
Avis du 5 février 2016

Droits d'auteur

—

Abus fiscal ?

9 mars 2016

1. Introduction

Depuis l'entrée en vigueur de la loi du 16 juillet 2008, il est possible pour les auteurs qui cèdent ou concèdent leurs œuvres pour une contrepartie déterminée (ou déterminable) de bénéficier d'un régime d'imposition favorable repris dans les articles 17, § 1^{er}, 5^o et 37, alinéa 2, et 171, 2^obis du CIR ainsi qu'aux articles 3 et 4, 1^o, de l'AR/CIR.

En résumé, cette loi a pour conséquence que lorsqu'une cession ou concession d'œuvre a lieu, la contrepartie obtenue par l'auteur est taxable au taux de 15% - sans possibilité de requalification sur base de l'article 37, alinéa 1^{er}, du CIR – jusqu'à un montant de 37.500 € (57.590 € indexé pour l'exercice d'imposition 2017). Préalablement s'appliquent des frais forfaitaires de 50% sur la première tranche de 10.000 € (15.360 € indexé EI 2017) et 25% sur la seconde tranche allant de 10.000 à 20.000 € (30.710 € indexé EI 2017).

Cela aboutit à un taux d'imposition effectif oscillant, selon la quantité de revenus obtenus, entre 7,5% et 12%.

Dans le présent avis nous examinerons la question de savoir si l'usage de ce régime d'imposition pour « transformer » des revenus professionnels en revenus d'auteur ou du moins ajouter un revenu d'auteur aux revenus professionnels peut être constitutif d'un abus de droit ou d'une simulation.

2. Points d'attaques potentiels par l'administration fiscale

Comme le résume parfaitement Pierre-François Coppens¹, l'administration fiscale possède potentiellement trois angles d'attaques pour contester l'attribution d'un revenu d'auteur à un contribuable ou la transformation de tout ou partie du revenu professionnel d'un contribuable en revenus d'auteur.

Premièrement, l'administration pourrait invoquer la simulation. Sur cette base, l'administration pourrait considérer que la concession ou cession de droits d'auteur effectuée par un contribuable n'est qu'une façade qui cache ce qui ne serait et aurait toujours été en réalité une simple prestation de services.

Deuxièmement, le fisc pourrait considérer qu'il y a abus fiscal dans la mesure où le revenu d'auteur mis en place n'est inspiré que par des motifs de nature fiscale.

Troisièmement, l'administration fiscale pourrait se baser sur le principe d'attractions présent à l'article 32 du CIR et qui concerne les seuls administrations ou gérant pour argumenter que le revenu d'auteur obtenu doit être qualifié de rémunération de dirigeant d'entreprise (donc de revenu professionnel).

Nous ne nous attarderons guère sur cette troisième option car il faudrait, pour que cet article 32 puisse trouver à s'appliquer, que l'administration ait préalablement réussi à requalifier le revenu d'auteur perçu en revenu professionnel². En effet, le principe d'attraction ne s'oppose pas à ce

¹ P.F. COPPENS, « Fiscalité des droits d'auteur : allegro ma non troppo ! », 29 juillet 2014, disponible sur <https://www.iec-iab.be/fr/membres/publication/radarfiscal/Pages/20140729-Fiscalite-des-droits-d-auteur.aspx>.

² *Ibidem*.

que les revenus, autres que professionnels, perçus par un administrateur puisse bénéficier du régime d'imposition qui leur est propre.

3. Point préalable : possibilité de remplacement d'un revenu professionnel par un revenu d'auteur ?

Avant d'entamer le commentaire sur l'applicabilité des notions de simulation et d'abus fiscal à l'attribution d'un revenu d'auteur, nous aimerions nous pencher sur la logique même de la possibilité d'acquiescer un revenu d'auteur notamment lorsque le contribuable perçoit déjà un revenu professionnel.

Pour répondre à cette question, nous nous contenterons de citer Tiberghien interprétant l'avis du ministre selon lequel il ne pourrait être question sur la base de la nouvelle loi du 16 juillet 2008 de transformer demain en droits d'auteur des revenus qui constituent aujourd'hui des rémunérations ou des profits de professions libérales.

Pour Tiberghien, « *cette position [du ministre] n'implique pas que les revenus qui, avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, étaient imposés comme revenus professionnels, n'entreraient ipso iure pas en considération pour être imposés sous la nouvelle loi comme revenus mobiliers. S'il s'agit effectivement de revenus relatifs à la cession ou la concession de droits d'auteur ou de droits voisins, ces revenus doivent pouvoir bénéficier du nouveau régime, même si, sous l'ancien régime, ils étaient taxés comme des revenus professionnels. En décider autrement reviendrait à dire qu'une nouvelle loi ne pourrait pas être appliquée au seul motif que le régime était différent avant la nouvelle loi. Cela serait une position totalement illogique* »³.

Cette position, à laquelle nous nous rallions, est claire, limpide et empreinte d'une logique inébranlable. Il s'agit tout simplement d'une application de l'adage *lex posterior derogat priori* qui signifie ni plus ni moins que lorsqu'une nouvelle loi vient modifier une législation plus ancienne, c'est à cette nouvelle loi qu'il convient de se référer pour tous les cas qui tombent dans son champ d'application.

Cette évidence posée, nous pouvons maintenant nous attaquer au fond de cet avis.

4. La simulation

La simulation suppose qu'un acte apparent soit anéanti dans ses effets juridiques par un acte caché. Or, comme la loi fiscale taxe les situations réelles – c'est-à-dire les situations dont les effets juridiques sont acceptés par le contribuable – si acte caché il y a, l'imposition se fondera sur ce dernier (pour autant bien sûr qu'il soit découvert).

