

Travail de fin d'études[BR]- La participation à deux séminaires sur une thématique fiscale pointue [BR]- La participation à un séminaire méthodologique[BR]- La rédaction d'une dissertation : "Quels sont les changements apportés par le nouveau régime fiscal des droits d'auteur à l'IPP en Belgique ? Qui sont les perdants et/ou les gagnants ? A-t-on renoué avec ...

Auteur : Hayen, Lena

Promoteur(s) : Nollet, Aymeric

Faculté : Faculté de Droit, de Science Politique et de Criminologie

Diplôme : Master de spécialisation en droit fiscal

Année académique : 2024-2025

URI/URL : <http://hdl.handle.net/2268.2/22573>

Avertissement à l'attention des usagers :

Tous les documents placés en accès ouvert sur le site le site MatheO sont protégés par le droit d'auteur. Conformément aux principes énoncés par la "Budapest Open Access Initiative"(BOAI, 2002), l'utilisateur du site peut lire, télécharger, copier, transmettre, imprimer, chercher ou faire un lien vers le texte intégral de ces documents, les disséquer pour les indexer, s'en servir de données pour un logiciel, ou s'en servir à toute autre fin légale (ou prévue par la réglementation relative au droit d'auteur). Toute utilisation du document à des fins commerciales est strictement interdite.

Par ailleurs, l'utilisateur s'engage à respecter les droits moraux de l'auteur, principalement le droit à l'intégrité de l'oeuvre et le droit de paternité et ce dans toute utilisation que l'utilisateur entreprend. Ainsi, à titre d'exemple, lorsqu'il reproduira un document par extrait ou dans son intégralité, l'utilisateur citera de manière complète les sources telles que mentionnées ci-dessus. Toute utilisation non explicitement autorisée ci-avant (telle que par exemple, la modification du document ou son résumé) nécessite l'autorisation préalable et expresse des auteurs ou de leurs ayants droit.

**Quels sont les changements apportés par le nouveau
régime fiscal des droits d'auteur à l'IPP en Belgique ?
Qui sont les perdants et/ou les gagnants ?
A-t-on renoué avec l'intention originelle du législateur ?**

Lena HAYEN

Travail de fin d'études : Dissertation (15 ects)

Master de spécialisation en Droit fiscal

Année académique 2024-2025

Coordination :

Marc BOURGEOIS
Sabine GARROY

Promoteur :

Aymeric NOLLET

Lecteur :

Nicolas HONHON

Table des matières

1.	Introduction	1
2.	La notion de droit d’auteur	2
2.1.	Cadre législatif	2
2.2.	Le droit d’auteur	2
2.2.1.	Objet	2
2.1.1.	Conditions	3
2.1.2.	Durée	4
2.1.3.	Exceptions	4
3.	L’ancien régime fiscal applicable aux droits d’auteur	5
3.1.	L’intention originelle du législateur	5
3.2.	Fonctionnement de l’ancien régime	5
3.3.	Les abus et dérives du régime	7
3.4.	La réaction des autorités fiscales	8
4.	Le nouveau régime fiscal des droits d’auteur	9
4.1.	Redéfinition des conditions de fond (art. 17, §1, 5°, du CIR)	9
4.3.1.	Le premier tiret	9
4.3.2.	Le second tiret	10
4.3.3.	Le troisième tiret	11
4.3.4.	Le quatrième et cinquième tirets	12
4.3.5.	La finale de la disposition	14
4.2.	Requalifications et exceptions	14
4.2.1.	La requalification des revenus mobiliers en revenus professionnels	14
4.2.2.	L’exception à la requalification des revenus mobiliers	15
4.3.	Le maintien partiel de l’ancien régime	19
4.4.	Le régime transitoire	20
4.5.	Examen de la jurisprudence	21
4.5.1.	Le recours en annulation devant la Cour constitutionnelle	21
4.5.2.	Les écrits d’avocats	22
4.5.3.	Avoirs affectés à l’exercice d’une activité professionnelle	23
4.5.4.	Architectes	24
4.6.	Examen des décisions anticipées	25
4.6.1.	Décision anticipée n°2023.0437 du 25 juillet 2023	25

4.6.2.	Décision anticipée n° 2023.0659 du 3 octobre 2023.....	25
4.6.3.	Décision anticipée n°2023.0698 du 24 octobre 2023.....	26
4.6.4.	Décision anticipée n°2023.0799 du 28 novembre 2023.....	27
4.6.5.	Décisions anticipées n°2023.0936, 2023.0888 et 2024.0062 du 16 janvier 2024, 30 janvier 2024 et 27 février 2024	27
4.6.6.	Décisions n° 2024.0329 du 18 juin 2024.....	27
4.6.7.	Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024.....	28
5.	Conclusion.....	29
6.	Bibliographie	31

1. Introduction

En adoptant la loi programme du 26 décembre 2022¹, qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2023, le législateur a sensiblement réduit la portée du régime fiscal favorable aux droits d’auteurs qui était jusqu’alors en place.

Dans cette dynamique de réforme, le système de sécurité sociale prévoit désormais, à la suite de l’adoption de l’arrêté royal du 7 avril 2023², que les indemnités perçues par les travailleurs pour la cession ou la concession d’une licence de droits d’auteur et de droits voisins ne constituent plus une rémunération en matière de législation sociale.

À ce stade, notons également qu’avant même l’adoption de cette réforme, le législateur avait déjà rendu les fiches individuelles 281.45 obligatoires après avoir porté son attention sur cette matière³.

Dans cette étude, nous entamerons notre propos par une clarification de la notion de droits d’auteur, en analysant ses composantes essentielles à la lumière du droit belge et du droit européen, de manière à délimiter le périmètre des créations susceptibles de bénéficier d’un traitement fiscal particulier. Nous retracerons ensuite les contours du régime fiscal antérieur, en examinant ses fondements, ses objectifs initiaux ainsi que les dérives qui ont conduit à une réévaluation de son champ d’application. C’est dans ce contexte que nous étudierons en profondeur les évolutions introduites par la loi-programme du 26 décembre 2022, dont les nouvelles dispositions fiscales constituent l’objet principal de la présente analyse. Nous aborderons également la jurisprudence la plus récente, ainsi que certaines décisions anticipées, afin d’éclairer la manière dont les nouvelles règles sont interprétées et appliquées en pratique. Enfin, nous proposerons une réflexion critique sur la portée de cette réforme, à la lumière des enjeux économiques, fiscaux et juridiques qu’elle soulève, sans négliger les pistes d’ajustement évoquées dans le cadre du récent accord de coalition.

¹ Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.

