



Dear  
Willez  
Masson  
Costantini

AVOCATS – ADVOCATEN – ATTORNEYS

# Réforme de la fiscalité des droits d'auteur

Première analyse de la nouvelle législation au regard  
des travaux préparatoires et schéma décisionnel

**Olivier WILLEZ et Thomas GREGOIRE**

20 mars 2023

## **Avertissement**

Le présent document consiste en un schéma décisionnel réalisé dans le cadre de notre première analyse globale de la réforme de la fiscalité des droits d'auteur.

Notre analyse prend en compte le contenu de la loi-programme du 26 décembre 2022<sup>1</sup> (« **la Loi** ») ainsi que certains enseignements susceptibles d'être tirés/déduits des travaux préparatoires de la Loi. Le présent document n'a toutefois pas une portée exhaustive.

Il est probable que l'administration fiscale livre sous peu son interprétation de la nouvelle législation au moyen d'une circulaire administrative. Le présent document vise à proposer une vision schématique d'une nouvelle législation profondément ambiguë à destination des bénéficiaires actuels et futurs du régime. Outre l'analyse des nouvelles dispositions adoptées, nous essayons d'anticiper une position administrative probable qui pourrait potentiellement être déduite des travaux préparatoires.

A l'appui de ce schéma décisionnel, nous formulons quelques commentaires explicatifs qui n'ont cependant pas vocation à constituer un développement exhaustif. N'hésitez pas à nous contacter en cas de questions complémentaires.

Enfin, le contenu du présent document a une portée purement informative et comprend l'interprétation de la réforme par ses auteurs au regard des éléments à disposition au moment d'écrire les présentes.

Celui-ci ne peut toutefois se substituer à une analyse concrète de votre situation au regard des particularités du cas d'espèce et ne peut être assimilée à un avis juridique et fiscal applicable à une situation spécifique.

### Contact :

- [olivier.willez@dwmc.legal](mailto:olivier.willez@dwmc.legal)
- [thomas.gregoire@dwmc.legal](mailto:thomas.gregoire@dwmc.legal)

DWMC est un cabinet d'avocats spécialisés dans tous les domaines du droit des affaires dont les locaux sont situés Rue Emile Francqui 1, 1435 Mont-Saint-Guibert, Belgique, au sein de l'Axis Parc (<https://dwmc.legal/FR>).

---

<sup>1</sup> Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022, p. 102925.

## Nouveau champ d'application et nouvelles conditions

### I. Contexte et objectif de la réforme

- Le contexte dans lequel la réforme entend s'inscrire offre un éclairage déterminant sur les raisons qui ont pu motiver le législateur à revoir en profondeur le régime fiscal des revenus issus de la (con)cession de droits d'auteur et droits voisins :
  - Multiplication des critiques à l'encontre du régime fiscal applicable aux revenus issus de la (con)cession de droits d'auteurs et droits voisins car :
    - Régime bien trop favorable qui entraîne un gros manque à gagner pour l'Etat belge ;
    - Multiplication exponentielle des *rulings* (en particulier dans le milieu IT) ;
    - Régime trop large et pas assez conditionné en raison du caractère général de l'énoncé de l'article 17, § 1, 5° CIR ;
    - But du régime prétendument dévoyé. Le but du régime prévu en 2008 aurait été d'éviter l'application de la progressivité de revenus des activités artistiques qui sont par nature variables et modestes, engrangés après de longues périodes de création non rémunérées au cours desquelles les artistes doivent investir et dont les revenus d'exploitation sont parfois aléatoires.
  - Une véritable chasse aux sorcières a été initiée par l'administration fiscale en 2022 à l'égard des bénéficiaires de l'ancien régime :
    - Renforcement accru des contrôles des droits d'auteur avec des demandes de renseignements (portant parfois exclusivement sur ces points) tant vis-à-vis du contribuable bénéficiaire que du débiteur, tant à l'impôt des personnes physiques qu'à l'impôt des sociétés ;
    - Ajout de conditions supplémentaires *extralegem* voire *contralegem* tant au niveau de la législation fiscale qu'au niveau de la législation économique ;
    - Attitude et argumentation parfois arbitraires et fallacieuses des contrôleurs ;
    - Exclusion presque généralisée de certaines catégories (notamment les architectes) ;
    - Volonté affichée et assumée du SPF Finances de faire modifier la loi.
- L'objectif affirmé de la réforme serait de revenir aux objectifs initiaux du régime, à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques et de « clarifier » le champ d'application du régime.
- Cependant, force est de constater qu'on est loin d'une réelle « clarification » puisque le Gouvernement rajoute de nouvelles conditions dans le champ d'application (qui ne peuvent pas être légitimement considérées comme implicites sous l'ancienne mouture). **Il ne s'agit donc pas d'une réforme interprétative mais d'une véritable réforme normative.**

- D'une manière critique, on peut considérer que la réforme s'appuie en réalité sur 3 axes :
  - Réduire la portée de la disposition et rajouter des conditions d'accès plus strictes ;
  - Réduire le montant de l'avantage fiscal ;
  - Prévoir un régime transitoire pour éviter une modification législative trop abrupte pour les contribuables.
- Les travaux parlementaires et les articles de presse ont révélé l'ambiguïté de la position du législateur, notamment en raison de désaccords au sein de la majorité gouvernementale.

