

SOMMAIRE

- p. 1/ Dispositions fiscales dans la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 et dans les quatre lois du 3 août 2016
- p. 5/ Les revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et des droits voisins : comment opérer la ventilation entre revenus professionnels et revenus mobiliers ?

Dispositions fiscales dans la loi-programme du 1^{er} juillet 2016 et dans les quatre lois du 3 août 2016

Comme le veut la tradition annuelle, plusieurs lois contenant des dispositions fiscales ont été approuvées cet été, à savoir la loi-programme (I) du 1^{er} juillet 2016 et quatre lois du 3 août 2016. Nous aborderons dans le présent article les dispositions de ces différentes lois qui présentent un intérêt pour la pratique comptable moyenne.

Régime fiscal distinct pour les revenus issus de services prestés dans l'économie collaborative

Nouvelle catégorie de revenus divers

La loi-programme (I) du 1^{er} juillet 2016¹ attire surtout l'attention par le régime fiscal distinct qu'elle instaure pour les revenus de l'économie collaborative. L'économie collaborative est un système dans lequel la production, la distribution, le commerce et la consommation de biens et de services sont partagés, normalement via l'utilisation d'Internet, où la plate-forme est organisée pour réunir les participants. Des exemples de ces plates-formes sont, entre autres, Uber, Airbnb, BlablaCar, Peerby, repaircafé, ...

Les revenus issus de services prestés dans l'économie collaborative sont désormais considérés comme des revenus divers (art. 90, 1^o bis, CIR 1992), du moins s'ils remplissent certaines conditions et s'ils n'excèdent pas un certain montant.

Les revenus de l'économie collaborative pris en considération sont définis comme suit :

- il s'agit des bénéfices ou profits ;

- qui résultent de services autres que les services qui génèrent des revenus mobiliers ou immobiliers ou des revenus divers visés à l'article 90, 5^o, CIR 1992 (= revenus recueillis à l'occasion de la sous-location ou de la cession de bail d'immeubles ou de la concession du droit d'utiliser un emplacement pour y apposer des affiches ou d'autres supports publicitaires) ;
- rendus par le contribuable lui-même en dehors de l'exercice d'une activité professionnelle ;
- uniquement à des personnes physiques qui n'agissent pas non plus dans le cadre de leur activité professionnelle ;
- uniquement dans le cadre de conventions qui ont été conclues par l'intermédiaire d'une plate-forme électronique agréée ou d'une plate-forme électronique organisée par une autorité publique ;
- et à condition que les indemnités afférentes aux services soient uniquement payées ou attribuées au prestataire des services par la plate-forme visée ou par l'intermédiaire de cette plate-forme².

Le régime fiscal distinct ne s'applique donc pas aux revenus

- qui sont acquis par une société ;
- qui résultent de la livraison de biens, p. ex. la vente d'articles de seconde main sur eBay, Kapaza... ;
- qui résultent de la simple location de biens mobiliers ou immobiliers ;
- qui résultent de services prestés à des entreprises, tant des entreprises unipersonnelles que des sociétés.

Si un prestataire de services demande une indemnité globale, à la fois pour des services qui sont considérés comme des ser-

² Au moment de la rédaction de ce texte (fin août 2016), les pouvoirs publics n'avaient pas encore agréé ni organisé de plates-formes électroniques. En d'autres termes, les dispositions qui sont entrées en vigueur le 1^{er} juillet 2016 (voir ci-après) sont pour l'instant lettre morte.

¹ M.B. 4 juillet 2016.

vices de l'économie collaborative et pour des revenus issus de la location de biens mobiliers ou immobiliers (des revenus AirBnB, p. ex.), et que la convention ne stipule pas de prix distinct pour les services de l'économie collaborative, 20 % de l'indemnité seront réputés concerner les services de l'économie collaborative (art. 90, 1° bis, alinéa trois, CIR 1992).

Notons que l'exclusion des revenus qui résultent de l'exercice d'une activité professionnelle, vise non seulement les revenus de services qu'un indépendant preste professionnellement, mais aussi les revenus de l'activité d'une société dont le contribuable est dirigeant d'entreprise. Il suffit en outre que les services soient «étroitement liés» à l'activité professionnelle de l'indépendant ou d'une société dont il est dirigeant pour être exclus du régime fiscal distinct³.

Montant plafond

Le régime fiscal distinct ne s'applique, en principe, que si le montant brut des revenus pris en considération est inférieur tant pour la période imposable que pour la période imposable précédente au montant, non indexé, de 3 255 € (art. 37bis, nouveau § 2, CIR 1992). Étant donné que la loi ne s'applique qu'aux revenus qui sont payés ou attribués à partir du 1^{er} juillet 2016, le montant plafond est diminué de moitié pour 2016. Le montant non indexé pour l'année de revenus 2016 s'élève donc à 1 627,50 € et après indexation, à 2 500 €. ⁴ Après indexation pour l'année de revenus 2016, ce montant est de 5 000 €. Si le montant brut des revenus excède ce plafond, les revenus sont alors considérés comme des revenus professionnels, sauf preuve contraire du contribuable. Ou en d'autres termes: non seulement les revenus supérieurs au plafond sont alors exclus du régime fiscal distinct, mais la qualification en revenus professionnels (sauf preuve contraire) s'applique aussi aux revenus qui sont en deçà de ce plafond.