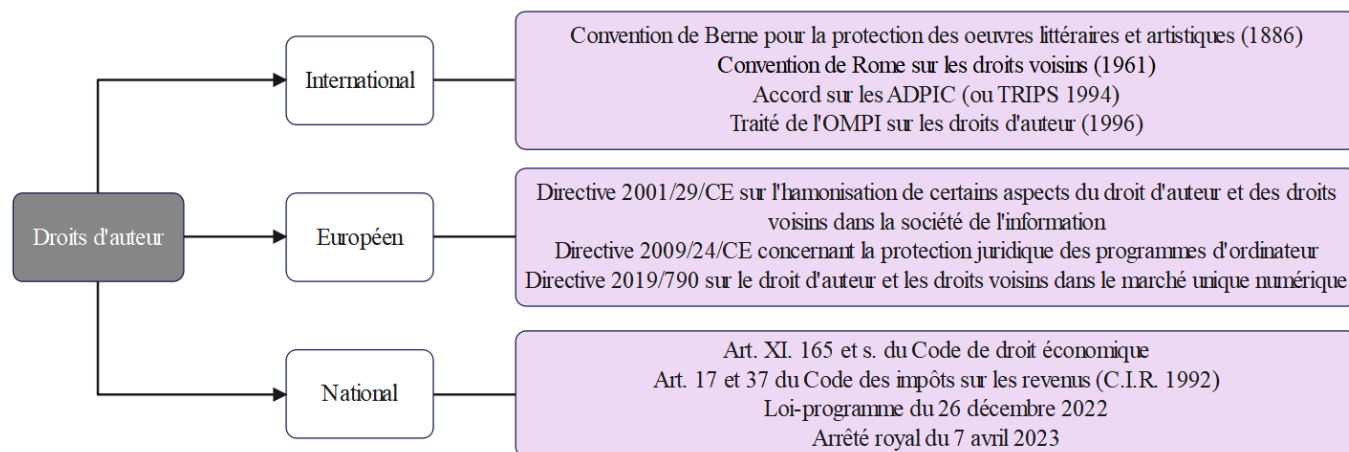
² Arrêté royal du 7 avril 2023 modifiant l’arrêté royal du 28 novembre 1969 relatif aux cotisations sociales, en ce qui concerne le traitement des indemnités versées aux travailleurs pour la cession ou la concession d’une licence de droits d’auteur et de droits voisins, *M.B.*, 14 avril 2023.

³ Obligatoire à partir du 1^{er} janvier 2022 (Loi du 21 décembre 2022, *M.B.*, 29 décembre 2022).

2. La notion de droit d’auteur

2.1. Cadre législatif

Nous ne mentionnerons ici que la législation sur le droit d’auteur pertinente dans le cadre de notre travail⁴.



2.2. Le droit d’auteur

2.2.1. Objet

Que se soit en droit européen ou en droit belge, le droit d’auteur protège les œuvres littéraires et artistiques. Celles-ci peuvent être décrites comme des créations de l’esprit humain exprimées sous une forme perceptible⁵. Cette protection couvre, en principe, une grande variété de domaines, notamment :

- Littéraire : romans, poèmes, pièces de théâtre, essais, manuels, conférences.
- Graphique et visuel : peintures, dessins, photographies, bandes dessinées, logos, cartes géographiques.
- Musical et sonore : compositions musicales, chansons, opéras, jingles.
- Audiovisuel : films, documentaires, animations, jeux vidéo.

⁴ Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques, adopté à Berne le 9 septembre 1886, approuvé par la Belgique par la loi du 25 mars 1999, *M.B.*, 10 octobre 1999 ; Traité de l’OMPI sur le droit d’auteur, adopté à Genève le 20 décembre 1996, approuvé par la Belgique par la loi du 15 mai 2006, *M.B.*, 18 août 2006 ; Accord sur les ADPIC, adopté à Marrakech le 15 avril 1994, approuvé par la Belgique par la loi du 23 décembre 1994, *M.B.*, 21 janvier 1997 ; Convention de Rome pour la protection des artistes interprètes ou exécutants, des producteurs de phonogrammes et des organismes de radiodiffusion, adoptée à Rome le 26 octobre 1961, approuvée par la loi du 30 avril 1963, *M.B.*, 15 février 1964 ; Directive 2001/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 22 mai 2001 sur l’harmonisation de certains aspects du droit d’auteur et des droits voisins dans la société de l’information, *J.O.U.E.*, L 167, 22 juin 2001 ; Directive 2009/24/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 concernant la protection juridique des programmes d’ordinateur, *J.O.U.E.*, L 111, 5 mai 2009 ; Directive 2019/790 du Parlement européen et du Conseil du 17 avril 2019 sur le droit d’auteur et les droits voisins dans le marché unique numérique et modifiant les directives 96/9/CE et 2001/29/CE, *J.O.U.E.*, L 130/92, 17 mai 2019 ; C.D.E., Livre XI, 165 et s. ; C.I.R. 92, art. 17 et 37 ; Loi-programme du 26 décembre 2022, *op. cit.*, *M.B.*, 30 décembre 2022 ; Arrêté royal du 7 avril 2023, *op. cit.*, *M.B.*, 14 avril 2023.

⁵ S. DUSSOLLIER et A. DE FRANQUEN, *Manuel de droits intellectuels*, Limal, Anthemis, 2015, p. 59 ; Art. 2.1 de la Convention de Berne, *op. cit.*, *M.B.*, 10 octobre 1999.

- Autres domaines créatifs : sculptures, œuvres architecturales, œuvres des arts appliqués (design), chorégraphies, logiciels⁶.

En revanche, ne sont pas protégés par le droit d'auteur :

- Les idées, méthodes, concepts ou principes.
- Les œuvres non créées par un humain (par exemple, une œuvre générée exclusivement par une intelligence artificielle)⁷.
- Les œuvres qui n'ont pas été exprimées sous une forme perceptible⁸.

L'Office belge de la propriété intellectuelle (OPRI) ajoute par ailleurs que « La protection par ce [droit d'auteur] implique que de nombreuses utilisations d'une œuvre ne peuvent être faites sans l'autorisation de son auteur (ou de ses ayant-droits). Le fait de soumettre l'utilisation de l'œuvre à la volonté de son auteur a ainsi pour objectif de lui permettre de vivre de l'exploitation de son œuvre s'il le désire. »⁹. La protection par le droit d'auteur confère donc à l'auteur le droit exclusif d'autoriser ou d'interdire l'utilisation de son œuvre, lui permettant ainsi de contrôler son exploitation et d'en tirer profit, s'il le souhaite.

2.1.1. Conditions

Autant sur le plan belge qu'eupéen, il est généralement admis que deux conditions cumulatives doivent être remplies pour être en présence d'une œuvre protégée par le droit d'auteur. Ces conditions sont les conditions d'originalité et de mise en forme.

Il faut avant tout une activité créative originale, c'est-à-dire une création de l'esprit humain qui se traduit en « une œuvre littéraire ou artistique »¹⁰ et qui doit « refléter la personnalité de son auteur »¹¹. En droit interne belge, l'OPRI précise que « L'œuvre reflétera la personnalité de son auteur si elle est déterminée par les choix artistiques qu'il a pu faire face à différentes possibilités qui se présentaient à lui, au-delà des contraintes techniques qui lui étaient imposées. » et que « Cette condition d'originalité est assez facilement rencontrée car les cours et tribunaux sont très peu exigeants à cet égard. »¹².