## **II. Champ d'application personnel**

- Le nouveau régime vise désormais « *le titulaire originaire (soit l'auteur ou exécutant), ses héritiers ou légataires* ».
- A notre sens, cette modification a probablement pour objectif implicite d'éviter qu'une personne physique qui n'est ni auteur ni héritier de l'auteur puisse acquérir les droits d'auteur et ensuite les céder à un tiers avec application de l'article 17, § 1, 5° CIR – ce qui était légalement possible sous le régime antérieur.

## **III. Champ d'application matériel**

### **A) Les droits et œuvres concernés**

- Le nouveau régime vise désormais « *droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires organisées par la loi, visés au **livre XI, titre 5**, du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger* ». Il est également précisé que les droits intellectuels précités doivent se rapporter « *à des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'**article XI.165** du Code de droit économique ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'**article XI.205** du même Code* ».
- Or, l'ancien régime était beaucoup moins précis : il visait les « *droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au **livre XI** du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger* ». Il n'y avait pas de précision en ce qui concerne les œuvres et prestations protégées.
- Le nouveau régime vise désormais spécifiquement le « *Titre 5 : Droit d'auteur et droits voisins* » du Code de droit économique relatif aux œuvres littéraires et artistiques.
- Or, les programmes d'ordinateur (titre 6) et les bases de données (titre 7) ont, outre une protection propre dans les titres précités, une protection par le droit d'auteur. Les programmes d'ordinateurs sont assimilés à des œuvres littéraires en vertu de l'article XI. 294 du Code de droit économique. Il en résulte que les règles du titre 5 (*lex generalis*) s'appliquent aux titres 6 et 7 (*lex specialis*) sauf contrindications expresses au sein des titres précités.

- La question cruciale est donc de savoir si le renvoi spécifique au titre 5 implique dès lors une exclusion des titres 6 et 7 dont les œuvres sous-jacentes bénéficient par assimilation de la protection par le droit d’auteur prévue au titre 5 ?
- La question est extrêmement délicate en raison des interprétations divergentes possibles et d’une volonté du législateur loin d’être explicite dans les travaux préparatoires. Bien qu’il existe en effet des arguments plaidant en faveur de l’exclusion des programmes informatiques, il nous semble permis de défendre également leur inclusion notamment au regard des débats qui ont eu lieu dans le cadre de l’adoption de cette disposition. Nous disposons de plusieurs arguments appuyant cette position. Il résulte toutefois de cette controverse que l’insécurité juridique demeure.
- **Compte tenu de ces éléments, l’éligibilité des programmes informatiques et base de données nous semble pouvoir être défendue mais celle-ci reste incertaine et dépendra de la position conservatrice ou non adoptée par le contribuable – le curseur pouvant être revu à la hausse ou à la baisse en fonction des futures précisions de l’administration fiscale. Le contribuable doit toutefois être conscient que l’administration fiscale risque de privilégier une position remettant en cause l’éligibilité des programmes informatiques et ce, malgré le fait qu’ « aucun secteur ou profession ne serait *a priori* exclu du régime » et la protection par le droits d’auteur des programmes informatiques et bases de données selon la législation économique.**
- Concernant les autres œuvres, il convient d’être conscient que l’attitude actuelle de l’administration fiscale suggère une interprétation restrictive de la notion de l’originalité et des jugements arbitraires de la part de cette dernière. **Pour minimiser le risque de contestation de la part de l’administration fiscale, il pourrait être conseillé d’être en mesure de démontrer une originalité incontestable.**

## **B) L’intention d’exploiter ou d’utiliser effectivement les droits**

- Le nouveau régime requiert que la cession ou la licence soit désormais réalisée « *en vue de l’exploitation ou de l’utilisation effective, sauf en cas d’évènement indépendant de la volonté des parties contractantes, de ces droits, conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers* ».
- Le nouveau régime prévoit ainsi **une nouvelle condition** : désormais, il faut que la cession ou la licence soit accordée en vue de l’exploitation ou de l’utilisation effective des droits. A notre sens, cela a pour but d’exclure des cessions et licences purement formelles ou des cessions accordées à titre de protection juridique (le cessionnaire acquérant les droits uniquement pour se protéger d’une contrefaçon d’un concurrent).
- Le terme « *en vue* » semble suggérer qu’une « intention » d’exploitation ou d’utilisation effective » doit être présente dans l’objet contractuel de la cession ou de la licence. Toutefois, la présence des termes « *sauf en cas d’évènement indépendant de la volonté des parties contractantes* » s’accorde mal avec une simple « intention ». Ces termes génèrent ainsi une

véritable ambiguïté pouvant potentiellement suggérer une véritable exploitation ou utilisation effective dépassant la simple intention d'exploiter. Les travaux préparatoires ne semblent pas trancher définitivement la question. En outre, de notre expérience, l'administration fiscale pourrait avoir tendance à interpréter « l'intention d'exploiter ou d'utiliser effectivement » en prenant en compte les éléments factuels intervenus postérieurement (soit l'exploitation ou l'utilisation effective) au travers d'une appréciation *a posteriori* potentiellement arbitraire. Bien que cela aille à l'encontre du texte légal, **par prudence, outre la démonstration de l'intention, il pourrait être conseillé de s'assurer d'une exploitation ou utilisation effective sauf démonstration de circonstances indépendantes de la volonté des parties.** Cela pourra permettre au contribuable de disposer des moyens de preuve en cas de contrôle.