Revenus imposables

Le montant imposable des revenus de l'économie collaborative se compose du montant brut diminué de 50 % de frais forfaitaires (art. 97/1, alinéa premier, CIR 1992). Le montant brut comprend le montant qui a été effectivement payé ou attribué par la plate-forme ou par son intermédiaire, majoré de toutes les sommes qui ont été retenues par la plate-forme ou par son intermédiaire (art. 97/1, alinéa deux, CIR 1992). Il n'est pas possible de déduire plus de 50 % de frais des revenus bruts, même s'il peut être prouvé que les frais réels engagés en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus ont été plus élevés.

Exemples :

Au cours du deuxième semestre de 2016, Madame Michel reçoit d'une plate-forme électronique agréée 2 400 € de revenus. La plate-forme a retenu une commission de 150 €. Les revenus

ne sont pas pris en considération dans le cadre du régime fiscal distinct. Le montant brut des revenus est en effet de 2 550 €, il est donc supérieur au plafond (2 500 €) fixé pour 2016.

Au cours du deuxième semestre de 2016, Monsieur Dupont reçoit d'une plate-forme électronique agréée 1 800 € de revenus. La plate-forme a retenu une commission de 80 €. Le montant brut des revenus est de 1 880 € et les revenus entrent donc en considération pour le régime fiscal distinct. Le montant imposable est de 940 €, soit 50 % du montant brut.

Taux d'imposition

Les revenus sont imposés à un taux distinct de 20 %⁵ (art. 171, 3°bis, premier tiret, CIR 1992). L'impôt est ensuite majoré des centimes additionnels communaux⁶.

TVA, statut social et BCE

En principe, les services de l'économie collaborative sont soumis à la TVA. Le prestataire des services peut toutefois par définition recourir au régime de franchise pour les petites entreprises, c'est-à-dire (depuis le 1^{er} janvier 2016) les entreprises ayant un chiffre d'affaires de moins de 25 000 €⁷. Ces petites entreprises doivent en principe s'identifier à des fins de TVA, donc demander un numéro de TVA. Cette obligation est à présent abrogée pour les petites entreprises qui prestent exclusivement des services de l'économie collaborative en Belgique et dont le chiffre d'affaires constitué des indemnités reçues, y compris toutes les sommes qui ont été retenues par la plate-forme ou par l'intermédiaire de la plate-forme⁸, n'excède pas par année calendrier le montant non indexé de 3 225 € et après indexation pour 2016, le montant de 5 000 € (art. 50, nouveau § 4, C. TVA). De plus, l'exclusion du régime des petites entreprises pour les assujettis qui effectuent de manière habituelle un travail immobilier ou des opérations y assimilées⁹, n'est pas d'application lorsque le travail immobilier ou les opérations y assimilées sont fiscalement qualifiées de services de l'économie collaborative.

Les personnes qui exercent, en Belgique, une activité produisant des revenus pris en considération pour le régime fiscal distinct ne doivent pas s'affilier à une caisse d'assurances sociales et ne paient donc pas de cotisations sociales sur les revenus de l'économie collaborative, dans la mesure bien sûr où ces revenus n'excèdent pas le plafond (nouvel art. 5ter de l'AR n° 38 organisant le statut social des travailleurs indépendants). Ces personnes ne doivent pas non plus s'inscrire à la Banque-Carrefour des Entreprises (BCE).

3 Voir SPF Finances, FAQ Économie collaborative, publiée sur fisconet.be, question 11.

4 Art. 39, alinéa 2 de la loi-programme (I) du 1^{er} juillet 2016.

5 Sauf si la globalisation est plus avantageuse.

6 En effet, l'art. 466 CIR 1992 ne prévoit pas d'exception pour la partie de l'impôt qui concerne les revenus de l'économie collaborative.

7 Art. 56bis, § 1^{er}, C. TVA.

8 Le chiffre d'affaires qui est comparé au montant plafond est donc défini de la même manière que les revenus bruts en matière d'impôts.

9 Art. 56bis, § 2, alinéa premier, 1^{er}, C. TVA.

Entrée en vigueur

Tant en matière d'impôt sur les revenus qu'en matière de TVA et de statut social, le régime est d'application sur les revenus qui sont payés ou attribués à partir du 1^{er} juillet 2016¹⁰.