La seconde condition est celle de mise en forme. Une création de l'esprit doit en effet revêtir une forme concrète et être perceptible. Elle ne peut pas être une simple idée¹³.

⁶ C.D.E., Livre XI, 165 et s.

⁷ C.J.U.E., arrêt *Infopaq International A/S c. Danske Dagblades Forening*, 16 juillet 2009, aff. C-05/08, ECLI:EU:C:2009:465.

⁸ C.D.E., Livre XI, 165 et s.

⁹ Service public fédéral Économie, « Les droits d'auteur », mis à jour le 14 novembre 2024, consulté le 05 mars 2025 à l'adresse <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/droits-de-propriete/droits-dauteur-et-droits/les-droits-dauteur>.

¹⁰ P.-Y. GAUTHIER, *Propriété littéraire et artistique*, 10e éd., Paris, Presses universitaires de France, 2017, p. 25 à 26 ; C.J.U.E., arrêt *SI et Brompton Bicycle Ltd c. Chedech / Get2Get*, 11 juin 2020, C-833/18, EU:C:2020:461.

¹¹ C.J.U.E., arrêt *Infopaq International A/S c. Danske Dagblades Forening*, 16 juillet 2009, aff. C-05/08, ECLI:EU:C:2009:465 ; C.J.U.E., arrêt *Eva-Maria Painer c. Standard VerlagsGmbH et autres*, 1er décembre 2011, C-145/10, EU:C:2011:798 ; Directive 93/98/CEE du Conseil du 29 octobre 1993 relative à l'harmonisation de la durée de protection du droit d'auteur et de certains droits voisins, *J.O.U.E.*, L 290, 24 novembre 1993, considérant 17, §§87-88.

¹² Service public fédéral Économie, « Les droits d'auteur », *op. cit.*

¹³ C.J.U.E. (gde ch.), arrêt *SAS Institute Inc. C. World Programming Ltd*, 2 mai 2012, C-406/10, EU:C:2012:259 ; C. FERAL-SCHUHL, *Cyberdroit. Le droit à l'épreuve de l'Internet*, 5e éd., Paris, Dalloz, 2008, p. 398.

Cette protection ne dépend jamais de l'accomplissement de formalité : Elle naît aussitôt que naît l'œuvre originale. En revanche, ces formalités peuvent représenter un intérêt pratique (mesures probatoire)¹⁴.

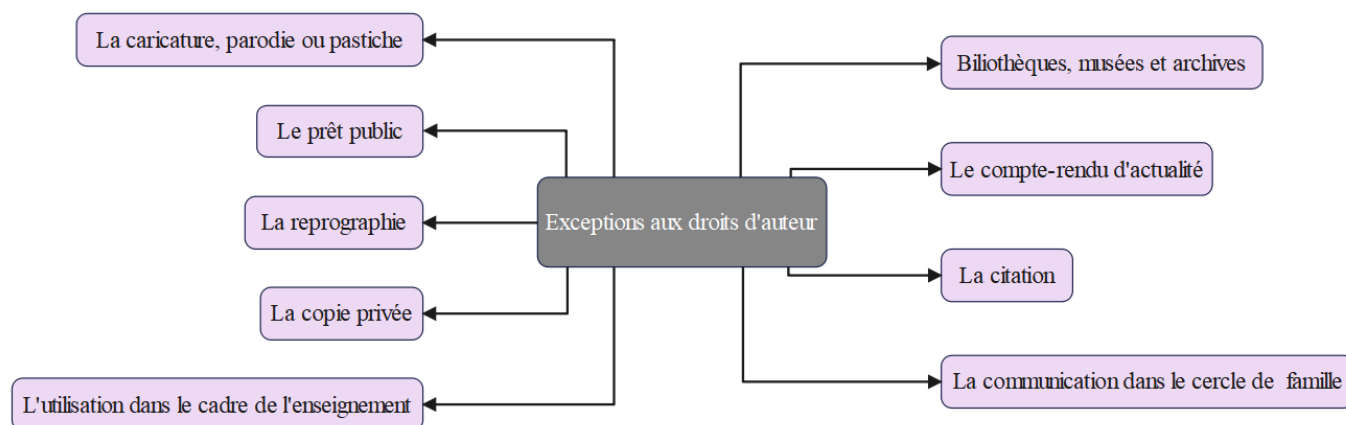
2.1.2. Durée

Lorsque l'auteur meurt, les héritiers continuent de profiter du droit d'auteur pour une durée de 70 ans. Au-delà de ce délai, l'œuvre tombe dans le domaine public et peut être exploitée librement. S'il y a plusieurs auteurs, le délai de 70 ans commence à courir à la mort du dernier co-auteur survivant. Si l'œuvre a été publiée anonymement, le délai commence à courir lorsque l'œuvre est rendue accessible au public¹⁵.

2.1.3. Exceptions

En matière d'exceptions au droit d'auteur, le droit de l'Union européenne n'impose aux États membres que l'interdiction des actes de reproduction temporaire. Pour le reste, la directive 2001/29/CE leur laisse une marge d'appréciation en leur permettant d'introduire ou non un certain nombre d'exceptions facultatives. Parmi celles-ci figurent notamment la reproduction à usage privé, la copie à des fins d'archivage ou de conservation, l'utilisation dans un cadre pédagogique ou scientifique, la citation, la critique ou la revue, la parodie, le pastiche et la caricature, ainsi que l'usage à des fins d'information d'actualité. S'y ajoutent encore des exceptions visant à garantir l'accessibilité pour les personnes en situation de handicap, la représentation ou l'exécution d'œuvres dans un contexte scolaire ou académique, l'utilisation à des fins de sécurité publique ou administrative, ainsi que l'utilisation de bases de données par les titulaires de licences¹⁶.

La Belgique a choisi de transposer la majorité de ces exceptions dans son droit interne, comme l'illustre le schéma reproduit ci-après¹⁷.



¹⁴ S. CARNEROLI, *Les aspects juridiques des réseaux sociaux*, Brugge, Vanden Broele, 2013, p.6.

¹⁵ Art. 1 Directive 2006/116/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative à la durée de protection du droit d'auteur et de certains droits voisins (version codifiée), *J.O.*, L 372, le 27/12/2006 ; C.D.E., art. XI.166.

¹⁶ Art. 5 et 6 Directive 2001/29/CE, *op. cit.*, *J.O.U.E.*, L 167, 22 juin 2001.

¹⁷ F. ERNOTTE, schéma, *Droits des réseaux sociaux*, Bruxelles, Larcier, 2021, p.121.