S'agissant de faire une application de la théorie de la simulation à l'attribution d'un revenu d'auteur, le schéma pourrait être décrit comme suit. Le contribuable déclare – en remplissant les déclarations au précompte mobilier relative à la perception de revenus d'auteur et en le mentionnant dans sa déclaration à l'IPP – qu'il obtient désormais un revenu d'auteur qui remplace (totalement ou partiellement) ou vient en sus d'un revenu professionnel qu'il obtient, par exemple, en tant que dirigeant d'entreprise. Imaginons que notre « auteur » concède en

³ A. TIBERGHIEU, *Manuel de droit fiscal*, éd. 2011-2012, Kluwer, Malines, 2012, n° 1073, 50, p. 105.

apparence les droits qu'il détient sur divers créations (site internet, logo de sa société, brochures publicitaires, ...).

Dans cette hypothèse, l'acte apparent est la cession ou la concession de droits d'auteur qui lui permet d'obtenir cette catégorie de revenu mobilier qu'est le revenu d'auteur alors que l'acte caché serait le fait de continuer de prester uniquement des services et, surtout, de ne pas respecter les conséquences juridiques de la (con)cession de ses droits.

En l'occurrence, le non-respect des conséquences juridiques de la cession ou concession des droits serait principalement :

- Le fait de n'être auteur d'aucune œuvre cessible ou concessible ;
- Le fait de n'effectuer aucune cession ou concession d'œuvre (mais de ne prester que des services) ;
- Le fait de ne pas laisser le (con)cessionnaire des droits d'auteur en jouir librement (ou du moins, ne pas le laisser en jouir autant que les limites du contrat conclu le permettent) ;
- Le fait de continuer à céder ou concéder (malgré un contrat de cession ou concession exclusive) à d'autres personnes les droits d'auteur détenus sur l'œuvre ;
- Le fait de ne pas respecter certaines clauses présentes dans le contrat de cession ou concession conclus, à condition que le non-respect de ces clauses aboutissent à l'anéantissement (et donc l'inexistence) de la cession ou concession des droits.

Si le fisc parvient à mettre le droit sur le fait que l'acte apparent n'est pas respecté, elle en déduira qu'un acte caché existe. Cet acte caché, en toute probabilité, aboutira à la requalification des revenus d'auteur ainsi obtenus en revenus professionnels. Dès lors, les revenus ne seront plus imposés au taux préférentiels de 15% mais subiront la taxation progressive par tranches.

En conclusion, selon nous, il faut presque que le contribuable fasse des « efforts » afin qu'il y ait une requalification des revenus ainsi obtenus en revenus professionnels. En effet, il suffit de respecter le contrat conclu afin de pouvoir bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur. A partir du moment où une ou des œuvres sont cédées ou concédées et que le contribuable respecte les conséquences de cette (con)cession, il doit pouvoir bénéficier du régime mis en place par la loi de 2008. Comme le contribuable respecte les conséquences de l'acte conclu, l'administration fiscale ne pourra aucunement arguer d'une quelconque simulation.

Nous terminerons par rappeler que les jurisprudences Brepols et Aux Vieux Saint-Martin de la Cour de cassation confirment la possibilité d'user du choix licite de la voie la moins imposée lorsque les parties respectent l'ensemble des effets juridiques des actes qu'ils ont posés.

5. L'abus fiscal

La disposition anti-abus fiscal est prévue à l'article 344, § 1^{er}, du CIR qui dispose que :

« N'est pas opposable à l'administration, l'acte juridique ni l'ensemble d'actes juridiques réalisant une même opération lorsque l'administration démontre par présomptions ou par d'autres moyens de preuve visés à l'article 340 et à la lumière de circonstances objectives, qu'il y a abus fiscal. »

Il y a abus fiscal lorsque le contribuable réalise, par l'acte juridique ou l'ensemble d'actes juridiques qu'il a posé, l'une des opérations suivantes :

1° une opération par laquelle il se place en violation des objectifs d'une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, en-dehors du champ d'application de cette disposition ; ou

2° une opération par laquelle il prétend à un avantage fiscal prévu par une disposition du présent Code ou des arrêtés pris en exécution de celui-ci, dont l'octroi serait contraire aux objectifs de cette disposition et dont le but essentiel est l'obtention de cet avantage.

Il appartient au contribuable de prouver que le choix de cet acte juridique ou de cet ensemble d'actes juridiques se justifie par d'autres motifs que la volonté d'éviter les impôts sur les revenus.

Lorsque le contribuable ne fournit pas la preuve contraire, la base imposable et le calcul de l'impôt sont rétablis en manière telle que l'opération est soumise à un prélèvement conforme à l'objectif de la loi, comme si l'abus n'avait pas eu lieu ».

Pour simplifier ses conséquences et son contenu, nous pouvons l'exposer comme suit : l'administration peut par cet article démontrer par des éléments objectifs que le contribuable a volontairement posé un acte ou un ensemble d'actes juridiques dans le but de bénéficier d'une situation fiscalement plus avantageuse en dehors des objectifs d'une disposition spécifique du CIR prévoyant cette situation fiscale plus avantageuse.

Examinons une à une les conditions posées par la disposition anti-abus et leur application aux revenus d'auteur.

5.1. Un ou des actes juridiques

L'acte juridique ou les actes juridiques doivent se réaliser dans une unité d'intention existant dès que le premier acte est posé, cette intention étant celle de se placer dans une situation fiscalement favorable⁴.

Pour ce qui concerne les droits d'auteur, l'acte juridique posé est le fait pour le contribuable de conclure un contrat de cession ou concession de ses œuvres et d'obtenir ce faisant un revenu d'auteur.