Quelques petites mesures en matière d'impôt sur les revenus

Crédit d'impôt pour bas revenus d'activité

Les indépendants et dirigeants d'entreprises à bas revenus d'activité¹¹ ont en principe droit à un crédit d'impôt¹². Jusqu'à présent, les contribuables dont les revenus imposables étaient déterminés selon des bases forfaitaires, étaient exclus de ce crédit d'impôt. Une adaptation est faite et l'exclusion ne s'applique plus désormais qu'aux indépendants qui sont imposés sur des minima forfaitaires parce qu'ils n'introduisent pas leur déclaration ou qu'ils l'introduisent en retard¹³ (art. 289ter, § 1, alinéa trois modifié, CIR 1992)¹⁴.

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2017¹⁵.

Somme exemptée d'impôts pour les enfants dans le cadre de la coparentalité

Pour les contribuables qui ne font plus partie du même ménage et exercent conjointement l'autorité parentale sur un ou plusieurs enfants à charge dont l'hébergement est réparti de manière égalitaire entre les deux contribuables, les suppléments à la somme exemptée d'impôts pour les enfants à charge sont répartis sur les deux parents. Ce régime en matière de coparentalité ne s'appliquait cependant pas aux enfants majeurs ou émancipés puisqu'ils n'étaient plus soumis à l'autorité parentale.

Pour y remédier, la loi est à présent modifiée¹⁶. Désormais, le critère n'est plus l'autorité parentale, mais le fait que les parents ont une obligation d'entretien telle que définie à l'article 203, § 1^{er} du C. civ. (art. 132bis, alinéas premier et quatrième modifiés, CIR 1992).

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2017¹⁷

10 Art. 39, alinéa premier, art. 43 et art. 23 de la loi-programme (I) du 1^{er} juillet 2016.

11 Pour l'année de revenus 2016, il s'agit de revenus d'activité de plus de 5 010 € et de maximum 21 710 €.

12 De maximum 680 € pour l'année de revenus 2016.

13 Art. 342, § 3, CIR 1992.

14 Loi du 3 août 2016 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne le crédit d'impôt pour bas revenus d'activité (*M.B.* 11 août 2016).

15 Art. 3 de la loi du 3 août 2016 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne le crédit d'impôt pour bas revenus d'activité (*M.B.* 11 août 2016).

16 Loi du 3 août 2016 relative à la quotité exemptée d'impôts pour les enfants dans le cadre de la coparentalité (*M.B.* août 2016, 2^{ème} éd.).

17 Art. 3 de la loi du 3 août 2016 relative à la quotité exemptée d'impôts pour les enfants dans le cadre de la coparentalité (*M.B.* 11 août 2016, 2^{ème} éd.).

Abrogation de la déduction des revenus de brevets

La déduction instaurée en 2007 pour les revenus de brevets des sociétés n'est pas conforme aux conditions mentionnées dans le « plan d'action BEPS »¹⁸, un plan d'action de l'OCDE. Elle est dès lors abrogée (suppression art. 205¹ à 205⁴, CIR 1992¹⁹).

Un régime transitoire a toutefois été élaboré. Ce régime reste d'application sur les revenus de brevets reçus jusqu'au 30 juin 2021 inclus pour lesquels les demandes ont été introduites avant le 1^{er} juillet 2016 ou, dans le cas de brevets ou de droits de licence acquis, qui sont reçus avant le 1^{er} juillet 2016 (art. 543, alinéa premier, CIR 1992).

Pour éviter que des brevets ne soient transférés entre des sociétés liées en vue d'un recours abusif à la disposition transitoire, le régime transitoire n'est pas applicable aux brevets directement ou indirectement obtenus à partir du 1^{er} janvier 2016 qui ne sont pas pris en considération pour la déduction des revenus de brevets ou pour un régime analogue de droit étranger dans le chef de la société transférante (art. 543, alinéa deux, CIR 1992).

Entrée en vigueur : 1^{er} juillet 2016²⁰.

Pr.M. réduit pour les dividendes « Tate & Lyle »

Une loi du 18 décembre 2015 instaure un précompte mobilier réduit pour certains dividendes octroyés à une société qui détient une participation de moins de 10 % mais de plus de 2 500 000 €. Sous certaines conditions, le taux du Pr.M. s'élève alors seulement à 1,6995 %²¹. Ces conditions sont à présent renforcées, tant en ce qui concerne la société qui les distribue et la société bénéficiaire que l'attestation que le débiteur des dividendes doit délivrer (art. 269/1 modifié CIR 1992)²².

Entrée en vigueur : le jour de la publication de la loi modifiée au *Moniteur belge*²³, donc le 11 Août 2016.

Introduction d'une réclamation écrite

Une réclamation écrite doit être introduite auprès du conseiller général²⁴ de l'Administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus dans le ressort duquel l'imposition, l'accroissement et l'amende ont été établis. Toutefois, si

18 « Base erosion and profit shifting », voir <http://www.oecd.org/tax/beps/>

19 Art. 4-8 de la loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes, *M.B.* 11 août 2016, 2^e éd.

20 Art. 11 de la loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes (*M.B.* 11 août 2016, 2^{ème} éd.).

21 Le législateur tient ainsi compte de l'arrêt Tate & Lyle rendu par la Cour de justice le 12 juillet 2012.

22 Art. 2 de la loi du 3 août 2016 de la loi du 3 août portant des dispositions fiscales urgentes (*M.B.* 11 août 2016, 2^{ème} éd.).

