

Fiscalité des droits d’auteur – Le Ministre des Finances donne un point de vue sur l’ancien régime. Qu’en penser dans l’attente d’une circulaire *a priori* imminente ?

Le 6 novembre 2023

La réforme de la fiscalité des droits d’auteur introduite par la loi-programme du 26 décembre 2022 a fait couler beaucoup d’encre et a suscité d’importants débats parlementaires. En est ressorti un texte de loi très ambigu où émergent des divergences flagrantes entre le texte de loi et les propos du Ministre des Finances en Commission. Les contribuables sont ainsi en attente d’une véritable circulaire venant préciser la future position administrative concernant ce nouveau régime fiscal des droits d’auteur.

En parallèle, l’administration fiscale maintient ses contrôles concernant l’ancien régime fiscal dans une attitude pour le moins délétère que nous dénonçons dans une précédente newsletter (« *Fiscalité des droits d’auteur – Une réforme imprécise mais l’arbre qui cache la forêt* »), en particulier au travers de l’imposition de conditions *extralegem*.

C’est dans ce contexte que le Ministre des Finances a récemment répondu à une question écrite n°1558 du 19 juillet 2023 du député Maxime Prévot (Les Engagés)¹ qui s’inquiétait légitimement de ces dérives et de ses impacts et demandait l’état d’avancement de cette circulaire promise.

A) La question écrite n°1558 du député Maxime Prévot du 19 juillet 2023

Dans sa question écrite, le député Maxime Prévot s’inquiète légitimement de l’attitude de l’administration fiscale vis-à-vis de l’ancienne mouture de l’article 17, § 1, 5° CIR 92, notamment :

- L’application des nouvelles conditions reprises dans la loi-programme du 26 décembre 2022 aux situations fiscales soumises à l’ancien régime ;
- L’imposition de conditions *extralegem* lors des contrôles fiscaux visant l’auteur cédant prétendant à l’application de l’article 17, § 1, 5° CIR 92 (exploitation des œuvres par le cessionnaire, diffusion au grand public des œuvres, perception de revenus dans le chef du cessionnaire, etc.) ;
- L’appréciation trop exigeante de la notion d’œuvre au mépris de la jurisprudence de la Cour de Justice de l’Union européenne et de la position du SPF Economie ;
- L’opportunité de rejeter la réclamation dans l’attente d’une jurisprudence favorable.

¹ Réponse du Ministre des Finances à la question n° 1558 de Monsieur le député Maxime Prévot du 19 juillet 2023, *Questions et réponses écrites*, Chambre, 27 septembre 2023, QRVA 55 119, pp. 84 à 88 : <https://www.lachambre.be/QRVA/pdf/55/55K0119.pdf>

Cette question parlementaire est particulièrement riche en enseignements car le député d'opposition ne se contente pas de lister les problématiques précitées mais procède également à une véritable analyse juridique de la problématique.

Celui-ci réitère ses inquiétudes – pour le moins légitimes – à l'égard de l'insécurité juridique présente désormais tant dans le nouveau régime (du fait de l'ambiguïté du texte légal et de l'attitude du Ministre des Finances lors des débats parlementaires) que dans l'ancien régime (au regard de l'attitude actuelle de l'administration fiscale).

Dans cette optique, le parlementaire pose les questions suivantes :

1. *Avez-vous connaissance des pratiques de l'administration fiscale en matière de droits d'auteurs ?*
2. *Pouvez-vous confirmer que les conditions précitées (nécessité de diffusion au public, exploitation par le cessionnaire, rémunération du cessionnaire) ne s'appliquent pas aux situations antérieures au 1^{er} janvier 2023 ?*
3. *Pouvez-vous confirmer que les critères présents dans la loi-programme du 26 décembre 2022 ne s'appliquent pas aux situations antérieures au 1^{er} janvier 2023 ?*
4. *Allez-vous adopter une circulaire administrative, ou autres recommandations sur le régime des droits d'auteurs avant la réforme et après la réforme ?*

B) Une réponse incomplète du Ministre des Finances en date du 25 septembre 2023 mais non dénuée d'enseignements

Comme cela avait déjà été dénoncé par l'opposition dans le cadre des débats parlementaires précédant l'adoption de la réforme introduite par la loi-programme du 26 décembre 2022, le Ministre des Finances Vincent Van Peteghem (CD&V) fait une nouvelle fois preuve d'un certain jésuitisme en ne répondant pas clairement aux questions pourtant explicites du député, probablement dans l'optique de ne pas incriminer directement les pratiques de son administration. Toutefois, cette réponse en demi-teinte n'est pas nécessairement dénuée de tout enseignement pour le contribuable.

