'une note ou d'un ouvrage, comme ceux obtenus en raison de la présentation d'une conférence ou d'une contribution à un colloque, entrent dans la catégorie de revenus visés par ces dispositions toutes neuves.

Quant aux droits voisins, ils concernent les artistes-interprètes ou exécutants et les producteurs de phonogrammes et de premières fixations de films. Aussi, nous ne nous attarderons pas à analyser l'application du nouveau régime à ce type de droits dans le cadre de la présente note.

2) Régime d'imposition

2.- Le nouvel article 17, §1^{er}, 5°, du C.I.R./92 prévoit que 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, seront dorénavant considérés comme des revenus *mobiliers*. Auparavant, se posait constamment la question de savoir s'ils constituaient des revenus mobiliers, divers ou professionnels.

Les revenus mobiliers soumis à ce régime neuf seront imposés au taux de 15 %⁴.

3.- Dans certains cas toutefois, les revenus de droits d'auteurs ou de droits voisins seront considérés comme des revenus *professionnels*. Ils devront, en effet, être déclarés au titre de revenus professionnels « dans la mesure où ils excèdent 37.500 euros » (il s'agit de la somme avant indexation – pour l'exercice d'imposition 2009, cette somme, indexée, s'élèvera à 50.000 euros)⁵.

Ceci signifie que les droits d'auteur seront imposés partiellement au titre de revenus mobiliers (jusqu'à concurrence de 37.500 euros, avant indexation) et partiellement au titre de revenus professionnels (pour le surplus).

4.- Les revenus de droits d'auteurs qualifiés de revenus mobiliers seront soumis à un *précompte mobilier ayant un caractère libératoire* dont seront redevables 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 tels revenus⁶.

l'œuvre originale, les traductions, adaptations, arrangements de musique et autres transformations d'une œuvre littéraire ou artistique. (...) Les recueils d'œuvres littéraires ou artistiques tels que les encyclopédies et anthologies qui, par le choix ou la disposition des matières, constituent des créations intellectuelles sont protégés comme telles, sans préjudice des droits des auteurs sur chacune des œuvres qui font partie de ces recueils. (...) ».

⁴ art. 171, 2^{°bis}, a), C.I.R./92.

⁵ art. 37, al. 2, du C.I.R./92.

⁶ art. 261, 5°, du C.I.R./92.

Aussi, le bénéficiaire de semblables revenus mobiliers ne devra plus, en principe, les reprendre dans sa déclaration fiscale.

5.- De ces revenus mobiliers pourront être déduits les *frais* exposés pour acquérir ou conserver ceux-ci.

A défaut d'élément probant, les frais déductibles s'élèveront à 50 % de la première tranche de 10.000 euros et à 25 % pour la tranche de 10.000 euros à 20.000 euros⁷. Il s'agit de *forfaits* de frais professionnels qui devront être pris en considération, pour le calcul du précompte, par le débiteur des revenus.

Rappelons, en outre, que si les frais exposés sont supérieurs au forfait, le bénéficiaire des revenus pourra toujours déclarer les revenus en question et opter pour la déduction de *frais réels*, pour autant qu'il dispose d'éléments probants. Ces revenus subiront alors les additionnels communaux.

3) Entrée en vigueur

6.- Le nouveau régime - en ce compris la retenue de précompte mobilier - doit entrer en vigueur à partir du 1er janvier 2008⁸, soit avec effet rétroactif.

4) Mesures d'exécution

7.- Le ministre des Finances a déjà annoncé⁹ qu'un arrêté royal et un arrêté ministériel contraindront les débiteurs du précompte mobilier à déposer une liste des bénéficiaires à qui les droits d'auteur auront été alloués, de façon à ce que l'administration puisse vérifier la composition de l'ensemble des revenus de cette catégorie perçus par chacun de ces contribuables, bénéficiant d'un précompte libératoire.

Cependant, aucun des arrêtés d'exécution, prévoit-on, ne sera disponible avant, tout au moins, la fin de ce mois d'octobre. Le cabinet du ministre des Finances aurait recommandé aux éditeurs de ne retenir le précompte mobilier qu'à partir de 2009 et aux bénéficiaires des revenus visés par la législation nouvelle de déclarer ceux-ci, avec la conséquence qu'ils seront pris en considération pour le calcul des additionnels communaux¹⁰.