5.2. L'abus fiscal strictu sensu

Par le ou les actes juridiques posés ci-avant, le contribuable recherche à se placer en dehors du champ d'application d'une disposition du CIR ou de l'AR/CIR ou à se placer dans le champ d'application d'une disposition avantageuse du CIR ou de l'AR/CIR, ceci en violation des objectifs de cette disposition et dans le but d'obtenir un avantage fiscal.

Cela ne doit pas s'interpréter comme obligeant le contribuable à subir la situation la plus taxatrice : ce n'est pas la violation du CIR dans son ensemble qui est prise en compte. L'article

⁴ M. MORIS, *Procédure fiscale approfondie en matière d'impôts directs*, Limal, Anthemis, 2014, p. 115.

344 vise la situation de la violation d'une disposition spécifique du CIR (ou AR/CIR) dont le contribuable entend bénéficier ou entend se placer hors de son champ d'application⁵.

La notion fondamentale de cet article est celle de « violation de l'objectif » d'une disposition du CIR. L'objectif ainsi défini doit être recherché dans la seule volonté du législateur et doit donc être recherchée dans les travaux préparatoires de la disposition du CIR (ou AR/CIR) en cause⁶.

5.2.1. Les travaux préparatoires

Que nous apprennent donc les travaux préparatoires de la loi du 16 juillet 2008 ?

Il semble que la volonté initiale des auteurs de la proposition de loi était de protéger les artistes au sens commun du terme, principalement ceux qui obtenaient un revenu versé par la SABAM et autres sociétés de gestion des droits⁷. En effet, face au constat de la grande diversité possible des qualifications des revenus d'auteur – qualification variant selon la qualité professionnelle de l'auteur, la fréquence de ses revenus, etc – il a été décidé par le législateur de simplifier le système en ne laissant subsister qu'une qualification. Cela devait également aider les sociétés de gestion des droits à prélever le type et le montant corrects de précompte.

Par ailleurs, la volonté de mettre en place cette uniformité fiscale des revenus d'auteur faisait suite à l'adoption de la loi-programme du 24 décembre 2002 qui installait un régime de sécurité sociale spécifique aux artistes et auteurs. C'est la raison pour laquelle, on retrouve dans le premier document du processus législatif que :

« Les redevances de droits d'auteur et de droits voisins visées ne concernent que celles relevant des secteurs visés par la réforme du statut de l'artiste du 24 décembre 2002 précitée, à savoir ceux « de l'audiovisuel et des arts plastiques, de la musique, de la littérature, du spectacle, du théâtre et de la chorégraphie », mais ce quel que soit le statut, salarié ou indépendant, du bénéficiaire, qui peut fluctuer dans le temps sur des périodes très courtes ou même être cumulé pendant une même période »⁸.

Le rapport de la Commission des Finances, dans la même veine, expose la situation difficile des auteurs qui, pour l'immense majorité d'entre eux, obtiennent des revenus inférieurs à 10.000 € / mois⁹. Pour les autres auteurs obtenant des revenus importants, l'idée était de les inciter à revenir en Belgique car cette taxation favorable les excluait de l'imposition progressive par tranches.

Il est évoqué également dans le rapport qu'il semble opportun de limiter le champ d'application de cette fiscalité nouvelle aux œuvres au sens de la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins. Il est à cet égard souligné que « *Comme les travaux scientifiques n'ont pas été exclus par cette loi, ils relèvent également du champ d'application* »¹⁰. Les représentants du Ministre sont également d'avis qu'il faut se référer aux définitions comprises dans la loi du 30 juin 1994.

⁵ *Ibidem*.

⁶ *Idem*, p. 116.

⁷ Sénat, Document parlementaire, législature 52, session 2007, n°1188, doc. 4-119/1.

⁸ *Ibidem*, p. 7.

⁹ Sénat, Document parlementaire, Rapport fait au nom de la Commission des finances et des affaires économiques, législature 52, session 2007/2008, n°1188, doc. 4-119/5.

¹⁰ *Ibidem*, p. 7.

Il ressort néanmoins de l'ensemble des discussions qui ont lieu au sein de la Commission que les sénateurs et intervenants présents ne concevaient les droits d'auteurs que pour des artistes, entendus dans le sens commun du terme. Il est même évoqué par l'un des auteurs de la proposition le fait que tout au plus 100 déclarations dépasseront les 50.000 € déclarés sous forme de revenus d'auteur.

Néanmoins, deux des derniers intervenants – après que le texte ait été voté en Commission – s'attardent sur le champ d'application de cette nouvelle législation fiscale.

Ainsi, Monsieur Tanguy Roosen expose-t-il que :

« Les propositions sont très claires sur le champ d'application de la loi. Elles visent toutes les œuvres protégées par la loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins. Il s'agit donc tant des œuvres plutôt artistiques que des ouvrages réalisés par des professeurs d'université ou des scientifiques »¹¹.

Il mentionne néanmoins l'idée d'une reprographie des œuvres, reprographie qui est généralement à la base des rémunérations perçues par un auteur¹².

Peu après lui, Monsieur Kurt Van Damme s'exprime en ces termes :

« Je voudrais encore intervenir brièvement sur le champ d'application de la réglementation. L'excellente proposition de loi du sénateur Monfils fait état de « prestations artistiques ». La loi de 1994 relative au droit d'auteur est beaucoup plus large et la protection par le droit d'auteur ne tient pas compte du caractère artistique ou non du texte. La seule question est celle de savoir si le texte est original au sens du droit d'auteur. L'application de la nouvelle réglementation doit par conséquent être étendue à toutes les œuvres protégées par la loi relative aux auteurs. L'extension aux auteurs d'œuvres à caractère éducatif ou scientifique est importante et aura, comme on vient de le dire, un impact budgétaire limité ».