Dans un premier temps, le Ministre des Finances rappelle ce qui pourrait s'apparenter à une évidence : « *Il est entendu que l'imposition des revenus qui se rattachent à une période imposable régie par l'ancien libellé de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, CIR 92, s'opère compte tenu de cet ancien libellé. Mon administration procède donc au contrôle des revenus déclarés sous le régime particulier des droits d'auteur, compte tenu des exigences légales (conditions) en vigueur pendant la période sur laquelle portent les contrôles (voir également la réponse que j'ai fournie à la question écrite n° 1460 du 2 mai 2023 de monsieur Mathieu Bihet (Questions et Réponses, Chambre, 2022-2023, n° 112) ».*

Le Ministre des Finances consacre donc l'absence de rétroactivité des nouvelles conditions reprises dans la nouvelle législation. Il ne pourrait être question d'appliquer les nouvelles conditions aux exercices antérieurs régis par l'ancienne législation. Il réitère ainsi une position qu'il avait prise dans une précédente réponse en date du 2 mai 2023 face à une question écrite n° 1460 du 2 mai 2023 du

député Mathieu Bihet (MR)² qui avait fait des constatations similaires à celle son homologue Maxime Prévot (Les Engagés) - démontrant une crainte, indépendante des clivages politiques, vis-à-vis du sort peu enviable des contribuables et plus fondamentalement celui de l'Etat de droit.

Toutefois, il convient d'admettre que le Ministre des Finances ne se prononce pas directement, à ce stade, sur les conditions applicables ou inapplicables à l'ancienne mouture de l'article 17, § 1, 5° CIR 92.

Dans un second temps, le Ministre des Finances semble axer d'une manière surprenante sa réponse sur le principe de réalité : « *Pour l'application de cette disposition, ancienne et nouvelle versions, il convient ainsi de vérifier, à la lumière des éléments de fait, s'il s'agit réellement de revenus issus de la cession ou de la concession (ou octroi de licence) des droits d'auteur sur une œuvre protégée. L'absence d'une exploitation des droits dans le chef du cessionnaire ou du concessionnaire est un élément qui peut éclairer l'administration sur le fait que le contrat ne reflèterait pas la volonté réelle des parties* ».

Le Ministre des Finances mentionne ainsi la question de l'exploitation des droits d'auteur – que certains contrôleurs considèrent erronément comme une condition pour la qualification du revenu sur base de l'article 17, § 1, 5° CIR 92 dans le chef du (con)cédant – **mais ne l'aborde pas comme une condition en tant que telle.**

Il nous semble pouvoir être légitimement déduit de la position du Ministre des Finances que la présence d'exploitation des droits dans le chef du cessionnaire ou du concessionnaire n'est pas une condition requise pour l'application de l'ancienne mouture de l'article 17, § 1, 5° CIR 92 mais un simple élément d'appréciation pour vérifier la réalité de la cession ou de la licence de droits d'auteur. Nous reviendrons toutefois ultérieurement sur ce point (cf. *infra* : C) *Que retenir de cette réponse du Ministre des Finances ?*).

Enfin, le Ministre des Finances rappelle sa position prise dans la circulaire 2022/C/22 du 25.02.2022 en affirmant que « *tant le juge fiscal que l'administration fiscale peuvent, - dans le cadre de l'application de l'article 17, § 1er, 5°, CIR 92 -, se prononcer sur l'existence d'une œuvre protégée par la législation relative au droit d'auteur (voir arrêt du 30 octobre 2018 de la cour d'appel de Gand)* ».

Toutefois, il convient de ne pas interpréter ces propos comme donnant un blanc-seing à son administration pour apprécier arbitrairement la présence ou l'absence d'une œuvre protégée. Ces propos ne changent pas les règles d'interprétation de l'article 17, § 1, 5° CIR 92 auxquelles l'administration fiscale est soumise : elle doit (i) toujours apprécier la présence d'œuvre d'une manière objective au regard des règles reprises dans le droit économique et (ii) ne pas leur donner une portée autonome en droit fiscal.

C) Que retenir de cette réponse du Ministre des Finances ?

² Réponse du Ministre des Finances à la question écrite n° 1460 de Monsieur le député Mathieu Bihet du 2 mai 2023, *Questions et réponses écrites*, Chambre, 26 mai 2023, QRVA 55 112, pp. 166 et 167 : « *L'Administration Générale de la Fiscalité a, en ce qui concerne les actions de contrôle qu'elle a organisées en la matière, donné des directives dans lesquelles il est prévu que les droits d'auteur revendiqués doivent répondre aux exigences de la loi (conditions) en vigueur pendant la période sur laquelle porte le contrôle, pas au moment où ces contrôles ont lieu. Il n'est donc pas prévu d'utiliser la loi de décembre 2022 pour faire les contrôles sur des périodes d'attribution des droits d'auteur avant décembre 2022* ».

Outre la confirmation de l'absence de rétroactivité des nouvelles conditions dans la nouvelle législation, la réponse du Ministre des Finances est surtout intéressante dans la mesure où elle n'aborde pas « l'exploitation des droits sur les œuvres par le (con)cessionnaire » comme une condition pour l'application de l'ancienne mouture de l'article 17, § 1, 5° CIR 92 dans le chef du (con)cédant mais comme un simple élément d'appréciation pour vérifier la réalité de la cession ou de la licence de droits d'auteur.