3. L'ancien régime fiscal applicable aux droits d'auteur

3.1. L'intention originelle du législateur

Contrairement à d'autres professions, les activités artistiques sont caractérisées par une demande à la fois instable, complexe et difficilement prévisible. Elles sont soumises à des risques de dépendance spécifiques, tels que l'aléa de la reconnaissance publique, les fluctuations de la mode ou encore le risque inhérent à la création elle-même. Les revenus générés par ces activités sont non seulement irréguliers, mais également sporadiques. Ils ne sont souvent perçus qu'après de longues périodes de travail de création, non rémunérées, mais particulièrement coûteuses en termes d'investissement personnel, matériel et financier.

C'est dans ce contexte qu'un régime fiscal spécifique a été instauré en Belgique en 2008, visant l'imposition des revenus tirés des droits d'auteur et des droits voisins perçus par les personnes physiques exerçant une activité artistique. Le législateur entendait alors mettre en place un régime conforme à la capacité contributive propre aux artistes, en tenant compte de la spécificité de leurs revenus, par nature irréguliers et aléatoires, et de la précarité de leur situation économique¹⁸.

3.2. Fonctionnement de l'ancien régime

L'ancien article 17, §1er, 5°, du Code des impôts sur les revenus prévoyait que « les revenus [résultant] de la cession ou de la concession de 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 »¹⁹ étaient qualifiés de revenus des capitaux et biens mobiliers.

En vertu de cette disposition, les revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur bénéficiaient d'un traitement fiscal particulièrement avantageux. Ainsi, une première tranche de 37 500 euros (portée à 70 220 euros pour les revenus de l'année 2023, exercice d'imposition 2024, après indexation) était imposée de manière irréfragable à titre de revenus mobiliers, au taux distinct de 15 %. Ce taux était appliqué après déduction de frais forfaitaires, que le contribuable ne doit donc pas justifier, du montant brut des revenus, de sorte que l'imposition ne portait que sur le montant net perçu. Précisons que si le contribuable est en mesure d'apporter la preuve de frais réels plus élevés, il pourra également opter pour la déduction des frais sur une base réelle²⁰.

Les frais forfaitaires admis s'élevaient à 50 % sur la première tranche de 10 000 euros, et à 25 % sur la tranche comprise entre 10 000,01 euros et 20 000 euros, ces plafonds étant également indexés chaque année. L'imposition effective n'intervenait donc que sur une base réduite, ce qui renforçait encore l'attractivité du régime.

Techniquement, l'impôt était perçu par voie de précompte mobilier non libératoire, prélevé à la source au taux de 15 %, auquel s'ajoutaient les centimes additionnels communaux. Ce précompte était imputable sur l'impôt final dû, mais ne dispensait pas de l'obligation de

¹⁸ S. GARROY et G. DELOBBE, « le régime fiscal des droits d'auteur », chroniques notariales, vol. 79, pp. 244-261.

¹⁹ C.I.R. 92, art. 17, §1^{er}, 5° (ancien).

²⁰ A.R./C.I.R., article 3 ; G.-A. DAL, « La réforme de la fiscalité des droits d'auteur », Journal des Tribunaux, 128e année, n° 6353, 16 mai 2009, pp. 335-341.

déclaration. L'ensemble de ce dispositif conduisait à une charge fiscale nettement inférieure à celle résultant de l'imposition selon le barème progressif applicable aux revenus professionnels.

Cette déduction forfaitaire a toutefois été parfois mal interprétée. Certains ont cru, à tort, que pour les revenus dépassant les 20 000 euros, le contribuable avait droit à une déduction de frais forfaitaires à hauteur de 15%²¹. Cette compréhension est cependant contestée par l'administration fiscale et confirmée par le formulaire de déclaration au précompte mobilier spécifique aux droits d'auteur qui indique qu'aucuns frais forfaitaires ne peuvent être portés en déduction au-delà de 20 000 euros²². Le mécanisme fonctionne donc par tranches : seuls les premiers 10 000 € bénéficient d'une déduction de 50 %, la tranche comprise entre 10 000,01 € et 20 000 € bénéficie de 25 %, et les revenus excédant ce plafond ne donnent plus droit à une déduction forfaitaire. Par exemple, si un auteur perçoit 25 000 € de droits d'auteur, la déduction se calcule comme suit : 50 % de 10 000 € (soit 5 000 € de frais déductibles), 25 % sur les 10 000 € suivants (soit 2 500 €), et aucune déduction sur les 5 000 € restants.

Au-delà de 37 500 euros de revenus non indexés (soit, 70 220 euros pour les revenus de 2023), l'article 37, alinéa 1er du C.I.R prévoyait que les revenus de droits d'auteur étaient requalifiés soit en revenus professionnels, soumis à l'impôt selon le barème progressif, soit de revenus mobiliers, avec une imposition distincte au taux de 15 %. Peu importe la qualification retenue, la retenue du précompte mobilier s'élevait à 30 %. Cependant, l'Etat était amené dans le cas de la requalification en revenus mobiliers, à rembourser l'excédent du précompte puisque le taux d'imposition dans ce cas reste fixé à 15%, même pour la partie des droits d'auteur qui excède le plafond²³.

Tranches	Qualification	PM
<Plafond	Revenu mobilier	PM 15% et taux distinct de 15%
>Plafond	<u>Soit</u> revenu mobilier	PM 30% => Taux distinct de 15%
	<u>Soit</u> revenu professionnel	PM 30% => Globalisation au taux progressifs

Pour illustrer le fonctionnement de la déduction forfaitaire dans l'ancien régime applicable aux revenus de droits d'auteur, prenons le cas d'un artiste percevant 25 000 euros de revenus bruts en 2022. Ces revenus bénéficient d'une déduction des frais professionnels forfaitaires appliquée par tranches. Ainsi, la première tranche de 18 720 euros bénéficie d'une déduction de 50 %, ce qui correspond à 9 360 euros de frais déductibles. Pour la tranche suivante, comprise entre 18 720,01 euros et 25 000 euros, soit un montant de 6 280 euros, la déduction est de 25 %, soit 1 570 euros. Le total des frais forfaitaires déduits s'élève donc à 10 930 euros. En soustrayant ce montant au revenu brut, on obtient une base imposable de 14 070 euros. Sur cette base s'applique un précompte mobilier au taux de 15 %, ce qui correspond à un impôt de

²¹ E. SCARNA, « Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur : la fin des controverses? », *C&FP*, 2008, p. 306; J. VAN DYCK, « Précompte mobilier sur droits d'auteur : report au 1er janvier 2009 », *Fiscologue*, 2008, n° 1135, p. 3; J. VAN DYCK, « Droits d'auteur : la formule de déclaration au pr. M. est publiée », *Fiscologue*, 2009, n° 1148, p. 1; B. SPRINGAEL, « L'arrêté d'exécution devrait être actualisé d'urgence », *Fiscologue*, 2009, n° 1146, pp. 5-6.

²² G.-A. DAL, *op. cit.*, pp. 335-341.