23 Art. 3 de la loi du 3 août 2016 portant des dispositions fiscales urgentes (*M.B.* 11 août 2016, 2^{ème} éd.).

24 Le nouveau nom pour l'ancien « directeur régional ».

la réclamation est adressée à un autre conseiller général de cette Administration, elle reste valablement introduite.

Désormais, cette disposition s'applique également à une réclamation qui n'a pas été adressée au conseiller général territorialement compétent de l'Administration en charge de l'établissement des impôts sur les revenus, mais à un autre fonctionnaire de cette Administration (p. ex. le contrôleur qui a établi l'imposition ou son chef de service) ou à un fonctionnaire de l'Administration en charge de la perception et du recouvrement des impôts sur les revenus (p. ex. un fonctionnaire du bureau de recettes). La réclamation est alors valablement introduite à partir de la date de réception par ce fonctionnaire qui doit la transmettre immédiatement au conseiller général compétent (art. 366, alinéas deux et trois modifiés, CIR 1992)²⁵.

Entrée en vigueur : 10 jours après la publication de la loi modifiée²⁶ au Moniteur belge, donc le 21 Août 2016.

Pourcentage de majoration versements anticipés

Les indépendants, dirigeants d'entreprises et sociétés qui ne font pas de versements anticipés, sont sanctionnés par une majoration d'impôt. La majoration correspond à un taux d'intérêt de base multiplié par 2,25. Ce taux d'intérêt de base est fixé par la BCE. Comme il est très faible depuis plusieurs années, le pourcentage de majoration est très faible aussi. Pour les exercices d'imposition 2016 et 2017, il n'était que de 1,125 %.

Désormais, le taux d'intérêt de base ne pourra jamais être inférieur à 1 % et par conséquent, le pourcentage de majoration ne pourra jamais être inférieur à 2,25 % (art. 161-163 modifiés, CIR 1992)²⁷.

Entrée en vigueur : exercice d'imposition 2018²⁸.

Mesures en matière de TVA

Deux petites modifications

Hormis l'adaptation concernant les services de l'économie collaborative, la loi-programme (I) du 1^{er} juillet 2016 contient deux petites modifications en matière de TVA :

- les jeux de hasard ou d'argent en ligne autres que les loteries ne sont plus exemptés de TVA (art. 1, nouveau § 14, art.

18, § 1^{er}, alinéa deux, 16^o modifié et art. 44, § 3, 13^o modifié du C. TVA);

- les assujettis qui bénéficient du régime des petites entreprises ne sont plus tenus d'introduire un listing des clients s'il s'agit d'un listing néant (art. 53quinquies, nouvel alinéa trois, C. TVA).

Entrée en vigueur

Ces deux modifications sont entrées en vigueur le 1^{er} juillet 2016²⁹. Toutefois, le ministre a décidé de reporter l'entrée en vigueur de la modification en matière de jeux de hasard ou d'argent en ligne au 1^{er} août 2016, pour permettre au secteur de s'y préparer³⁰.

Mesures en matière d'établissement et de recouvrement des impôts et des prix de transfert

La loi-programme (I) du 1^{er} juillet 2016 contient un certain nombre de dispositions concernant l'établissement et le recouvrement des impôts qui s'inscrivent essentiellement dans la lutte contre la fraude fiscale et l'évasion fiscale. La pertinence de ces mesures pour la pratique comptable quotidienne étant très faible, nous nous limiterons à en donner un bref aperçu :

- des règles plus strictes sont introduites pour les transactions financières dans lesquelles sont impliqués des paradis fiscaux : l'obligation de déclarer les paiements effectués à des paradis fiscaux par des sociétés nationales et des établissements belges de sociétés étrangères est notamment élargie;
- une amende de 6 250 € est infligée par année par « construction juridique » non mentionnée;
- les très grandes entreprises³¹ se voient imposer de nouvelles obligations de rapports en matière de prix de transfert;
- la force suspensive des délais de pourvoi en cassation est étendue à l'opposition et à l'appel et aux délais d'opposition et d'appel;
- une saisie-arrêt simplifiée est introduite pour le recouvrement de la TVA et le recouvrement non fiscal;
- les fonctionnaires des douanes, de la TVA, de l'Administration générale de la Documentation patrimoniale (droits d'enregistrement et de succession) et les receveurs compétents pour le recouvrement des peines pénales ont désormais accès au Point de contact central de la Banque nationale de Belgique (PCC) sur demande spécifique et motivée et compte tenu de la législation relative au respect de la vie privée;

25 Loi du 3 août 2016 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'introduction d'une réclamation écrite (*M.B.* 11 août 2016, 2^{ème} éd.).

26 Loi du 3 août 2016 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 en ce qui concerne l'introduction d'une réclamation écrite (*M.B.* 11 août 2016, 2^{ème} éd.).