- Concernant les caractéristiques que doivent avoir ces « circonstances », si les travaux préparatoires se réfèrent initialement à « une situation de force majeure » ou à « tout événement indépendant de la volonté des parties contractantes empêchant l'exploitation ou l'utilisation effective », il ne faudrait *a priori* pas les interpréter de manière trop restrictive dans la mesure où le Ministre des Finances a considéré des choix éditoriaux comme des circonstances indépendantes de la volonté des parties.

**C) Attestation de la Commission du Travail des Arts ou à défaut, la présence d'un objectif de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction des œuvres ou prestations protégées**

- Le régime est conditionné par la détention, par le titulaire originaire (soit l'auteur), d'une attestation du travail des arts de la Commission du travail des arts.
- A défaut d'attestation de la Commission du travail des arts, il faut que le titulaire des droits cède ou octroie en licence ces droits à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction. Ces notions se rapportent à certains droits d'auteurs et droits voisins patrimoniaux repris limitativement.
- Le Ministre des Finances estime que ces droits d'exploitation doivent s'interpréter selon leur signification et leur interprétation jurisprudentielles, en particulier celles de la Cour de Justice de l'Union européenne. Cependant, le Ministre des Finances nous semble partir d'une interprétation erronée de ces notions. Le Ministre des Finances fait ainsi un amalgame douteux entre deux droits patrimoniaux, à savoir le droit de reproduction et le droit de communication au public en considérant que la notion de « reproduction » doit être appréhendée parallèlement à la notion de « communication au public ». Selon lui, il en résulterait que cette disposition doit s'interpréter comme une intention de « diffusion au public ».
- Or, l'exploitation des œuvres ne sous-entend pas nécessairement leur communication au public et la jurisprudence européenne ne vient pas corroborer sa position. Une reproduction en quelques exemplaires de l'œuvre suffit pour qu'il y ait exploitation du droit de

reproduction, indépendamment de toute véritable communication au public. Il s'agit de droits patrimoniaux distincts avec une portée propre.

- A supposer qu'il faille une « diffusion au public », il en ressortirait une sorte de définition *sui generis* fiscale du droit de reproduction – définition qui serait en contradiction avec l'interprétation qu'en fait la Cour de Justice de l'Union européenne. Cet élément pourrait être mis en avant devant les cours et tribunaux.
- En outre, à l'analyse des travaux préparatoires, il faut s'attendre à ce que l'administration fiscale apprécie la « normalité » de la communication au public au regard des œuvres réalisées – laissant la place à un potentiel jugement d'opportunité dans le chef de l'agent taxateur.
- **Par conséquent, bien que la position du Ministre soit erronée au regard de la législation relative aux droits intellectuels, on peut malheureusement s'attendre à ce que l'administration fiscale exige la preuve d'un objectif de véritable diffusion des œuvres au public au travers d'une interprétation large de la notion de « communication au public ». Si le contribuable peut être en mesure de défendre l'accès au régime au travers un objectif de reproduction de ses œuvres conformément au libellé du texte légal, cette position est loin d'être conservatrice et le risque de contestation en cas de contrôle n'est pas négligeable.** Comme pour la condition d'intention « d'exploitation ou d'utilisation effective », l'administration fiscale pourrait avoir tendance à interpréter l'intention (« aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction ») en prenant en compte les éléments factuels intervenus postérieurement (soit la réalisation d'une communication au public, d'une exécution ou d'une représentation publique, ou d'une reproduction) indépendamment des termes du contrat. Dans les cas les plus discutables, il pourrait être conseillé de se réserver la preuve de cette exploitation.
- Concernant la notion de « public », il doit s'interpréter conformément à la jurisprudence de la Cour de Justice de l'Union européenne (en particulier l'arrêt Reha Training). Toutefois, notre expérience récente des contrôles nous amène à craindre que l'administration fiscale confirme la fâcheuse tendance à interpréter cette notion comme requérant un public très large (le « grand public ») alors que, de notre interprétation de la jurisprudence, la notion de « public » vise à exclure un cercle restreint de personnes comme le cercle privé et familial. Ainsi, à notre sens, un séminaire devrait pouvoir constituer un public. Dès lors, le risque de contestation de l'administration fiscale sera d'autant plus limité que la diffusion au public est large.
- **Par conséquent, si le public envisagé dans la communication est un public relativement limité, le contribuable pourrait éventuellement se voir refuser l'accès à l'article 17, § 1, 5° CIR par les agents taxateurs.**