Cette intervention est la dernière et s'ensuit la clôture de la séance par le président. Il est ainsi patent de constater qu'elle ne soulève aucune objection alors que cette intervention exprime très clairement le champ d'application à venir de la fiscalité des droits d'auteur faisant référence à la loi de 1994. Le seul critère pertinent pour déterminer s'il y a œuvre ou pas est le caractère original de la création, qu'il s'agisse d'une musique, d'un dessin ou d'un texte.

Le processus législatif continue ensuite de suivre et son cours, la proposition ne soulevant aucune contestation quant à son champ d'application lors des débats de la Commission des Finances et du Budget de la Chambre des Représentants¹³.

C'est lors de la séance plénière tenue de la Chambre que l'on peut relever encore certaines remarques de parlementaires.

Monsieur Guy Coëme se rallie pleinement au texte de la future loi mais pointe le risque d'abus en la matière et la surveillance que le Ministre et son administration devront avoir en la matière. La formulation employée par ce parlementaire ressort plus de l'avertissement d'ordre général –

¹¹ *Ibidem*, p.34.

¹² *Ibidem*.

¹³ Chambre, Rapport fait au nom de la Commission des finances et du budget, législature 52, n°1188/003.

effectivement en matière fiscale il est toujours possible de « jouer » avec la loi – mais il ne pointe pas une éventuelle faiblesse du texte, notamment quant à son champ d’application¹⁴.

Suite à quelques interventions se contentant d’applaudir cette nouvelle protection offerte aux auteurs, le texte est adopté à l’unanimité.

5.2.2. La loi-programme du 24 décembre 2002

Etant donné la référence faite dans les travaux préparatoires à cette loi-programme – même si elle n’est effectuée qu’à l’extrême début du processus législatif – il peut être opportun d’en analyser le contenu. Il reste que, étant donné le très faible nombre de renvois faite à cette législation au long de l’élaboration de la loi sur le régime fiscal des droits d’auteur, l’analyse qui suit n’a qu’un titre indicatif et ne peut vraisemblablement pas être considérée comme d’une pertinence déterminante sur le champ d’application voulu par le législateur (et partant la possibilité d’un abus fiscal) pour la fiscalité des droits d’auteur.

Cette loi-programme avait notamment pour objet d’offrir aux artistes une protection sociale digne de ce nom en les faisant bénéficier du statut social de l’employé. Pour ce faire, un article 1bis a notamment été ajouté à la loi du 27 juin 1969 révisant l’arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs. Cet article définit ce qu’il faut entendre par artiste. Il s’agit des :

« (...) personnes qui, sans être liées par un contrat de travail, fournissent des prestations artistiques et/ou produisent des œuvres artistiques contre paiement d’une rémunération pour le compte du donneur d’ordre, personne physique ou morale, à moins que la personne qui fournit ces prestations artistiques et/ou produit ces œuvres artistiques ne prouve que ces prestations et/ou ces œuvres artistiques ne sont pas fournies dans des conditions socio-économiques similaires à celles dans lesquelles se trouve un travailleur par rapport à son employeur »¹⁵.

Etant entendu que par « *fourniture de prestations artistiques et/ou production des œuvres artistiques* » il faut entendre la création et/ou l’exécution ou l’interprétation d’œuvres artistiques dans le secteur de l’audiovisuel et des arts plastiques, de la musique, de la littérature, du spectacle, du théâtre et de la chorégraphie »¹⁶.

Sont ainsi visées les personnes, artistes, non liées par un contrat de travail mais qui sont dans une situation socio-économique telle qu’ils fournissent leurs prestations, d’auteur, à une ou du moins peu de personnes qui sera ou seront, pour les besoins de l’application de ce régime de sécurité sociale, considérée(s) comme employeur(s). C’est ainsi la situation de risque économique ou de dépendance économique qui est mise en avant¹⁷.

Il demeure ainsi possible à un artiste de ne pas tomber dans le champ d’application de cette disposition s’il prouve qu’il possède en réalité un statut de travailleur indépendant. Le fait qu’il soit considéré comme indépendant d’un point de vue fiscal ou qu’il possède un numéro de TVA sont des indicateurs mais cela n’exclut pas en tant que tel l’applicabilité de ce statut social. En

¹⁴ Chambre, Compte-rendu intégral, séance plénière du 19 juin 2008, doc. CRIV52 PLEN 045, p. 65.

¹⁵ Article 1bis, § 1^{er}, alinéa 1^{er}, de l’arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

¹⁶ Article 1bis, § 2, de l’arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

¹⁷ Chambre, exposé des motifs, doc. 50 2124/001, pp. 34-38.

effet, il s'agit d'indicateurs formels ; le facteur prépondérant étant la situation socio-économique de l'artiste telle qu'expliquée dans le paragraphe précédent¹⁸.

Est évoqué dans les travaux préparatoires le fait que les contrats conclus avec un artiste possède cette spécificité qu'ils sont intuitu personae. « *Le choix d'un artiste est lié à la préférence donnée à son style par rapport à celui d'autres artistes similaires, qu'il s'agisse d'un artiste de spectacle ou d'un artiste plastique* »¹⁹.

Le troisième paragraphe de l'article 1bis dispose enfin que ce statut social « *n'est pas applicable aux personnes qui fournissent des prestations et/ou produisent des œuvres artistiques dans le cadre de la personne morale dont elles sont le mandataire (...)* »²⁰.

Au final, il semble clair que pour les artistes réellement indépendants et – à coup sûr – pour les artistes dirigeants d'entreprise ce statut social ne trouve pas à s'appliquer.