²³ S. GARROY et G. DELOBBE, *op.cit.*, pp. 244-261.

2 110,50 euros. Par conséquent, le revenu net après imposition s'élève à 22 889,50 euros, hors cotisations sociales. Cet exemple montre clairement que la déduction forfaitaire fonctionne tranche par tranche, et non par application d'un taux moyen sur l'ensemble des revenus, ce qui est essentiel pour une correcte interprétation et application du régime fiscal.

Exemple d'application de l'ancien régime (revenus 2022, exercice 2023)		
Élément	Montant €	Calcul
Revenus bruts	25 000	
Frais forfaitaires tranche 1 (50%)	9 360	$18\,720 \times 50\%$
Frais forfaitaires tranche 2 (25%)	1 570	$(25\,000 - 18\,720) \times 25\%$
Total frais forfaitaires	10 930	$9\,360 + 1\,570$
Base imposable	14 070	$25\,000 - 10\,930$
Précompte mobilier (15%)	2 110,50	$14\,070 \times 15\%$
Revenu net après impôt	22 889,50	$25\,000 - 2\,110,50$

En conclusion, sous l'empire de l'ancien article 17, §1er, 5° du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 92), les revenus issus de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins étaient considérés comme des revenus mobiliers, dans la limite d'un plafond fixé à 37 500 euros à indexer. Ces revenus étaient soumis à un taux d'imposition réduit de 15 %, sensiblement plus avantageux que le régime progressif applicable aux revenus professionnels. Par ailleurs, la charge fiscale était encore allégée par l'application de frais déductibles, forfaitaires ou réels, sur le montant brut des revenus perçus.

3.3. Les abus et dérives du régime

Le régime fiscal applicable aux droits d'auteur a progressivement dépassé le cadre initialement prévu. Il a été de plus en plus largement appliqué, évoluant ainsi, selon les mots mêmes du ministre des Finances, « vers un mode de rémunération à part entière dans des secteurs d'activités professionnelles parfois très éloignés [de ceux imaginés par le législateur de 2008] »²⁴. Or, cette évolution s'écarte de l'intention originelle du législateur, qui avait conçu ce dispositif pour encadrer des revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans le cadre d'activités artistiques²⁵.

Cette application extensive du régime de droits d'auteur résultait de la formulation législative très générale de la disposition en cause. Cette dernière englobait l'ensemble des revenus résultant d'une cession par l'auteur ou l'artiste et portant sur des œuvres littéraires ou

²⁴ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 57.

artistiques ou sur des prestations²⁶. Ces notions, harmonisées à l'échelle européenne et systématiquement interprétées de manière extensive par la Cour de justice de l'Union européenne, ont conduit à une application légitime du régime fiscal privilégié à toutes les œuvres protégées par le droit d'auteur²⁷.

3.4. La réaction des autorités fiscales

Face à cette évolution, le gouvernement belge a entrepris une réforme du régime fiscal des droits d'auteur en décembre 2022, concrétisée par la loi programme du 26 décembre 2022, entrée en vigueur le 1er janvier 2023. Cette réforme vise à recentrer le régime sur les professions artistiques et à limiter son champ d'application.

Le gouvernement a explicitement poursuivi l'objectif de réaligner ledit régime fiscal avec l'intention originelle du législateur de 2008. Ainsi, il s'agit de rétablir une fiscalité appropriée à des revenus qui, en raison de la nature des activités artistiques, sont perçus de manière irrégulière et aléatoire. À cet égard, l'exposé des motifs précise à plusieurs reprises que les modifications proposées ont pour objectif de « revenir aux objectifs initiaux » de la loi du 16 juillet 2008, à savoir « imposer les redevances de droits d'auteur et de droits voisins en éliminant le surcoût financier qu'ils subissent et qui découle de leur caractère irrégulier et aléatoire »²⁸.

L'évolution spectaculaire des montants déclarés sous ce régime au cours de la dernière décennie témoigne d'ailleurs de la nécessité d'une telle réforme : entre 2010 et 2021, les revenus déclarés au titre des droits d'auteur sont passés de 19 millions à 458 millions d'euros. Cette croissance exponentielle illustre un élargissement progressif, et parfois détourné, de l'usage de ce régime, pourtant initialement conçu pour soutenir les créateurs du secteur artistique²⁹.

En outre, il est essentiel de souligner que, contrairement à ce que pourrait laisser penser l'exposé des motifs, les droits d'auteur ne constituent pas une rémunération au sens strict d'une prestation de travail, mais bien la contrepartie du transfert d'un avoir mobilier. Si cet avoir peut résulter d'une activité professionnelle, les revenus qu'il génère relèvent, en principe, de la catégorie des revenus mobiliers, conformément à leur nature juridique³⁰.

²⁶ C.D.E., art. XI.165 et XI.205.

²⁷ C.J.U.E., arrêt *BSA Group Services Limited c. Commission*, le 22 décembre 2010, aff. C-393/09, ECLI:EU:C:2010:816.

²⁸ Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 56-58.

²⁹ La Libre Belgique, « Droits d'auteur : nouveau combat en vue entre ailes gauche et droite de la Vivaldi », 12 octobre 2022, consulté le 12 avril 2025 à l'adresse <https://www.lalibre.be/economie/conjoncture/2022/10/12/droits-dauteur-nouveau-combat-en-vue-entre-ailes-gauche-et-droite-de-la-vivaldi-TLQ6F27KYRAYLB6XGJUGVOUFUU/>.

³⁰ S. WATELET, « le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus et des droits voisins », *J.T.*, 2023/11, pp. 181-187, spéc. N°6, p. 182.

4. Le nouveau régime fiscal des droits d'auteur

La loi-programme du 26 décembre 2022 a profondément modifié le régime fiscal applicable aux droits d'auteur et droits voisins en réécrivant intégralement l'article 17, § 1er, 5°, et en apportant des changements à l'article 37, dont l'ajout d'un nouvel alinéa 3, réformant ainsi les bases légales du régime. L'article 17 reconnaît la nature mobilière de ces revenus, tandis que l'article 37 prévoit leur possible requalification en revenus professionnels³¹. Sur le plan pratique, la Circulaire 2024/C/33 du 21 mai 2024 est venue détailler les implications concrètes de cette réforme sur la déclaration à l'impôt des personnes physiques : elle précise les nouvelles rubriques à compléter, les codes spécifiques à utiliser, ainsi que les justificatifs requis pour les revenus qualifiés de droits d'auteur³².

Cette réforme se caractérise par conséquent, d'une part, par une redéfinition des revenus issus des droits d'auteur et, d'autre part, par l'introduction de nouveaux seuils de « requalification », entraînant le passage de certains revenus mobiliers en revenus professionnels.

4.1. Redéfinition des conditions de fond (art. 17, §1, 5°, du CIR)

L'article 17, §1, 5° du C.I.R., désormais structurée en cinq alinéas successifs, doit faire l'objet d'une lecture en cascade : les trois premiers alinéas définissent le champ d'application matériel, tandis que les deux derniers précisent le champ d'application personnel de cette disposition³³.