II. En bref : quelques questions soulevées par les nouvelles mesures

8.- Le premier problème qui mérite d'être souligné est celui de l'*effet rétroactif* de ces mesures nouvelles.

⁷ art. 4, 1°, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992.

⁸ Art. 7 de la loi précitée du 16 juillet 2008.

⁹ Cfr Doc. Parl., Chambre 2007-2008, n° 52-1188/003, p. 4.

¹⁰ Cfr E. MASSET, « Nouvelle fiscalité des droits d'auteurs : que faire en attendant les arrêtés d'application ? », www.fiscalnet.be.

En effet, le système introduit oblige les personnes redevables de revenus de droits d'auteur et de droits voisins à effectuer une retenue de précompte mobilier « avec effet rétroactif » au 1^{er} janvier 2008. Or, pour les revenus déjà payés depuis le 1^{er} janvier 2008, semblable retenue ne peut naturellement plus être opérée¹¹. Ce problème pourrait être soumis à la Cour constitutionnelle.

9.- La mise en œuvre pratique de ces nouvelles mesures ne sera pas nécessairement chose aisée. Les textes se réfèrent à des concepts établis en dehors de la loi fiscale : sont visés par les nouvelles dispositions l'ensemble des revenus provenant de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins.

Toutefois, certains passages des travaux parlementaires suggèrent que l'idée aurait été d'établir une distinction entre les revenus perçus au titre de l'exploitation de l'œuvre, auxquels s'appliquerait le régime nouveau, et les revenus perçus pour des « opérations techniques » dans le cadre d'un contrat de travail. Cette distinction et son maniement pourraient s'avérer délicats pour plusieurs raisons. Il serait inexact de croire que des droits d'auteur ont nécessairement un caractère périodique ou proportionnel aux résultats de « ventes » ; il peut s'agir d'un forfait unique. Inexacte aussi l'idée que le salaire payé par un employeur ne pourrait constituer, du moins en partie, la contrepartie d'une cession ou concession de droits et que seuls les revenus perçus de sociétés collectives de gestion des droits d'auteur ou des droits voisins (Sabam, Uradex...) seraient visés. Discutable, enfin, la nature « technique » - à supposer que cette notion fasse sens en droit d'auteur – dont sont qualifiés, dans les travaux préparatoires, les activités prestées dans le cadre de leur contrat de travail par une « chanteuse lyrique » ou un « réalisateur »¹². La qualification de « droit d'auteur » ne dépend ni de l'identité du débiteur de revenus (société de gestion de droits *versus* employeur ou commanditaire), ni du mode de calcul ou de paiement des revenus.

Dans le doute, il convient de s'en tenir au texte de la loi et à l'acception des notions de cession, et surtout de « concession » - synonyme de licence - qui prévaut dans la matière des droits d'auteur. Les revenus résultant de la concession de droits sont ceux qui sont versés en contrepartie de l'autorisation donnée à un tiers de communiquer l'œuvre au public, que ce soit en 'live' ou par l'intermédiaire d'un dispositif technique, ou de la reproduire, étant entendu que la notion de reproduction doit être entendue très largement ; elle inclut des actes tels que l'adaptation, la traduction, la distribution et la location de supports¹³.

Il arrivera souvent qu'un paiement unique soit effectué en contrepartie à la fois d'un travail créatif (travail de recherche, de composition, d'écriture, d'expression, ...) et de l'autorisation d'exploiter le résultat de ce travail. Si le mode de rémunération peut constituer un indice quant à la qualification, par exemple lorsqu'un auteur reçoit une rémunération « à la page » lors de la remise de son manuscrit puis des « royalties » proportionnels au ventes, cette ventilation n'est bien souvent pas opérée et pourrait donner lieu à des abus. Il en va de même

¹¹ Au cours des travaux parlementaires, Monsieur Dallemagne avait proposé que l'entrée en vigueur des dispositions relatives à la retenue du précompte mobilier soit postposée au premier jour du troisième mois qui suit le mois de la publication au Moniteur belge de la loi nouvelle (*cfr* Doc. Parl., Sén., sess. 2007-2008, 4-119/2, p. 3).

¹² *Cfr* Doc. Parl., sess. 2007-2008, 4-119/5, p. 28.

¹³ *Cfr* art. 1^{er}, §1, de la loi du 30 juin 1994 précitée.

des revenus perçus par un conférencier ou, dans le domaine artistique, par les artistes-interprètes¹⁴.