Qu'en conclure dès lors pour un éventuel parallèle avec le champ d'application escompté par le législateur de la loi du 16 juillet 2008 organisant la fiscalité des droits d'auteur ?

Nous ne pouvons que constater que les champs d'application de ces deux législations ne peuvent se rejoindre. Si le critère de la situation socio-économique semble pertinent pour ce qui concerne le statut des auteurs au niveau de la sécurité sociale, il ne peut raisonnablement rejoindre celui retenu dans la législation fiscale.

Du contraire, ce sont au final les artistes qui ont – pour ainsi dire – la plus grande protection de leur rémunération qui bénéficient de ce statut social. En effet, sont seuls visés les artistes qui se situent dans une situation telle qu'ils ne présentent que pour une ou quelques personnes déterminées. Or, du point de vue fiscal, lorsque l'on analyse les travaux préparatoires, la volonté est de couvrir un spectre beaucoup plus large de situation : peu importe la situation socio-économique ou même juridique de l'auteur, si celui-ci (con)çoit ses œuvres contre rémunérations, ces dernières bénéficient du régime fiscal nouvellement prévu.

C'est ainsi qu'il est principalement fait référence, dans les travaux préparatoires de la loi fiscale, aux auteurs qui touchent des droits provenant de la SABAM et autres sociétés de gestion des droits, or – à mon humble avis – ces individus possèdent plus que probablement, du point de vue de la sécurité sociale, une qualité d'indépendant.

Dès lors, si la loi-programme du 24 décembre 2002 peut servir d'indicateur pour quelques situations particulières, l'administration fiscale ou les cours et tribunaux ne pourraient prétendre s'y référer pour analyser l'applicabilité des articles 17, 5°, et 37, alinéa 2, du CIR et la potentialité d'un abus-fiscal. Cette position est d'ailleurs confortée par l'extrait précité des travaux préparatoires de la loi de 2008 selon lequel cette fiscalité vise les redevances obtenues pour la cession ou concession des droits, ce quel que soit le statut, salarié ou indépendant, de l'auteur²¹.

Le point principal qui peut cependant servir de référence est la définition donnée de la prestation artistique comme étant « *la création et/ou l'exécution ou l'interprétation d'œuvres artistiques dans le secteur de*

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ *Ibid.*, p. 38

²⁰ Article 1bis, § 3, de l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

²¹ Sénat, Document parlementaire, législature 52, session 2007, n°1188, doc. 4-119/1, p. 7.

l'audiovisuel et des arts plastiques, de la musique, de la littérature, du spectacle, du théâtre et de la chorégraphie »²².

En conclusion, le champ d'application personnel donné par la législation sur la sécurité sociale doit clairement être exclu, seul peut potentiellement importer (et non expliquerons ci-après pourquoi cette potentialité doit être écartée) son champ d'application matériel.

5.3. La volonté d'éviter l'impôt ou d'obtenir un avantage fiscal

La condition de l'existence d'une telle volonté dans le chef du contribuable découle de la manière avec laquelle l'abus fiscal est défini par l'article 344 : se placer en dehors du champ d'application d'une disposition (désavantageuse) ou se placer dans le champ d'application d'une disposition (avantageuse). Cela entraîne une nécessaire volonté de la part du contribuable dont le but doit être la recherche d'une situation fiscalement intéressante.

Face à cette preuve que doit apporter l'administration, à supposer qu'elle y parvienne, il est alors possible au contribuable de démontrer que cette situation fiscale avantageuse qui lui est applicable n'est pas motivée que par un objectif fiscal mais bien aussi par des motifs d'ordre financier, économique, voire personnel.

On peut, par exemple, penser à la volonté d'utiliser le potentiel économique d'une création personnelle. Néanmoins, dans bien des cas, il sera sûrement malaisé pour le contribuable de démontrer que le choix de passer via une rémunération d'auteur – surtout si celle-ci est conséquente et s'installe en lieu et place d'un ancien revenu professionnel – est inspiré par d'autres motifs qu'un motif d'ordre fiscal principal.

Cela étant, rappelons que même s'il y a effectivement une volonté fiscale prépondérante, encore faut-il qu'il y ait abus fiscal au sens strict pour que l'article 344, § 1^{er}, du CIR puisse trouver à s'appliquer. Les conditions d'application de cette disposition sont en effet cumulatives.

5.4. Effet de la démonstration d'un abus fiscal

Si l'administration démontre l'abus fiscal sans que le contribuable n'apporte la preuve qu'il a été inspiré par des motifs autres que fiscaux, elle pourra requalifier les revenus obtenus par le contribuable selon le régime fiscal qui aurait dû lui être applicable.

En l'espèce, l'administration pourrait considérer que les revenus d'auteur devraient être requalifiés en revenus professionnels car les revenus d'auteur obtenus recouvrent en réalité des prestations de services.

5.5. Alors, abus fiscal ?

A la vue de l'analyse qui précède, à ce stade, il reste éminent délicat d'émettre des certitudes. D'ailleurs, finalement, ce seront les cours et tribunaux qui trancheront le cas échéant ce qu'est la vérité juridique – que l'on soit ou non d'accord avec leur jurisprudence – dans cette affaire.

²² Article 1bis, § 2, de l'arrêté-loi du 28 décembre 1944 concernant la sécurité sociale des travailleurs.

Néanmoins, le point clé concerne le champ d'application matériel voulu par le législateur en ce qui concerne la fiscalité des droits d'auteur.

Il est certain que le champ d'application correspond à celui des œuvres au sens de la loi du 30 juin 1994 puisque, suite à discussions, c'est celle-ci qui fut retenue par le législateur au détriment d'une définition plus restrictive.