4.3.1. Le premier tiret

Les revenus visés sont, premièrement, les revenus :

« - qui résultent de la cession ou de l'octroi d'une licence par le titulaire originaire, ses héritiers ou légataires, de 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; »³⁴

Avant tout, notons ici que le législateur abandonne le terme « concession » et lui préfère le terme « licence » qui est plus en adéquation avec la terminologie actuelle du Code de droit économique³⁵. Seuls les revenus provenant de la cession ou de l'octroi de ladite licence sur tout ou partie des droits d'auteurs et droits voisins restent visés par le régime, à l'exclusion des revenus tirés de l'exploitation directe des droits patrimoniaux par l'auteur ou l'artiste lui-même.

Par ailleurs, cette cession doit désormais être réalisée par l'auteur *ab initio* ou par ses héritiers ou légataires, une précision absente du texte antérieur mais dont la portée pratique reste limitée. Elle peut néanmoins soulever certaines interrogations, notamment dans le cas d'œuvres indivises : à présent, un coauteur ne devrait, en principe plus pouvoir acquérir les droits de son coauteur pour les céder ensuite au cessionnaire sans risquer de voir une partie des revenus exclus du champ d'application de l'article 17, § 1er, 5°, du CIR³⁶.

³¹ C.I.R. 92, art. 17, §1, 5° et 37.

³² Circulaire 2024/C/33 de l'autorité fédérale relative aux modifications dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 2024, 21 mai 2024.

³³ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 182.

³⁴ C.I.R. 92, art. 17, §1, 5°.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ *Ibidem*.

En outre, ce premier tiret fait référence au titre 5 du Code de droit économique qui s'intitule « les droits d'auteur et les droits voisins »³⁷. Nous pouvons dès lors légitimement nous demander si cette référence au seul titre 5 exclut, *ipso facto*, du champ d'application de la disposition les titres 6 et 7 qui concernent respectivement les programmes d'ordinateur et les bases de données. Certains auteurs sont d'avis que les titres 6 et 7 ne constituent en réalité qu'une *lex specialis* par rapport aux dispositions générales du titre 5, permettant ainsi aux programmes d'ordinateur de continuer à bénéficier de ce régime favorable³⁸. Cette interprétation est d'ailleurs conforme à la directive européenne 2009/24/CE, le Traité de l'OMPI et la Convention de Berne, tous ratifiés par la Belgique³⁹. En revanche, selon le ministre des Finances⁴⁰, son administration et le SDA⁴¹, il faut comprendre la disposition en ce sens que les livres 6 et 7 sont exclus du champ d'application de la disposition. Ainsi, les programmes d'ordinateur ne bénéficieraient, au regard de cette interprétation, plus du régime fiscal spécifique.

Cette controverse a mené différents concepteurs de programmes d'ordinateurs et diverses entreprises du secteur de l'informatique à introduire un recours devant la Cour constitutionnelle en vue de l'obtention de l'annulation de ce nouveau régime, étant entendu que cette nouvelle disposition devait être interprétée en ce sens que les programmes d'ordinateur ne rentreraient plus dans le champ d'application pour bénéficier du régime fiscal spécifique favorable des droits d'auteur. La Cour constitutionnelle va cependant rejeter ce recours par un arrêt du 16 mai 2024, estimant que cette exclusion est raisonnablement justifiée si l'on se réfère à l'intention originelle du législateur qui était, comme nous l'avons déjà évoqué, de limiter le régime aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques⁴². Il convient de rappeler que la Cour constitutionnelle ne se prononce pas sur la conformité d'une norme au droit de l'Union européenne. Il appartient, le cas échéant, à la Cour de justice de l'Union européenne d'en apprécier la validité dans le cadre d'un renvoi préjudiciel.

4.3.2. Le second tiret

Deuxièmement, cette disposition vise les revenus :

« - qui se rapportent 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; »⁴³

³⁷ C.D.E., livre XI, titre 5.

³⁸ B. SPRINGAEL et C. VANPETEGHEM, « Les droits d'auteur à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Le Fiscologue*, n°1770, 9 décembre 2022, p.1 ; S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 183.

³⁹ Convention de Berne, *op. cit.* ; directive 2009/24/CE, *op. cit.* ; Traité de l'OMPI, *op. cit.*

⁴⁰ Projet de loi-programme, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 2022-2023, n°55-3015/014, pp.55-60 ; Projet de loi-programme, *Doc. Parl.*, Ch. Repr., sess. 2022-2023, n°55-3015/020, pp.55-60.

⁴¹ Décision anticipée, n° 2023.0659, 3 octobre 2023 ; S. WATELET, « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Act. Fisc.*, n° 2023/32 ; B. SPRINGAEL, « Het nieuwe belastingregime voor auteursrechtvergoedingen », *T.F.R.*, 2023/16, p. 824-852 ; M. VERMEERSCH, « Roerende inkomsten. Auteursrechten : de eerste rulings onder het nieuwe regime zijn er », *Fisc. Act.*, 2023/33, pp.1-3 ; K. HELLINCKX, « Computerprogramma's uitgesloten van fiscaal gunstregime voor auteursrechtenvergoedingen », *T.F.R.*, 2024/10, n°662, pp. 563-570.

⁴² C. C., 16 mai 2024, n°52/2024 ; K. HELLINCKX, *op.cit.*, pp. 563-570 ; C. BUYASSE, « Cour constitutionnelle : le rejet des programmes informatiques est validé », *Le Fiscologue*, 2024/19, pp. 1-3 ; K. HELLINCKX et T. GOEMAERE, « Auteursrechten. Grondwettelijk Hof bevestigt : boeken toe voor de IT-sector », *Fisc. Act.*, 2024/21, pp. 4-12.

⁴³ C.I.R. 92, art. 17, §1, 5°.

Ce second tiret fait référence à la notion d'« *œuvre littéraire ou artistique originale* ». À première vue, cette précision pourrait sembler introduire une condition nouvelle. Il n'en est rien : cette exigence était déjà implicite dans l'ancien régime, et la réforme n'y a rien modifié sur le fond. En effet, l'auteur ne peut prétendre à des droits que dans la mesure où il a créé une œuvre protégée par le droit d'auteur, c'est-à-dire une *œuvre littéraire ou artistique*. Il en va de même pour l'artiste-interprète, qui ne bénéficie de droits voisins que s'il a accompli *une prestation de nature artistique*. La condition d'*originalité*, quant à elle, est inhérente à la notion d'œuvre (ou de prestation artistique), au point que la mention expresse de cette exigence peut apparaître redondante.