#### **IV. Société de gestion collective des droits d'auteur**

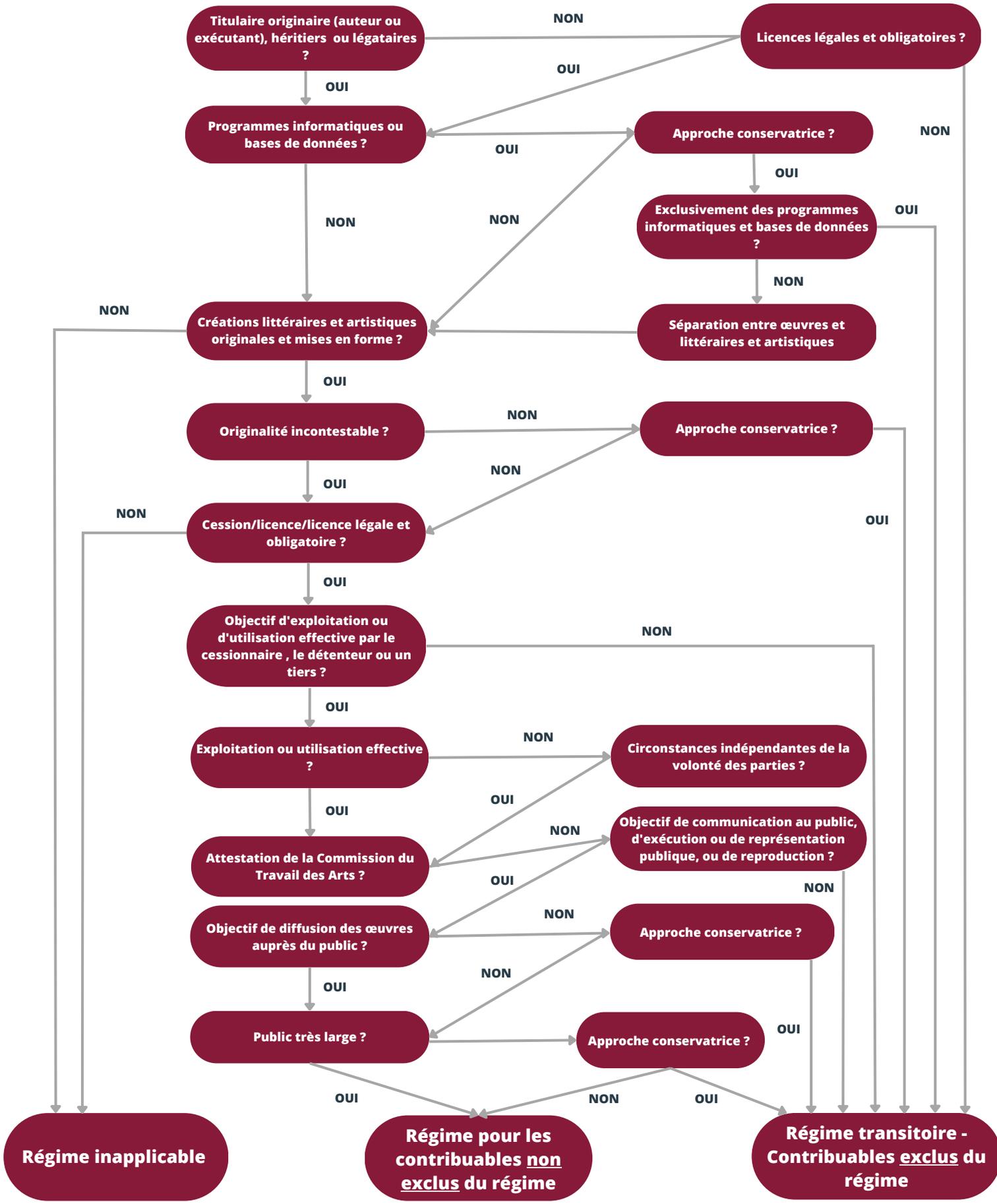
- Sont également spécifiquement visés les revenus répondant aux conditions susvisées qui sont recueillis par le titulaire des droits susvisé par l'intermédiaire d'un organisme de gestion visé à l'article I.16, § 1er, 4° à 6°, du Code de droit économique, soit une société de gestion, un

organisme de gestion collective ou une entité de gestion indépendante (Exemple : SABAM, Playright, etc.).

- Ce dernier point prévoit « ainsi que les revenus susvisés qui sont recueillis par le titulaire des droits susvisé par l'intermédiaire d'un organisme de gestion visé à l'article L.16, § 1er, 4° à 6°, du Code de droit économique ». Cela suppose-t-il que ces revenus doivent répondre à toutes les conditions précitées ? Le Ministre semble préciser que ce serait le cas et qu'il s'agirait d'une précision quant à la manière de percevoir ces revenus.