Il demeure que, au fil des travaux préparatoires, les principales cibles de cette nouvelle législation sont les artistes qui perçoivent des droits auprès des organismes de gestion des droits tels que la SABAM. A ceux-là, il est certain que peuvent aussi être adjoints les auteurs d'ouvrages éducatifs ou scientifiques.

On pourrait donc considérer que les autres auteurs – même au sens de la loi de 1994 – devraient être exclus du champ d'application de la réglementation fiscale. Cela étant, un problème plus large se pose : au regard des hésitations et du flou – artistique pour le coup – que les parlementaires entretiennent autour des œuvres visées selon eux par la loi de 1994, il est possible de se demander si la volonté exacte du législateur devient finalement suffisamment définie et, partant, si la disposition anti-abus peut trouver à s'appliquer. En effet, celle-ci ne peut trouver à s'appliquer si la volonté du législateur ne se retrouve pas suffisamment définie dans les travaux préparatoires.

Ainsi, une analyse plus large doit être entreprise afin de déterminer à partir de quand il peut raisonnablement être estimé que la volonté du législateur est claire. L'article 344, § 1^{er}, du CIR peut-il à ce point être source d'insécurité juridique qu'une œuvre au sens de la loi de 1994 pourrait être exclue du champ d'application de la disposition fiscale ? Et qu'en est-il lorsque le SDA donne une pléthore de décisions anticipées sur l'abus fiscal et les droits d'auteur ? Enfin, la disposition anti-abus pourrait-elle, le cas échéant, aboutir à l'acquiescement de l'existence d'une œuvre mais à la diminution ou l'annihilation (du moins d'un point de vue fiscal) du revenu d'auteur y afférent ? C'est à ces questions que nous tenterons de répondre dans les lignes qui suivent.

6. La clarté de la volonté du législateur

Comme l'écrit Marielle Moris que nous citons largement, « *L'objectif de la disposition fiscale en cause ne peut être défini ni par l'administration ni par le juge mais doit l'être par le législateur lui-même. Il faut, dès lors, que cet objectif résulte de la volonté du législateur et qu'il soit défini dans les travaux préparatoires de la disposition légale visée.*

Cette condition résulte du principe constitutionnel de la légalité de l'impôt, suivant lequel seule la loi peut établir un impôt, à savoir que la loi doit définir les éléments constitutifs de l'impôt, l'assiette imposable et le taux d'imposition. Dès lors que l'article 344, § 1^{er}, du CIR 1992 permet à l'administration d'établir un impôt qui n'est pas expressément visé par le texte légal lui-même lorsque l'opération permet au contribuable de violer l'objectif poursuivi par cette disposition, il faut nécessairement que cet objectif soit clairement défini par le législateur. Si tel n'était pas le cas, il appartiendrait à l'administration, puis au juge, de définir l'objectif de la disposition légale en cause, ce qui constitue une condition d'application de l'impôt visé. Ainsi, l'administration et le juge devraient définir un élément constitutif de l'impôt à la place du législateur, ce qui est contraire à l'article 170 de la Constitution.

En conséquence, lorsque l'objectif poursuivi par le législateur n'est pas certain ou s'il existe un doute quant à cet objectif, la disposition anti-abus n'est pas applicable.

La condition suivant laquelle l'article 344, § 1er, du CIR 1992 ne s'applique que si l'objectif de la disposition en cause a été clairement défini par le législateur lui-même se fonde également sur le droit européen directement applicable en droit interne »²³.

En effet, dans la mesure où l'impôt constitue une atteinte au droit de propriété protégé par l'article 1^{er} du Premier Protocole additionnel à la CEDH, il est indispensable que son application soit prévisible pour le contribuable²⁴.

Cet état du droit et de son interprétation est condensé dans l'adage *in dubio contra fiscum* selon lequel lorsque le texte d'une disposition n'est pas clair, son interprétation doit être effectuée à l'avantage du contribuable²⁵.

Pour aller de l'avant dans l'analyse, il nous faut nous reporter à l'arrêt 141/2013 du 30 octobre 2013 rendu par la Cour constitutionnelle à propos de l'article 344 du CIR.

Par cet arrêt, la Cour constitutionnelle confirme que :

« B.21.1. En ce qui concerne l'élément objectif de l'abus fiscal, le législateur exige que l'opération en cause ait pour effet d'échapper à l'impôt, soit en profitant d'un avantage fiscal, soit en se plaçant en dehors du champ d'application d'une disposition taxatrice.

Il faut en outre que l'effet ainsi décrit de l'opération soit en contradiction avec les objectifs poursuivis par la disposition fiscale concernée, et pas simplement étranger à de tels objectifs.

Par conséquent, la mesure attaquée n'est pas une habilitation générale autorisant l'administration à fixer elle-même, par voie de mesure générale, la matière imposable, mais constitue un moyen de preuve destiné à apprécier, dans des cas concrets, sous le contrôle du juge, des situations particulières, de manière individuelle.

(...)

B.21.2. Toutefois, lorsque l'administration fiscale établit l'existence de l'élément objectif de l'abus fiscal, au sens des articles 344, § 1er, et 18, § 2, elle ne peut constater la contrariété de l'opération aux objectifs de la disposition fiscale concernée que lorsque ces objectifs ressortent de manière suffisamment claire du texte et, le cas échéant, des travaux préparatoires de la disposition législative applicable. A cet égard, l'administration devra tenir compte, notamment, du contexte général de la législation fiscale pertinente, des pratiques communément en vigueur au moment de l'entrée en vigueur de la disposition fiscale dont elle invoque l'usage abusif ainsi que de l'existence éventuelle de dispositions spécifiques qui visent déjà à lutter contre certains usages abusifs de la disposition fiscale concernée ».