10.- La question de savoir si n'est pas *discriminatoire* la mesure consistant à fixer le seuil à partir duquel les droits d'auteurs et droits voisins sont considérés comme professionnels à 37.500 euros (pour l'exercice d'imposition 2009, cette somme, indexée, s'élèvera à 50.000 euros) pourrait également être posée à la Cour constitutionnelle, comme l'a déjà laissé sous-entendre le Ministre des Finances¹⁵.

11.- On rencontre également une difficulté technique au moment d'appliquer la loi. En effet, l'impôt est perçu sous la forme d'un précompte mobilier libératoire, déterminé sur la base du montant net des droits obtenus¹⁶.

Or, le forfait de charges est différent selon que l'on se trouve dans la première ou dans la seconde tranche de revenus.

Si les revenus de droits d'auteurs et de droits voisins proviennent d'une seule et même source, le montant de la retenue pourra aisément être calculé. Si, en revanche, ils proviennent de sources distinctes, comme c'est souvent le cas, à ce stade, il nous semble que chaque redevable n'aura d'autre choix que de calculer le montant de la retenue en tenant compte uniquement des sommes qu'il aura lui-même versées.

12.- Le bénéficiaire des droits d'auteurs pour qui le précompte mobilier retenu est insuffisant devra-t-il déclarer ces revenus ? On sait que le régime du précompte mobilier libératoire dispense précisément de toute déclaration les revenus en question lorsque le précompte mobilier a été retenu selon les règles normales¹⁷.

Si l'administration a connaissance des revenus de droits d'auteur et de droits voisins perçus, par le biais des listes déposées par les redevables du précompte mobilier, pourra-t-elle procéder à une rectification de la situation du contribuable ?

Ce problème ne concernera en tout cas pas la partie des revenus de droits d'auteurs et de droits voisins devant être qualifiés de revenus professionnels : ceux-ci devront, en tout état de cause, être déclarés.

13.- On peut également se demander si le législateur fiscal a bien mesuré l'impact, sur le plan social, des mesures qu'il instaurait. Certains auteurs, dont l'essentiel de l'activité

¹⁴ L'initiateur de la proposition de loi, Philippe Monfils, estimait que les cachets perçus par les artistes-interprètes doivent être exclus du champ d'application de la loi nouvelle (Doc. Parl., sess. 2007-2008, 4-119/3, p. 2). Cependant le texte de la loi semble manifestement les y inclure, sous réserve de la possible nécessité de distinguer ce qui, dans le cachet, rémunère la prestation de ce qui rémunère la représentation (communication au public) de cette prestation ; *cfr* également, relativement à ces questions, Doc. Parl., sess. 2007-2008, 4-119/5, p. 29.

¹⁵ *Cfr* Doc. Parl., Chambre 2007-2008, n° 52-1188/003, p.p. 3 et 5.

¹⁶ art. 22, §3, C.I.R./92.

¹⁷ art. 313 C.I.R./92.

professionnelle consiste à publier, pourraient voir le montant de leurs cotisations de sécurité sociale diminuer fortement...

Gageons que cette nouvelle législation, réjouissante quant à son objet et au but qu'elle poursuit, sera source de nombreux débats quant à ses modalités d'application, voire également quant à ses conséquences sur le plan budgétaire.

On ne peut d'ailleurs exclure que le législateur, se rendant compte de l'ampleur de la mesure, décide de revoir sa copie prochainement.

Marc Bourgeois
Chargé de cours à l'Université de Liège
Consultant

Bernard Vanbrabant
Doctorant à l'Université de Liège
Avocat

Et

Adeline Römer
Assistante à l'Université de Liège
Avocate

* * *

Annexe : copie de 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

Articles :

- E. MASSET, La fiscalité des droits d'auteur passe au régime light, www.fiscalnet.be
- E. MASSET, Nouvelle fiscalité des droits d'auteurs : que faire en attendant les arrêtés d'application ?, www.fiscalnet.be
- X., Droits d'auteur partiellement soumis au Pr.M. libératoire, *Fisc.*, 2008, liv. 1117, p. 1
- J. VAN DYCK, Droits d'auteurs : le régime nouveau est-il « parfaitement applicable » ?, *Fisc.*, 2008, liv. 1123, p. 1
- L. HADJISTRATIS, Le nouveau régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins, *Act. Fisc.*, 2008, liv. 26, p.1