## **V. Schéma décisionnel**

# Schéma décisionnel suite à la réforme de la fiscalité des droits d'auteur pour les contribuables ayant perçu des revenus visés à l'article 17, § 1, 5° CIR en 2022



## Adaptation du régime fiscal

### I. Taux inchangés et maintien du plafond maximal

- Le plafond maximal de 37.500 euros (montant non indexé)<sup>2</sup> prévu à l'article 37, alinéa 2 CIR reste inchangé ;
- Le taux de précompte mobilier (15 % puis 30 % au-delà du plafond maximal) et le taux d'imposition à l'impôt des personnes physiques (15 % + additionnels communaux) restent inchangés.
- Les frais forfaitaires prévus à l'article 4 AR/CIR ne sont pas modifiés :
  - 0,01 et 10.000 euros (montant non indexé)<sup>3</sup> : 50 %
  - 10.000,01 et 20.000 euros (montant non indexé)<sup>4</sup> : 25 %
- En raison de ces frais forfaitaires, en dessous du plafond de 37.500 euros (montant non indexé)<sup>5</sup>, le taux d'imposition moyen oscille entre 7,5 % et 12 %.
- Il est toutefois regrettable que le Ministre n'ait pas expressément mis fin à la controverse sur l'application ou non des frais forfaitaires de 15 % pour tous les revenus mobiliers au-delà 20.000 euros (montant non indexé)<sup>6</sup>. S'il a implicitement confirmé l'absence de frais forfaitaires au-delà de 20.000 euros dans les travaux préparatoires, une indication expresse en ce sens au sein de AR/CIR aurait assuré une bien plus grande sécurité juridique. L'application des frais forfaitaires de 15 % pour le surplus selon l'interprétation littérale du texte resterait théoriquement possible mais soulèverait un risque de contestation important en cas de contrôle.

### II. Ajout de nouvelles restrictions

#### A) La condition de la moyenne des 4 dernières périodes imposables

- Pour que la qualification de revenus mobiliers opère, il faut désormais *que la moyenne des revenus des droits d'auteur et des droits voisins, déterminés avant l'application des limitations prévues aux tirets qui précèdent, qui ont été perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes, le cas échéant à l'exclusion de la période au cours de laquelle l'activité a débuté, ne dépasse pas le plafond maximal de 37.500 euros.*

---

<sup>2</sup> 70.220 euros (revenus 2023)

<sup>3</sup> 0,01 à 18.720 euros (revenus 2023)

<sup>4</sup> 18.720,01 à 37.440 euros (revenus 2023)

<sup>5</sup> 70.220 euros (revenus 2023)

<sup>6</sup> 37.440 euros (revenus 2023)

- Il s'agit d'une condition stricte : si ce plafond des moyennes est dépassé de 1 euro, toute la redevance devient du revenu professionnel, comme l'a confirmé le Ministre des Finances dans le cadre des travaux préparatoires.

## **B) La condition de proportionnalité vis-à-vis de la rémunération**

### **1) Règle de proportionnalité**

- Pour que la qualification de revenus mobiliers opère, il faut désormais que le rapport entre :  
(i) les rémunérations totales découlant des cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et  
(ii) les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies,  
ne dépasse pas 30 %.
- Concrètement, il faut que les revenus issus de la cession ou licence de droits d'auteur n'excèdent pas 30 % de l'enveloppe financière globale (comprenant revenus de droits d'auteur et rémunération professionnelle). Cette condition s'inscrit dans la lignée de ce que le Service des Décisions Anticipées (SDA) validait généralement dans ses les rulings, à savoir un montant maximal n'excédant pas 25 % de l'enveloppe financière globale.
- Au-delà de ce plafond, l'excédent sera considéré comme un revenu professionnel soumis aux taux progressifs.
- Il ne s'agit toutefois que d'une limite maximale de sorte qu'il revient de nouveau *in fine* aux parties de déterminer leurs rapports conformes au marché.

### **2) Exception : l'absence d'une prestation sous-jacente ou une prestation sous-jacente bien antérieure**

- Cette condition de proportionnalité vis-à-vis de la rémunération n'est toutefois pas applicable :
  - Si la cession ou l'octroi d'une licence des droits d'auteur et des droits voisins ne s'accompagne pas de l'exécution d'une prestation sous-jacente ;
  - Lorsque la rémunération pour la cession ou l'octroi d'une licence des droits d'auteur et des droits voisins est perçue ultérieurement (indépendamment de la rémunération initiale qui contient aussi une rémunération pour la prestation effectuée), sans préjudice du plafond maximal de 37.500 euros (montant non indexé)<sup>7</sup> et de la condition relative à la comparaison des revenus de la période avec la moyenne des revenus perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes.
- L'application de cette exception dépend donc de la présence ou de l'absence d'une prestation sous-jacente (exemple : photographie exploitée en dehors de la (con)cession initiale ;

---

<sup>7</sup> 70.220 euros (revenus 2023)

redevances de reproduction perçues au titre de la reproduction et/ou de la communication au public répétée par l'intermédiaire d'un organisme de gestion ; nouvelle édition ; etc.). On pourrait considérer que la première exception s'applique aux œuvres créées spontanément en dehors de toute prestation sous-jacente, à l'exception notamment des œuvres de commande. Par exemple :

- Un auteur écrit un livre sur son temps libre et décide ultérieurement de se tourner vers un éditeur pour la publication de son ouvrage. Dans cette hypothèse, il n'y a pas de prestation liée au contrat de licence ou de cession. Il n'existe en effet pas de contrat de travail entre l'auteur et l'éditeur ni de convention entre eux stipulant que l'auteur doit écrire le livre en question à la demande de l'éditeur. La limitation proportionnelle ne lui sera pas applicable (même le contrat de licence ou de cession prévoit que l'auteur s'engage à fournir des prestations supplémentaires pour l'exploitation des droits par le cessionnaire, comme, par exemple, une participation à des activités promotionnelles) ;
- *A contrario*, à notre sens, si l'éditeur demande à l'auteur de lui écrire un livre sur un sujet, on pourrait considérer la présence d'une « commande » et donc une prestation de services sous-jacente. Dans cette hypothèse, la limitation proportionnelle lui serait applicable.