²³ M. MORIS, *Op. Cit.*, p. 110.

²⁴ *Ibidem*, pp. 110 et 111.

²⁵ *Ibidem*, p. 148.

Si cet arrêt ne nous apporte pas un grand apport quant à notre quête précise, il a le mérite de confirmer que les objectifs d'une disposition doivent se retrouver dans la loi fiscale elle-même ou, le cas échéant, dans les travaux préparatoires.

« Le cas échéant »... Si l'on s'en réfère à un usage supposé commun de la langue française par les membres de la Cour constitutionnelle et moi-même, cela doit s'interpréter comme signifiant que si le texte d'une disposition fiscale est clair, c'est sur lui qu'il faut se reposer en priorité afin de déterminer son champ d'application.

C'est d'ailleurs ce qu'écrivait Séverine Segier dans une publication qui préfigurait en quelque sorte les termes utilisés par la Cour²⁶.

Dès lors, il me semble que le choix de définir le champ d'application d'une norme fiscale sur base d'une loi déjà existante – la loi du 30 juin 1994 – est éminemment clair comme volonté (surtout dans la mesure où il ne s'agissait pas du choix présent au départ). Même, cela paraît souhaitable du point de vue de la sécurité juridique puisque, reposant sur une législation bien acquise et ayant fait l'objet de jurisprudence abondante, le contribuable ne pourra pas se prétendre surpris par l'application qui en serait admise par l'administration fiscale.

Même s'il ressort des travaux préparatoires, comme nous l'avons soulevé précédemment, des travaux préparatoires que le législateur ne semblait vraisemblablement pas recouvrir le champ d'application exacte de la loi de 1994, il ne pourrait raisonnablement par être reproché au contribuable de s'en référer au texte clair de la loi plutôt qu'aux travaux préparatoires.

7. L'interprétation du SDA

Faute de jurisprudence en la matière, la source d'information se reprochant le plus de jugements et arrêts est l'ensemble des décisions du SDA rendues en la matière. Si, certes, sans doute ces décisions sont-elles empreintes d'une certaine partialité en faveur de l'administration, elles n'en confèrent pas moins un état de la question – du moins du point de vue de l'administration fiscale – et possèdent une force certaine lorsqu'elles « tranchent » en faveur du contribuable.

Nombreuses sont les décisions anticipées rendues en la matière, ce qui ne nous empêchera pas d'être court sur ce point. En effet, l'immense majorité des décisions rendues en la matière se concluent, à quelques mots près par :

« *Compte tenu :*

- *de ce que la Loi du 16.07.2008 a organisé une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur ;*
- *des termes de la Circulaire AGFisc N° 36/2014 (n° Ci.RH.231/631.675) dd. 04.09.2014 qui précise : « La ventilation éventuelle entre revenus mobiliers et revenus professionnels sera a priori opérée sur la base des termes de la convention, qui traduisent la volonté des parties. Il convient dès lors d'examiner les clauses contractuelles aux fins d'identifier la portée de la convention et les modalités de rémunération des prestations en fonction de leur nature. Il en va de même lorsque la cession du droit d'auteur est actée dans un statut » ;*

²⁶ S. SEGIER, « Abus fiscal: commentaire autour des deux premières circulaires ministérielles et essai d'approche méthodologique », R.G.F., 2012/7, p. 19.

- de l'article 3 de la Loi du 30.06.1994 qui stipule que « Pour chaque mode d'exploitation, la rémunération de l'auteur, l'étendue et la durée de la cession doivent être déterminées expressément » ;
- de l'objectif de sécurité juridique poursuivi par les parties.

Il peut être conclu que l'article 344 § 1er CIR92 n'est pas applicable ».

Qu'apprend-on de ce passage quasi-industriel présent dans les décisions anticipées ?

Tout d'abord, il semble que, du simple fait que la loi du 16 juillet 2008 ait organisé une fiscalité spécifique des droits d'auteur, à partir du moment où les conditions posées par la circulaire de septembre 2014 sont remplies, il est acquis qu'il n'y a pas abus fiscal. En effet, ces conditions – aux nombres de trois – consistent simplement à respecter la loi de 1994 principalement en ayant une œuvre au sens de cette loi, à effectuer une cession ou concession de ladite œuvre et à obtenir une rémunération pour cela.

Ensuite, cette rémunération est acceptée dans la mesure où elle correspond au prescrit de la convention conclue entre parties.

Enfin, un objectif de sécurité juridique apparaît comme étant suffisant pour démontrer l'absence d'un motif d'ordre principalement fiscal.

Nous aimerions encore souligner que, face à un tel nombre de décisions du SDA convergeant dans la même direction, il serait mal aisé pour l'administration fiscale d'amener sur la table l'existence d'un abus fiscal car la volonté du législateur aurait été autre. En effet, la quantité de précédents offerte par le SDA octroie au contribuable désireux d'obtenir une rémunération d'auteur une sécurité juridique certaine quant à l'interprétation qu'il y a à donner de l'abus fiscal appliquée aux droits d'auteur.

Une interprétation administrative qui irait dans le sens opposé serait de nature à prouver que le texte de l'article 17, § 1^{er}, 5^o, du CIR n'est pas suffisamment précis. Or, la clarté d'un texte étant un élément fondamental de la sécurité juridique face à l'impôt, il devrait nécessairement être considéré que la cotisation établie suite à l'usage de la disposition anti-abus doit être annulée²⁷.