27 Art. 21-23 de la loi-programme (II) du 3 août 2016 (*M.B.* 16 août 2016).

28 Art. 24 de la loi-programme (II) du 3 août 2016 (*M.B.* 16 août 2016).

29 Art. 34 et 43 de la loi-programme (I) du 1^{er} juillet 2016, *M.B.* 11 août 2016, éd. 2.

30 Avis publié le 1^{er} juillet 2016 sur le site internet du SPF Finances.

31 Entreprises ayant un chiffre d'affaires annuel de plus de 50 millions d'euros ou un total bilantaire de plus de 1 milliard d'euros ou un effectif moyen annuel de 100 équivalents temps plein.

- l'administration de la TVA a le droit d'accéder aux factures, copies de factures, livres et autres documents ou leurs copies qui sont en possession de l'assujéti à la TVA et qui se trouvent « in the cloud », c'est-à-dire sur des serveurs externes à l'étranger ;

- les fondements juridiques pour l'application du délai de prescription prolongé en matière de TVA en cas de réception d'informations de l'étranger sont étendus.

Felix VANDEN HEEDE
Juriste fiscaliste

Les revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et des droits voisins : comment opérer la ventilation entre revenus professionnels et revenus mobiliers ?

1. Introduction

1. Dans une édition précédente¹, nous avons brièvement exposé le régime fiscal, sous l'angle des impôts directs, des revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur.

Les revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur qui n'atteignent pas le seuil de 37.500,00 EUR (à indexer)² bénéficient d'une présomption. Ces revenus sont considérés comme des revenus mobiliers. Il s'agit d'une présomption irréfragable. En effet, l'article 37, alinéa 5 du CIR/92 prévoit qu'une requalification en revenus professionnels ne pourra pas s'opérer en dessous du seuil de 37.500,00 EUR.

Le SDA fait une distinction selon que la rétribution versée à l'auteur est la contrepartie de la réalisation de l'œuvre à savoir, la rédaction d'un article, la prise d'une photo, le fait de donner une conférence, ou la contrepartie de la cession ou de la concession du droit d'auteur relatif à l'œuvre réalisée. Cette ventilation doit permettre de déterminer la quotité de la rétribution à laquelle le régime fiscal des droits d'auteur sera applicable. A défaut d'une telle ventilation, voire en l'absence de convention, le SDA considère que la cession ou la concession de droits d'auteur est réalisée à titre gratuit et que partant, la rétribution perçue par l'auteur constitue un revenu professionnel.

D'où l'importance d'établir une convention prévoyant cette ventilation. Mais comment déterminer cette ventilation ? Telle est la question qui fait actuellement débat et à laquelle nous allons tenter de donner quelques pistes de réponse à travers l'examen de la circulaire relative au régime fiscal des droits d'auteur du 4 septembre 2014³, et de décisions rendues par le Service des Décisions Anticipées (*en abrégé*, « *le SDA* »).

2. La Circulaire relative au régime fiscal des droits d'auteur

2. Le régime fiscal des droits d'auteur a fait l'objet d'une circulaire du 4 septembre 2014. La Circulaire rappelle les grandes lignes du régime fiscal, lequel précise la Circulaire, « *n'a pas pour vocation de convertir en droits d'auteur des revenus qui constituaient jusqu'alors de véritables revenus professionnels* ».

Pour apprécier si la rétribution perçue par l'auteur constitue totalement ou partiellement la contrepartie de la cession de droits d'auteur sur l'œuvre, la Circulaire a égard aux éléments suivant : la convention, les statuts, les factures, les bons de commande, rappelant qu'il faut distinguer :

- d'une part, la rétribution de la prestation de l'auteur ou de l'artiste, c'est-à-dire les revenus obtenus en contrepartie de l'exercice de son activité, lesquels constituent des revenus professionnels ;
- d'autre part, la rétribution résultant de la cession ou de la concession à un tiers de droits d'auteur, droits voisins ou de licences légales et obligatoires afférents à une œuvre littéraire et artistique, lesquels constituent de manière irréfragable des revenus mobiliers jusqu'au montant de 37.500,00 EUR (à indexer).

Pour 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, la Circulaire opère les distinctions suivantes :

- 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

1 Cf. Pacioli n°387 du 9-22 juin 2014.

2 57.590,00 EUR en ce qui concerne l'exercice d'imposition 2017.

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

- 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 du régime fiscal des droits d'auteur.

3. A l'occasion d'une question parlementaire, le ministre des Finances a confirmé le contenu de la circulaire sous réserve a-t-il précisé que le contrat « *corresponde à la réalité* »⁴. Il faut donc vérifier, *in concreto*, s'il s'agit effectivement de revenus résultant de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins.

La position du ministre des Finances n'est pas accueillie par tous au sein même de l'administration fiscale.

3. Jurisprudence du SDA

4. Le SDA a été saisi de nombreuses demandes dans cette matière au cours des deux dernières années. Le raisonnement du SDA se fait en trois temps.