### **III. Régime transitoire**

- Une disposition transitoire est prévue afin de permettre aux contribuables et à leurs co-contractants de s'adapter progressivement aux droits et obligations résultant des nouvelles dispositions.
- On peut dès lors distinguer deux régimes transitoires : un pour les contribuables non-exclus du nouveau régime et un pour les contribuables nouvellement exclus du nouveau régime.

#### **A) Contribuables non-exclus du nouveau régime**

- Le régime transitoire s'applique exclusivement au niveau de la condition de proportionnalité avec la rémunération :
  - Exercice d'imposition 2024 (revenus 2023) : 50 p.c. ;
  - Exercice d'imposition 2025 (revenus 2024) : 40 p.c.
- Cela signifie donc que le régime transitoire s'applique uniquement pour les exercices d'imposition 2024 (revenus 2023) et 2025 (revenus 2024) et que la condition de 30 p.c. ne s'appliquera qu'à partir de l'exercice d'imposition 2026 (revenus 2025).
- Pour le reste, les nouvelles conditions sont d'applications pour les revenus 2023 (exercice d'imposition 2024).

## **B) Contribuables exclus du nouveau régime mais éligibles sous l'ancien**

- Le régime transitoire s'applique uniquement pour l'exercice d'imposition 2024 (revenus 2023) pour autant que le contribuable ait été imposé sur des revenus de (con)cession de droits d'auteur visés par l'ancienne mouture de l'article 17, § 1, 5° pour l'exercice d'imposition 2023 (revenus 2022).
- Concrètement, pour bénéficier du régime une dernière et ultime année, il faut que le contribuable nouvellement exclu ait valablement déclaré des revenus de droits d'auteur, éligibles selon l'ancienne législation, dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques revenus 2022 – exercice d'imposition 2023. Il importe en principe peu que de pareils revenus aient été déclarés pour les périodes antérieures : selon le texte de loi, il faut que ce soit lors de l'exercice d'imposition 2023.
- Les règles du nouveau régime (condition de la moyenne, condition de proportionnalité, etc.) sont toutefois pleinement applicables, en ce compris les règles du régime transitoire applicable aux contribuables non-exclus conformément à l'architecture de l'article 551 CIR. Ainsi, à notre sens, les contribuables nouvellement exclus peuvent bénéficier d'une proportion vis-à-vis de l'enveloppe financière global de 50 p.c. pendant l'exercice d'imposition 2024 (revenus 2023).
- Si le contribuable exclu bénéficie du nouveau régime pendant un exercice, son avantage a toutefois été « diminué de moitié » :
  - Le plafond maximal passe de 37.500 euros (montant non indexé)<sup>8</sup> à 18.750 euros (montant non indexé)<sup>9</sup> ;
  - Les frais forfaitaires prévus à l'article 4 AR/CIR sont déterminés de la manière suivante :
    - 0,01 et 5.000 euros (montant non indexé)<sup>10</sup> : 50 %
    - 5.000,01 et 10.000 euros (montant non indexé)<sup>11</sup> : 25 %
  - Le taux d'imposition moyen en dessous de 18.750 euros (montant non indexé)<sup>12</sup> oscille entre 7,5 % et 12 %.

## **IV. La question de l'affectation à l'activité professionnelle reste cruciale pour éviter ces limitations**

- L'article 37, alinéa 2 CIR doit être lu en parallèle avec l'article 37, alinéa 1 CIR selon lequel, *sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.* Il en résulte

---

<sup>8</sup> 70.220 euros (revenus 2023)

<sup>9</sup> 35.110 euros (revenus 2023)

<sup>10</sup> 0,01 à 9.360 euros (revenus 2023)

<sup>11</sup> 9.360,01 à 18.720 euros (revenus 2023)