Le Ministre des Finances prend donc en considération l'absence d'exploitation des droits comme un indice d'une éventuelle simulation. Cela signifie que les agents taxateurs peuvent faire état de l'absence d'exploitation mais ne peuvent pas imposer l'exploitation comme condition en tant que telle. Il serait possible pour le contribuable de se prévaloir notamment d'une (con)cession du cessionnaire à un tiers. Une régularisation sous ce motif serait nécessairement contraire à la position du supérieur hiérarchique ultime que reste le Ministre des Finances.

Par ailleurs, l'impact de l'invocation de l'absence d'exploitation dans le cadre de la démonstration d'une simulation nous semble relativement limité. Tout au plus, cela serait susceptible de viser des (con)cessions purement formelles ou prévoyant une rétribution manifestement hautement disproportionnée.

En effet, la cession ou la licence³ de droits d'auteur peut être justifiée par d'autres objectifs que l'exploitation par le (con)cessionnaire comme :

- Centraliser la propriété intellectuelle au sein d'une société commune et éviter la perte de cette propriété intellectuelle en cas de départ d'un actionnaire/administrateur ;
- Se prémunir de tout risque de contrefaçon de la part de concurrents et bénéficier de l'exclusivité d'une œuvre ;
- Acquérir les droits afin de les (con)céder ensuite conformément à d'autres engagements contractuels vis-à-vis de tiers.

En outre, l'absence d'exploitation à un moment X n'implique pas nécessairement l'absence d'exploitation l'année X + 3.

A notre sens, l'absence d'exploitation des droits (con)cédés doit surtout s'analyser dans le traitement fiscal du (con)cessionnaire et non du (con)cédant. L'absence d'exploitation effective par le (con)cessionnaire pourrait tout au plus poser débat sur la déductibilité des droits d'auteur dans son chef sur base de l'article 49 CIR 92. En effet, on pourrait parfois questionner l'utilité d'acquérir des droits d'auteur qui ne seront pas exploités ou cédés à un tiers. Cela ne remettrait toutefois pas en cause l'existence de droits d'auteur et de la (con)cession – et donc l'application de l'article 17, § 1, 5° CIR 92 dans le chef du (con)cédant – mais l'objectif d'acquérir ou de conserver des revenus imposables dans le chef du (con)cessionnaire dans le cadre de la (con)cession des droits intervenue.

Toutefois, il convient de noter que l'acquisition de droits d'auteur pourrait se justifier par d'autres objectifs que l'exploitation : centraliser la propriété intellectuelle entre coauteurs, protéger le bénéficiaire contre le risque de contrefaçon, etc.

³ Même si cela est plus difficile en cas de concession ou licence.

Enfin, s'il fallait considérer que l'article 17, § 1, 5° CIR 92 requiert que la (con)cession des droits patrimoniaux soit réalisée au (con)cessionnaire (ou à un tiers) afin de permettre à ce dernier d'exploiter l'œuvre protégée, il s'agirait d'une simple possibilité offerte au (con)cessionnaire qui, grâce à cette (con)cession, devrait pouvoir exploiter les droits voire les (con)céder à un tiers.

Cela ne signifie toutefois pas que, pour que le (con)cédant puisse bénéficier de l'article 17, § 1, 5° CIR 92, le (con)cessionnaire doit l'exploiter et *a fortiori* que le (con)cédant doit être en mesure de démontrer l'exploitation finale de ces droits. Il convient d'être attentif à ne pas confondre possibilité, obligation et effectivité. Cela est d'ailleurs logique car cela rendrait *in fine* l'auteur tributaire de son cocontractant pour la postulation du régime fiscal – raison pour laquelle cette condition ne se trouvait pas dans la loi.

Quoi qu'il en soit, une chose semble certaine des propos du Ministre : l'exploitation des droits par le (con)cessionnaire n'est pas une condition sous l'ancien régime et ne peut servir de prétexte pour procéder à une rectification de la déclaration fiscale du contribuable auteur.

D) Une circulaire administrative prochainement publiée

Le dernier point névralgique de cette réponse du Ministre des Finances est la confirmation expresse de ce dernier de la publication prochaine d'une circulaire relative au régime d'imposition des revenus de droits d'auteur et droits voisins suite à la loi-programme du 26 décembre 2022.

Malgré les propos du Ministre distinguant clairement les deux régimes d'imposition, il sera intéressant d'analyser l'impact de cette circulaire sur les situations au 1^{er} janvier 2023 mais également l'impact qu'elle aura sur les situations antérieures et les litiges/contrôles en cours.

A notre estime, il est enfin temps que le Ministre des Finances siffle la fin de la récréation et s'affirme comme le supérieur hiérarchique ultime de l'administration fiscale, garant de la légalité de l'impôt et ce, indépendamment des difficultés budgétaires de l'Etat belge. Les contraintes budgétaires ne constituent en aucun cas un justificatif ni raisonnable ni honorable.

DWMC reste à votre disposition pour toute assistance sur le sujet tant sur l'ancien régime que le nouveau.

*

* *

Olivier WILLEZ
Avocat associé

Thomas GREGOIRE
Avocat