Bien que le Code de droit économique ne définisse pas la notion d'*œuvre littéraire ou artistique*, le législateur fiscal renvoie à ce qu'il faut entendre (« *bedoeld* » en néerlandais) par cette expression en droit commun⁴⁴. Il convient dès lors de se référer aux sources européennes et internationales pertinentes, telles que la Convention de Berne de 1886 et la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne⁴⁵. Cette position a été confirmée par la circulaire 2022/C/22 de l'administration fiscale, qui précise que la protection fiscale de l'œuvre suppose le respect de la condition d'originalité, telle qu'interprétée au niveau européen⁴⁶.

Par ailleurs, seuls les droits voisins des artistes-interprètes ou exécutants sont désormais visés par le texte. Là encore, il s'agit d'un ajustement formel, car les autres catégories de droits voisins prévus par le titre 5 du livre XI du Code de droit économique bénéficient généralement à des personnes morales soumises à l'impôt des sociétés. Les revenus en découlant, bien qu'étant mobiliers dans leur nature, étaient déjà imposés comme des bénéfices. Ces autres droits voisins, lorsqu'ils font l'objet d'une concession, relèveront désormais de l'article 17, § 1er, 3°, du CIR⁴⁷.

4.3.3. Le troisième tiret

Troisièmement, ces revenus doivent être réalisés :

« - 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; »⁴⁸

Le nouveau régime prévoit donc comme condition que la cession ou l'octroi d'une licence doit être fait en vue de l'exploitation ou l'utilisation *effective* de ces droits. Cette exigence existait déjà implicitement dans l'ancienne version de la disposition. Les notions d'*utilisation* et d'*exploitation* renvoient toutes deux à l'idée de tirer parti d'une œuvre, que ce soit à des fins financières ou non, par exemple via sa reproduction ou sa communication au public. Quant à elle, l'expression *en vue de* (« *met het oog op* » en néerlandais) renvoie à l'intention des parties, c'est-à-dire à la cause de l'opération. La traduction de cette intention dans le contrat conclu

⁴⁴ Projet de loi-programme, exposé des motifs, Doc. parl., Chambre, no 55/3015-001, p. 59.

⁴⁵ Convention de Berne, *op. cit.* ; C.J.U.E., arrêt Infopaq International A/S c. Danske Dagblades Forening, 16 juillet 2009, aff. C-05/08, ECLI:EU:C:2009:465 ; C.J.U.E., arrêt SI et Brompton Bicycle Ltd c. Chedech / Get2Get, 11 juin 2020, C-833/18, EU:C:2020:461.

⁴⁶ Circulaire 2022/C/22 de l'autorité fédérale concernant la qualification d'« œuvre protégée » par la législation relative au droit d'auteur et droits voisins, 25 février 2022.

⁴⁷ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 186.

⁴⁸ C.I.R. 92, art. 17, §1, 5°.

entre l'auteur et le cessionnaire devrait, au regard du texte légal, suffire à satisfaire cette exigence⁴⁹.

Une exception est cependant concédée pour les situations de force majeure ou pour tout événement indépendant de la volonté des parties contractantes empêchant l'exploitation ou l'utilisation effective de ces droits conformément aux usages de la profession. Afin de mieux comprendre cette exception, les travaux préparatoires proposent à titre illustratif d'imaginer la situation suivante : « un éditeur charge un photographe indépendant de prendre des photos d'un événement d'actualité particulier. Dans le cadre de la mission, il est convenu que le photographe indépendant livrera 6 photos sur lesquelles il accorde une licence à l'éditeur pour publication, en échange d'une rémunération convenue. Après la livraison des 6 photos, l'éditeur décide de publier une des photos dans sa publication imprimée, et deux autres sur son site internet. Les trois photos restantes, par exemple, ne seront provisoirement pas publiées par manque d'espace mais pourront toujours être publiées par la rédaction dans des publications ultérieures »⁵⁰.

En revanche, si la cession n'a pas été conclue en vue d'une exploitation réelle, par exemple en cas de contrat simulé ou ayant une autre cause, les revenus ne relèveront pas du nouveau régime fiscal prévu à l'article 17, § 1er, 5°, du CIR.

4.3.4. Les quatrième et cinquième tirets

Quatrièmement, ces revenus sont visés :

« - à condition que le titulaire originaire des droits précité détienne une attestation du travail des arts visée à l'article 6 de la loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, ou dans des dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par un autre Etat membre de l'Espace économique européen; ou »⁵¹

Ce quatrième tiret nous apprend qu'en vertu de la nouvelle législation, l'ayant droit des revenus tirés d'une œuvre protégée par le droit d'auteur devra en principe disposer d'une *attestation de travail des arts*. Les règles relatives à cette attestation sont entrées en vigueur le 1er janvier 2024. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2024, l'attestation du travail des arts remplace le statut d'artiste et établit de nouvelles règles de sécurité sociales pour ces derniers. Cette attestation est délivrée par la Commission du travail des arts qui est composée de « représentants du secteur des arts et d'experts de la sécurité sociale provenant des administrations et des partenaires sociaux »⁵². Elle offre à chaque travailleur des arts, et ce pour une durée de 5 ans, une protection sociale.

Cette attestation du travail des arts ne constitue pas, en pratique, une condition impérative pour accéder au régime fiscal forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, puisque le législateur a expressément prévu une alternative à sa détention. Cette exigence apparaît dès lors davantage motivée par des considérations politiques que par une véritable nécessité juridique⁵³.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ Projet de loi-programme, *Doc. Parl.*, Ch repr., sess. 2022-2023, n°55-3015/014, p. 38.

⁵¹ C.I.R. 92, art. 17, §1, 5°

⁵² Working in the arts professional, «Commission du travail des arts», disponible à l'adresse <https://www.workinginthearts.fgov.be/fr/professionnel/commission>. L'attestation peut d'ailleurs être obtenue sur ce site.

⁵³ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op.cit.*, p. 182.

« - à défaut, que dans le cadre de la cession ou de l'octroi d'une licence conformément aux trois premiers tirets, 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; »⁵⁴

En l'absence d'attestation de travailleur des arts, une alternative est prévue. Le bénéfice de cette alternative est conditionné au fait que les droits soient transférés ou donnés en licence à un tiers aux fins de *communication au public, d'exécution ou de représentation publique*, ou de *reproduction*.

En ce qui concerne la *communication au public, l'exécution ou la représentation publique*, elles peuvent revêtir des formes très diverses, telles que des présentations écrites, graphiques, photographiques, cinématographiques ou sonores. Elles peuvent être réalisées sur différents supports matériels ou immatériels, et par divers modes de transmission, incluant notamment les technologies modernes comme Internet, la télévision ou la radio⁵⁵.

La notion de *communication au public* se compose de deux éléments cumulatifs, à savoir un *acte de communication* d'une oeuvre et la communication de cette dernière à un *public*.