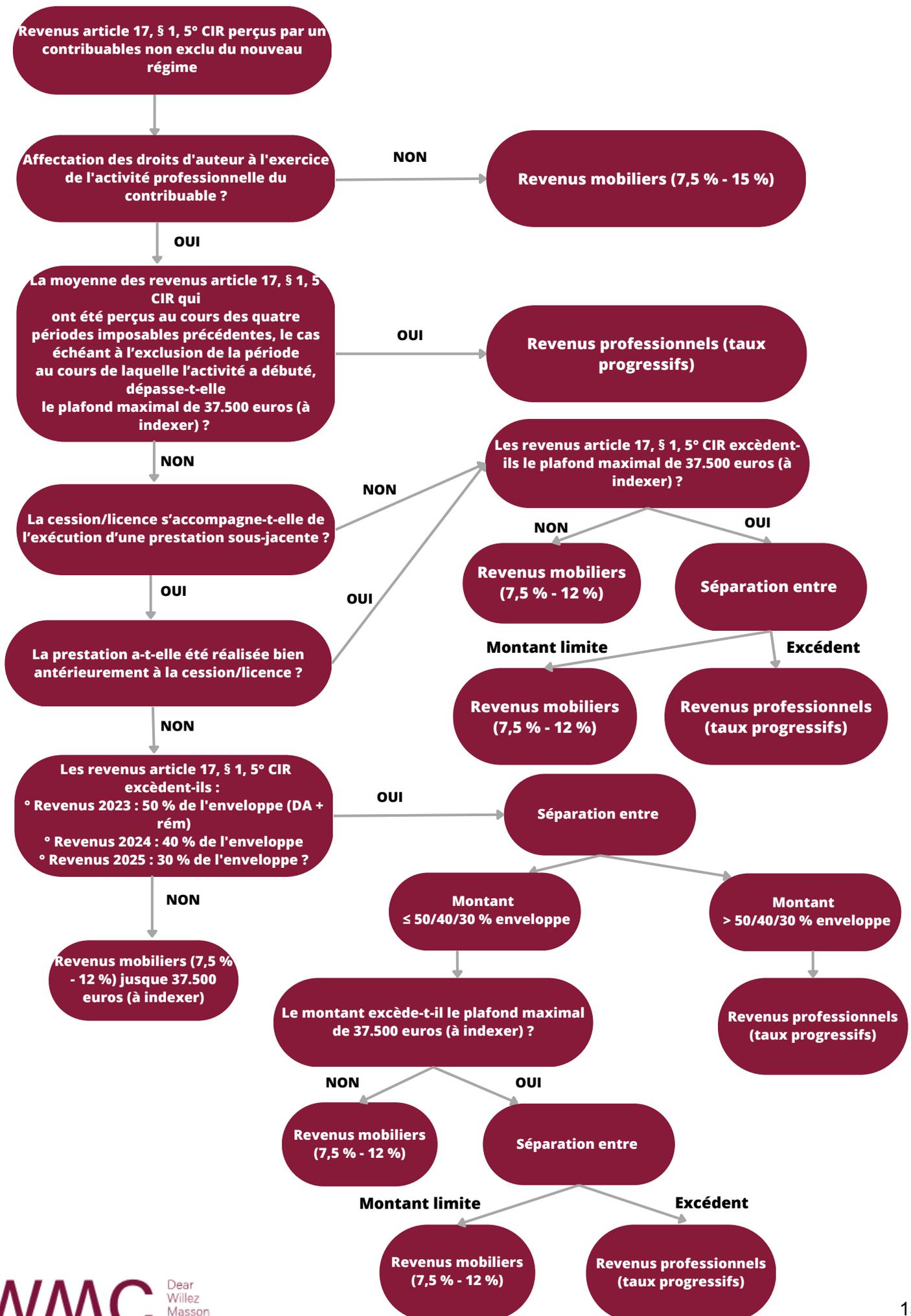
<sup>12</sup> 35.110 euros (revenus 2023)

que la requalification de revenus mobiliers en revenus professionnels ne peut avoir lieu qu'en cas d'affectation des biens mobiliers à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable bénéficiaire.