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

C'est à ce stade de la réflexion que la question de la ventilation se pose. C'est cet aspect particulier des décisions du SDA que nous allons examiner.

De manière générale, le SDA apprécie chaque cas en prenant en considération, d'une part la convention⁵ existant entre l'auteur et le bénéficiaire de la prestation artistique, et d'autre part, les éléments de fait propres à chaque cas d'espèce (notamment, le(s) domaine(s) d'activité de l'auteur concerné ainsi que sa (ses) spécialité(s); l'organisation de son travail, ses relations avec l'éventuel débiteur des droits d'auteur; le mode de rémunération appliqué et les critères retenus pour fixer celle-ci; et le remboursement éventuel des frais supportés par l'auteur).

5. Dans les lignes qui suivent, nous avons tenté de faire un condensé, par secteur d'activité, des dernières décisions du SDA dans lesquels plusieurs méthodes ont été validées:

a) Les chargés de cours, conférenciers et professeurs

Le SDA a eu l'occasion de se pencher sur la situation des chargés de cours, conférenciers et autres orateurs. Dans une première décision rendue le 24 avril 2012, le SDA a accepté que 50 % de la contrepartie financière perçue par le conférencier soit traitée fiscalement comme un revenu de droit d'auteur⁶, à condition que l'orateur remette à l'organisateur et aux participants un support écrit⁷ (présentation, syllabus etc.) qu'il qualifie de « *substantiel* ».

Si la présentation de l'orateur est enregistrée et vendue, le SDA admet que la rétribution allouée à l'orateur sur les ventes puisse constituer intégralement des revenus de droits d'auteur. Le SDA s'est déjà prononcé dans ce sens en ce qui concerne un photographe freelance cédant ses droits d'auteur sur des photos qu'il avait en « stock ».⁸

Dans une seconde décision, le SDA a examiné cette question dans le chef des gérants d'une SPRL qui réalisent des œuvres audiovisuelles et littéraires, lesquelles sont exploitées par la SPRL. Dans son appréciation, le SDA a égard aux liens qui existent entre les gérants et la SPRL. En l'espèce, la SPRL est active dans l'organisation de conférences et de formations, ainsi que dans des activités de conseils en communication. Dans ce cadre, les gérants sont amenés à créer des œuvres audiovisuelles et littéraires (diaporamas, templates, exposés en ligne, des fascicules, etc.), lesquelles sont exploitées par la SPRL. Le SDA a accepté que la SPRL verse à chaque gérant, en contrepartie de la cession des droits d'auteur, une rétribution de 7,5 % du chiffre d'affaires (HTVA)⁹.

b) Les journalistes professionnels

Dans une décision du 27 mai 2014, le SDA a examiné la situation des journalistes professionnels. Le SDA accepte que la rétribution de la cession des droits d'auteur aillent jusqu'à 25% de l'enveloppe financière totale brute attribuée au journaliste.¹⁰

Lorsqu'il résulte des faits que la rétribution rémunère essentiellement la cession des droits d'auteur, le SDA accepte que l'intégralité de cette dernière soit considérée comme un revenu de droits d'auteur. Il s'est prononcé dans ce sens dans le cas de journalistes qui percevaient une rétribution pour avoir cédé à une ASBL les droits patrimoniaux sur des articles inutilisés. En l'espèce, l'ASBL avait pour ambition de créer un blog destiné

4 Cf. Compte-rendu intégral, 2014-2015, 54 COM 021 du 19 novembre 2014, p.16.

5 A cet égard, le Tribunal de première instance de Namur a un avis divergent quant à l'exigence de disposer d'une convention écrite. Selon le Tribunal, en imposant une convention écrite, l'administration ajoute une condition à la loi. Cf. Civ., Namur, 22 octobre 2014, *Fisco-logue*, n°1405, p.3.

6 Cf. Décision anticipée n°2012.102 du 24 avril 2012. Dans le même sens, voy. Décision anticipée n°2014.252 du 24 juin 2014.

7 Le support écrit doit s'analyser en une œuvre originale qui est de nature à bénéficier de la protection des droits d'auteur.

8 Cf. Décision anticipée n°911.413 du 1^{er} décembre 2009.

9 Cf. Décision anticipée n°2016.105 du 17 mai 2016.

10 Cf. Décision anticipée n° 2014.161 du 27 mai 2014.

à mettre en contact des auteurs et un client final ou intermédiaire utilisant ces œuvres comme par exemple une entreprise de presse, divers médias ou des organisateurs d'événements.

Le SDA émet toutefois comme condition que les articles soient mis librement et spontanément sur le site internet de l'ASBL, en l'absence de toute commande spécifique émanant de l'ASBL¹¹.

c) Photographies

Dans une décision ayant trait à un photographe, le SDA a admis que la rémunération puisse être considérée intégralement comme un revenu de la cession ou de la concession des droits d'auteur « *lorsque des photos ou reportages existants sont transmis au client au départ des archives de l'auteur* »¹².

d) Logiciels/programmes informatiques

Le SDA a rendu quelques décisions en ce qui concerne les droits d'auteur sur des logiciels et des programmes informatiques.