8. La reconnaissance d'une œuvre et la remise en cause du revenu y afférent

Notons préalablement que, par hypothèse, dans toutes les situations où la disposition anti-abus trouverait à s'appliquer, il est fort probable que l'existence d'une œuvre ne serait guère remise en cause puisque justement l'article 344 du CIR est destiné à contrer les mécanismes où il n'y a ni simulation ni fraude. C'est la simulation qui supposerait qu'en réalité il n'y a pas d'œuvre. L'article 344 vise à la requalification de l'opération pour les seuls besoins de l'application (conforme à la volonté du législateur) de la loi fiscale.

Ainsi, le fisc reconnaîtrait bien l'existence d'une œuvre mais remettrait en cause le revenu d'auteur obtenu grâce à sa (con)cession.

²⁷CEDH, *Serkov c. Ukraine*, 7 juillet 2011, n° 39766/05 ; pour plus de détails sur cette notion voyez M.MORIS, *Op. Cit.*, pp. 59-90.

Néanmoins, un nouvel aspect nous pose problème quant à l'applicabilité de la disposition anti-abus aux articles 17, § 1^{er}, 5^o et 37, alinéa 2, du CIR.

En effet, en vertu de l'article 37, alinéa 2, du CIR « *Dans tous les cas de figure où l'on est en présence de « vrais » droits d'auteur, il existe une présomption légale irréfragable qu'à concurrence du montant de [57.590] euros, ces revenus constituent un revenu mobilier (...).*

(...) tous les « vrais » droits d'auteur sont des droits d'auteur pour leur totalité, soumis à la retenue du précompte mobilier (...). Contrairement à ce que prétendent certains auteurs, la loi du 16 juillet 2008 n'a pas créé une nouvelle catégorie de revenus. Elle les a isolés à l'article 17 du CIR 1992 pour pouvoir désactiver la requalification possible en revenus professionnels pour une première tranche de 37500 euros indexés (...).

Autrement dit, les revenus de la cession ou concession des droits d'auteur etc visés à l'article 17 §1^{er}, 5^o du CIR 1992, constituent des revenus de capitaux et biens mobiliers quel qu'en soit le montant »²⁸.

Le caractère irréfragable de la qualification en revenus mobiliers à une conséquence importante : il ne peut être apporté la preuve (notamment par l'administration) que tout ou partie des revenus d'auteur obtenus devraient recevoir une qualification autre que celle de revenu mobilier.

Or, il est constant en doctrine et jurisprudence de considérer que l'article 344 du CIR est un moyen de preuve²⁹. Ainsi, à partir du moment où il est clair qu'il y a bien une œuvre au sens de la loi de 1994, un contrat de (con)cession et un revenu obtenu en contrepartie, ledit revenu – quel que soit par ailleurs sa hauteur – ne devrait pouvoir être requalifié par l'administration fiscale et ce même sur base de l'article 344 du CIR puisque ce dernier article est un moyen de preuve.

Ainsi, le caractère irréfragable du revenu et de sa hauteur présents dans l'article 37, alinéa 2, du CIR devrait être de nature même à empêcher la mise en place de la disposition anti-abus pour ce qui concerne les revenus d'auteur.

9. Conclusion

Nous avons par cette analyse démontré que sur un plan strictement juridique et, notamment, sur le plan de la procédure fiscale, à partir du moment où une œuvre au sens de la loi de 1994 est cédée ou concédée contre rémunération, aucune requalification de ce revenu ne doit pouvoir intervenir à hauteur du plafond de 37.500 indexé.

Nous terminerons en citant le conciliateur fiscal, Monsieur Roland Rosoux, qui écrit que :

« La loi du 30 juin 1994 (...), qui relève de la compétence du SPF Economie, ne donne aucune définition de ce qu'on doit entendre par une œuvre littéraire ou artistique, de sorte qu'il revient en fin de compte qu'aux cours et tribunaux de statuer sur ce qui est protégé ou non. Selon que, de l'avis de l'administration, les conditions d'application des dispositions de l'article 17 paragraphe 1^{er}, 5^o du CIR 1992, sont remplies ou non, elle admettra ou non l'application de cette disposition. Les dispositions du

²⁸ R. ROSOUX, « La déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2015 », R.T.F.B, 2015, n. 38, pp.181-183 ; dans un sens de confirmation du caractère irréfragable des revenus obtenus voyez aussi J. Wellens, *Lignes de force du régime forfaitaire*, www.monkey.be

²⁹ M. MORIS, *Op. Cit.*, pp. 273 et 274 ; S. SEGIER, *Op. Cit.*, p. 21 ; Cour Constitutionnelle, *arrêt 141/2013*, 30 octobre 2013.

droit commun sont d'application, à défaut de dispositions fiscales dérogatoires (question parlementaire n°124 de Madame Wouters du 7 mars 2013, BQR, Ch. Repr., Session 2012-2013, n°53 130, p. 491).

Puisque l'application de la loi du 30 juin 1994 relève de la compétence du SPF Economie, il n'appartient pas au SPF Finance de déterminer si une œuvre entre ou non dans le champ d'application de cette loi. La loi relative aux droits d'auteur offre aux parties la plus grande liberté pour conclure des accords sur la façon dont l'œuvre protégée sera exploitée et pour en fixer la rémunération.

En définitive, en cas de litiges, ce sont les cours et tribunaux qui seuls peuvent déterminer si une œuvre est protégée par la loi du 30 juin 1994 (Circ. CI.RH.231/605/842 (AGFisc n° 21/2012) du 21 mai 2012) »³⁰.

Ainsi, semble-t-il que la seule piste de réflexion pour l'administration soit d'obtenir des cours et tribunaux que le contribuable contrôlé n'est en réalité auteur d'aucune œuvre.

³⁰ R. ROSOUX, *Op. Cit.*, pp. 181-183.