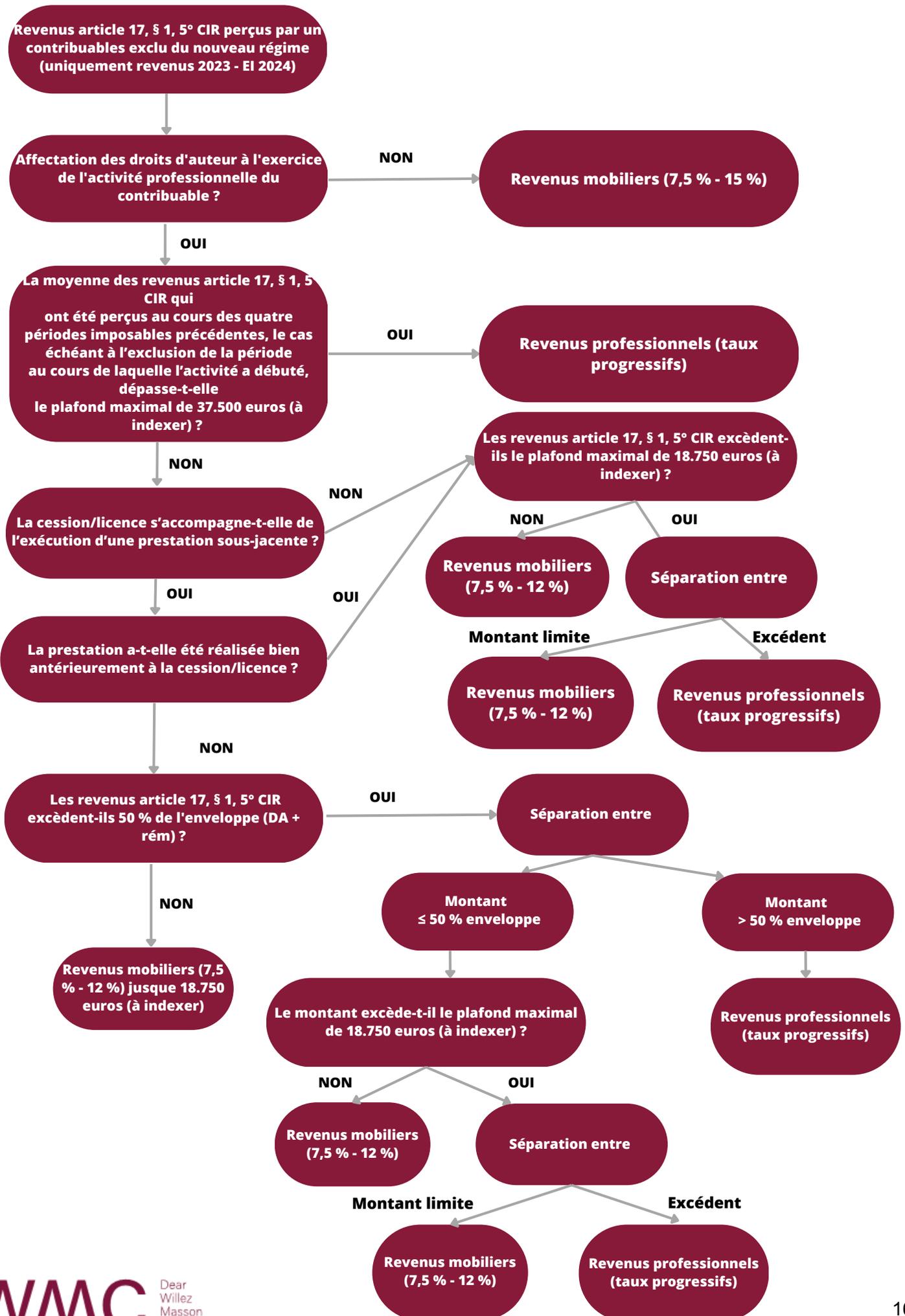
- Il serait donc théoriquement possible d'échapper aux conditions reprise à l'article 37, alinéa 2 CIR si on démontre que les droits d'auteur ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle.

## **V. Schéma récapitulatif de la taxation dans le chef des contribuables**

# Régime fiscal applicable aux contribuables non exclus du régime



# Régime fiscal applicable aux contribuables nouvellement exclus du régime



## Conclusion

La réforme de la fiscalité des droits d'auteur telle qu'introduite par la loi-programme du 26 décembre 2022 est source d'imprécisions et d'ambiguïtés laissant planer une insécurité juridique dans l'interprétation du texte<sup>13</sup>. Ces imprécisions sont pour le moins paradoxales alors même que l'un des objectifs de la réforme était de clarifier le régime.

Dans l'attente d'une position administrative claire et définitive de l'administration fiscale, nous ne pouvons que conseiller aux contribuables souhaitant maintenir leurs schémas de faire preuve de prudence. Notre expérience récente concernant les contrôles menés par l'administration fiscale nous montre que cette dernière fait preuve d'une attitude très sévère voire arbitraire vis-à-vis des contribuables qui ne rentrent pas parfaitement dans « ses » clous. *In fine*, l'application du nouveau régime risque de dépendre de la position conservatrice ou non du contribuable et de son appréhension du risque...

Par conséquent, nous ne pouvons que conseiller aux contribuables :

- de refaire vérifier leurs schémas existants afin de s'assurer d'être en mesure de défendre ou non l'application du nouveau régime ;
- de contracter une assurance protection juridique visant le contentieux fiscal pour disposer des armes nécessaires pour se défendre en cas de contrôle.

Nous restons à votre disposition pour toute assistance à cet effet.

Olivier WILLEZ  
Avocat associé

Thomas GRÉGOIRE  
Avocat

---

<sup>13</sup> Comme le souligne à juste titre Maxime Prévost (Les Engagés) face à cette imprécision généralisée : « *Finalement, il s'agit d'un magnifique texte à faire étudier par nos étudiants en droit, dans nos universités, à la fois parce qu'il illustre le fait qu'un texte pourtant relatif à des dispositions fiscales qui semblaient être claires ne l'est guère, finalement. Cela permettra aux professeurs d'expliquer l'importance des travaux parlementaires et des annales pour pouvoir interpréter l'esprit de la loi. Ce sera un cas d'école d'autant plus magnifique puisqu'en lisant les travaux parlementaires, je crains qu'il ne soit pas plus facile de comprendre la portée du dispositif (...) à travers les propos qui ont été tenus – et je crains que ceux de ce jour ne changent rien à cela – que le gouvernement s'apprête finalement, et par la même occasion les parlementaires que nous sommes, à nous déposséder du droit de faire le droit, au bénéfice des tribunaux, voire même au bénéfice des fonctionnaires, qui vont pouvoir alors tirer prétexte du manque de clarté, de l'ambiguïté du texte qui va être voté, pour l'interpréter à leur manière* » - cf. Compte-rendu intégral de la séance plénière de la Chambre des Représentants de la Chambre des Représentants, CRIV 55 PLEN 224, p. 49, disponible sur <https://www.lachambre.be/doc/PCRI/PDF/55/ip224.pdf>