Le SDA accepte que la partie de la rémunération versée aux concepteurs d'un logiciel informatique soit traitée en revenus mobiliers selon un pourcentage oscillant entre 8 et 14 % en fonction des tâches dévolues à chacun et du degré de créativité nécessaire par la mission de chacun dans le cadre de la conception du logiciel¹³.

Une seconde décision concerne l'équipe créative (salariés et indépendants) d'une société active dans le développement de projets digitaux innovants et performants qui crée des logiciels sur mesure et des applications web et mobiles. La société souhaite modifier les contrats existant afin de fixer la répartition entre la rémunération de la prestation (création du logiciel) et la rémunération de la cession des droits d'auteur. Dans sa proposition, qui est acceptée par le SDA, la société fixe une clé de répartition différenciée (pourcentage allant de 10 à 25 %) selon la fonction de chacun¹⁴.

La décision suivante s'articule autour de faits quelque peu différents. Il était question d'un dirigeant d'entreprise qui avait mis en place un programme informatique en vue d'en céder les droits patrimoniaux à une société tierce moyennant une rémunération égale à 7,5 % du chiffre d'affaires (HTVA) lié à l'exploitation du dit programme. Le SDA accepte le dit pourcentage à condition que la rémunération que le dirigeant d'entreprise retire de sa propre société ne diminue pas¹⁵.

Dans un cas où le logiciel informatique avait été créé par trois associés d'une société, le SDA a admis que la société rémunère la cession des droits d'auteur dans le chef de chaque associé à concurrence d'une rétribution égale à 5 % du chiffre d'affaires réalisé au moyen de l'exploitation du dit logiciel. Dans sa décision, le SDA veille à ce que la rétribution fixée soit conforme au marché eu égard aux liens existant entre les bénéficiaires et le débiteur des revenus. La rétribution, précise le SDA, doit correspondre à une rétribution qu'auraient pu convenir des acteurs économiques indépendants¹⁶.

e) Outils de marketing, publicité et communication d'entreprise

Le SDA admet que des travailleurs affectés à la création d'outils de marketing participent à la création d'une œuvre. Partant, selon le degré de créativité attaché à la tâche de chacun, le SDA admet qu'une partie de la rémunération brute (1 à 15 %) constitue des revenus de droits d'auteur¹⁷.

Dans le cas d'un dirigeant d'entreprise d'une société active dans la publicité et le marketing, le SDA a accepté que le dirigeant d'entreprise se voit attribuer un revenu pour le travail créatif réalisé au profit de sa société. L'accord du SDA nécessite le respect des limites suivantes :

- La facture adressée par la société à ses clients doit distinguer la rémunération pour la mission exécutée, de la rétribution visant la cession des droits d'auteur. A cet égard, la quotité que peut représenter la cession des droits d'auteur ne peut dépasser 25 % du montant total facturé. Si on prend l'exemple d'une facture de 1.000,00 EUR, la part que représentent les droits d'auteur ne peut pas excéder 250,00 EUR.
- 50 % du chiffre d'affaires de la société provenant de la cession des droits d'auteur doit être conservée par la société, les 50 % restant pouvant être attribués au dirigeant. Dans notre exemple, les droits d'auteur à verser au dirigeant ne peuvent pas dépasser 125,00 EUR.
- En tout état de cause, précise le SDA, les revenus de droits d'auteur versés au dirigeant d'entreprise ne peuvent pas dépasser 25 % de la rémunération globale du dirigeant d'entreprise¹⁸. Dans notre exemple, si le dirigeant perçoit des droits d'auteur à concurrence de 125,00 EUR, ses revenus de dirigeant d'entreprise doivent être de minimum de 375,00 EUR.

On retrouve cette méthode de calcul dans plusieurs autres décisions¹⁹.

11 Cf. Décision anticipée n°2013.441 du 26 novembre 2013.

12 Cf. Décision anticipée n°900.413 du 1er décembre 2009.

13 Cf. Décision anticipée n° 2014.001 du 15 avril 2014.

14 Cf. Décision anticipée n°2015.669 du 26 avril 2016. Dans le même sens, le SDA a accepté un pourcentage oscillant entre 7,5 et 22,5%. Voy. Décision anticipée n°2016.055 du 15 mars 2016; Décision anticipée n°2015.348 du 1^{er} mars 2016. En l'espèce, la fourchette acceptée oscille entre 5 et 22,5%.

15 Cf. Décision anticipée n° 2014.097 du 15 avril 2014. Dans le même sens voy. Décision anticipée n° 2013.010 du 17 septembre 2013. En l'espèce, le SDA accepte un pourcentage de 5% du chiffre d'affaires.

16 Cf. Décision anticipée n°2013.230 du 10 septembre 2013. Dans le même sens, voy. Décision anticipée n°2015.374 du 25 août 2015. La problématique est identique à la seule différence qu'en l'espèce, le programme est créé par des personnes physiques qui constituent par la suite une société en vue de l'exploitation du programme.

17 Cf. Décision anticipée n° 2014.001 du 15 avril 2014.

18 Cf. Décision anticipée n°2014.349 du 7 octobre 2014. Voy. également Décision anticipée n°2014.327 du 29 juillet 2014.

19 Cf. Décision anticipée n°2015.715 du 23 février 2016. Dans le même sens, voy. Décision anticipée n°2015.573 du 10 janvier 2016; Décision anticipée n°2015.626 du 19 janvier 2016; Décision anticipée n°2016.194 du 17 mai 2016.

f) Rédaction d'articles

Le SDA a accepté qu'un gérant perçoive une indemnité équivalente à 10 % du chiffre d'affaires net réalisé avec des articles qu'il a rédigés et dont il a cédés les droits patrimoniaux à sa société, laquelle exploite les articles via son site internet²⁰. Comme il en a pris l'habitude, le SDA rappelle que la rémunération du gérant ne peut pas être réduite.

g) Post-production et prise de vue

Dans cette décision²¹, il est question d'un dirigeant d'entreprise qui réalise, à la demande de sa société des travaux de montage, des activités de régie post-production, des prises de vue et des travaux de régie.

En l'espèce, le SDA va admettre que la part rémunérant la cession des droits d'auteur soit équivalente à :

- 25% en ce qui concerne la régie 'post-production', la 'prise de vue' et/ou la 'régie';
- 100% en ce qui concerne la reproduction du travail audiovisuel sur support matériel (moyennant déduction des coûts réels pour le support et pour l'expédition de celui-ci).

Le SDA impose toutefois une limite en ce que les droits d'auteur ne peuvent pas excéder 50 % des droits d'auteurs que la société reçoit elle-même trimestriellement de ses clients.

A nouveau, on retrouve une limite souvent imposée par le SDA dans pareille situation, à savoir que la rémunération du dirigeant d'entreprise ne peut pas diminuer.

h) Musicien, chanteur

Le SDA s'est penché sur la situation d'un couple dont Madame est soliste (Soprane) et Monsieur, musicien et arrangeur-compositeur. Ils exercent leur activité par l'intermédiaire d'une SPRL. A ce titre, Madame participe à des représentations d'opéras en Belgique et à l'étranger. Dans le cadre de sa prestation, elle est amenée à interpréter des œuvres²². Il en est de même de Monsieur.

Le SDA va autoriser que Madame perçoive des droits d'auteurs :

- à concurrence de 25 % de la rétribution globale pour les prestations qu'elle réalise directement en faveur de tiers ;

²⁰ Cf. Décision anticipée n° 2013.252 du 15 avril 2014.

²¹ Cf. Décision anticipée n° 2012.472 du 15 avril 2014.

²² Cf. Décision anticipée n°2015.645 du 26 avril 2016.

- à concurrence de 12,5 % du chiffre d'affaires (HTVA) de la société lorsque la prestation de Madame est réalisée par l'intermédiaire de la société facturée par cette dernière.

En ce qui concerne Monsieur, le SDA accepte que la contrepartie relative à la cession des droits d'auteur soit fixée à :

- 70 % de la rétribution globale lorsque Monsieur preste directement en faveur d'un tiers ;
- 35% du chiffre d'affaires (HTVA) de la société lorsque les revenus sont versés par la société. `

Dans sa décision, le SDA souligne que la quote-part admise dans le chef du musicien et arrangeur-compositeur correspond aux prix pratiqués sur le marché.

4. Conclusion

6. La ventilation entre les revenus mobiliers et les revenus professionnels doit être réalisée sur base des éléments de fait propres à chaque situation. Il n'est pas exclu que toute la rétribution soit la contrepartie de la cession des droits d'auteurs. Le degré de créativité qu'implique la prestation a également toute son importance, notamment lorsque plusieurs personnes concourent à la réalisation de la prestation artistique à des degrés divers.

Le SDA apprécie également différemment la situation selon le lien existant entre le débiteur et le bénéficiaire des revenus. En présence d'un lien étroit, comme c'est le cas entre un associé et/ou dirigeant avec sa société, le SDA veillera à ce que la rétribution n'entame pas la rentabilité de la société, et qu'elle soit conforme au marché.

7. Il n'existe pas une formule unique. Il appartiendra à chacun d'opérer cette ventilation en s'inspirant des décisions publiées afin qu'elle corresponde à la réalité.

Bien que le SDA semble adopter une position plus stricte que la position défendue par le ministre des Finances, les décisions rendues en cette matière ont au moins l'avantage de donner certaines pistes de réflexion aux contribuables concernés. Si l'horizon s'est légèrement éclairci, cette question n'a pas fini d'animer les débats. Le pouvoir judiciaire aura certainement un important rôle à jouer dans l'avenir.

Julie VAN THEMSCHE
Avocat
Cabinet d'avocats Herve