L'*acte de communication* désigne toute transmission d'une oeuvre protégée, indépendamment du moyen ou du procédé technique utilisé. Il s'agit, en principe, d'une forme d'exploitation immatérielle, par exemple par diffusion télévisuelle, radiophonique, en ligne (Internet), ou par tout autre vecteur comparable.⁵⁶

La notion de *public* est définie comme « un nombre important de destinataires potentiels non pris en compte par les titulaires de droits lors de la communication au public d'origine »⁵⁷. Ainsi, cette notion suppose un certain seuil de minimis et un nombre trop insignifiant de destinataires ne correspond pas à cette notion. Cependant, contrairement à ce qu'a affirmé le ministre, le régime fiscal n'est pas limité aux oeuvres diffusées au grand public. Par exemple, un architecte peut bénéficier de ce régime même si ses plans ne sont pas directement communiqués au public, car ces plans sont reproduits et utilisés par le bureau d'architecture, ce qui satisfait à la condition de communication au public⁵⁸.

Il y a « nouvelle » communication au public lorsque l'oeuvre est communiquée soit au moyen d'un procédé technique spécifique, distinct de ceux utilisés précédemment, soit à un public nouveau, c'est-à-dire un public qui n'avait pas été pris en compte par le titulaire du droit d'auteur lors de l'autorisation initiale de communication de l'oeuvre au public⁵⁹.

Il convient de ne pas confondre le droit de communication avec le *droit de distribution*, lequel ne concerne que les objets tangibles, à savoir l'original de l'oeuvre ou ses reproductions. En droit belge, le droit de distribution est intégré juridiquement au droit de reproduction⁶⁰.

Le *droit de reproduction*, quant à lui, fait l'objet d'une interprétation extensive. Il couvre tout acte de fixation de l'oeuvre, qu'il soit de nature matérielle (comme l'impression d'un livre)

⁵⁴ C.I.R. 92, art. 17, §1, 5°.

⁵⁵ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

⁵⁶ C.J.U.E., arrêt *Reha Training*, 31 mai 2016, aff. C-117/15, no 38, ECLI:EU:C:2016:379 ; S. DUSSOLIER et A. DE FRANCQUEN, *op.cit.*, p. 77.

⁵⁷ C.J.U.E., arrêt *Sociedad General de Autores y Editores de España (SGAE) c. Rafael Hoteles SA*, 07 décembre 2006, C-306/05, EU:C:2006:764.

⁵⁸ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op.cit.*, p. 189.

⁵⁹ C.J.U.E., arrêt *Renckhoff*, 7 août 2018, aff. C-161/17, no 24, ECLI:EU:C:2018:634.

⁶⁰ C.D.E., art. XI.165.

ou intellectuelle (comme la mise en mémoire d'un fichier informatique). Toute reproduction requiert en principe l'autorisation préalable de l'auteur, sans qu'il soit besoin de démontrer l'existence d'un public. Relèvent notamment de la notion de reproduction : l'édition d'un ouvrage, la photographie d'une œuvre, la fixation d'un contenu audiovisuel ou sonore, ainsi que le stockage d'un programme informatique, sa lecture à l'écran ou sur un support matériel⁶¹. L'article XI.190 du Code de droit économique prévoit toutefois une exception à ce droit de reproduction : l'autorisation de l'auteur n'est pas requise pour la réalisation d'une copie privée, à condition qu'elle soit effectuée dans le cercle de la famille⁶².

À nouveau, et comme nous venons de le faire, ces notions de reproduction et de communication au public doivent être comprises selon le droit commun et la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne et contrairement à ce qui est indiqué dans l'exposé des motifs, la communication au public ne comprend pas la reproduction : ce sont deux droits distincts, chacun avec sa propre portée⁶³.

4.3.5. La finale de la disposition

Finalement, cette disposition vise également

*« les revenus susvisés qui sont recueillis par le titulaire des droits susvisé par l'intermédiaire d'un organisme de gestion visé à l'article I.16, § 1^{er}, 4^o à 6^o, du Code de droit économique »*⁶⁴

Ce dernier alinéa nous apprend qu'il est sans importance que le revenu soit perçu directement par l'auteur ou l'artiste ou par l'intermédiaire d'un organisme de gestion de droits tels que la SABAM, reprobel ou Assucopie.

À défaut de rentrer dans les différentes conditions que nous venons d'examiner, il est toutefois possible que les revenus de droits d'auteur relèvent de l'article 17, §1, 3^o du C.I.R. et soient qualifiés de revenus mobiliers⁶⁵.

4.2. Requalifications et exceptions

4.2.1. La requalification des revenus mobiliers en revenus professionnels

L'article 37, alinéa 1^{er}, du CIR met en place les nouveaux seuils de requalification des revenus mobiliers en revenus professionnels. Il dispose que :

*« 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. »*⁶⁶

Ce premier alinéa établit le principe selon lequel les revenus mobiliers du contribuable sont susceptibles d'être requalifiés en revenus professionnels si ces avoirs sont effectivement affectés à l'exercice de son activité professionnelle⁶⁷. Selon le commentaire administratif, cela signifie que l'avoir affecté à l'exercice de l'activité professionnelle doit être utilisé dans le cadre de cette activité⁶⁸. Le ministre l'a d'ailleurs confirmé lors des travaux préparatoires en précisant

⁶¹ A. BERENBOOM, *Le nouveau droit d'auteur*, Larcier, 2022, p. 190, no 72 ; S. WATELET, *op.cit.*, p. 182.

⁶² C.D.E., art. XI.190.

⁶³ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op.cit.*, p. 182.

⁶⁴ C.I.R. 92, art. 17, §1, 5^o.

⁶⁵ C.I.R. 92, art. 17, §1, 3^o.

⁶⁶ C.I.R. 92, art. 37.

⁶⁷ Cass. (1^{re} ch.), 17 janvier 2022, F.180011.F, www.juriportal.be.

⁶⁸ Com.Ir 37/1 et 3.

que si les biens et capitaux générant ces revenus sont mis au service de l'activité professionnelle du bénéficiaire, alors l'article 37 du CIR s'applique. Ainsi, ces avoirs sont considérés comme des outils de production au sein de cette activité⁶⁹. En l'absence d'affectation, les revenus visés à l'article 17, §1, 5° du CIR conservent leur nature de revenus mobiliers.

C'est à l'administration fiscale qu'il revient de requalifier un revenu mobilier en un revenu professionnel et de démontrer que les avoirs mobiliers à l'origine du revenu ont été affectés par le bénéficiaire à l'exercice de son activité professionnelle⁷⁰.

Lorsque l'auteur ou l'artiste exploite lui-même ses droits patrimoniaux dans le cadre de son activité – par exemple via l'autoédition ou la diffusion directe de son œuvre – les revenus perçus sont qualifiés de professionnels. En effet, les revenus perçus dans cette situation découlent en réalité de la vente d'exemplaires de l'œuvre, et non de la cession ou de l'octroi de droits d'auteur au sens de l'article 17, §1er, 5°, du CIR. Par conséquent, ce type de situation échappe à l'application de cette dernière disposition⁷¹.

En pratique, il est donc peu probable qu'un auteur ou un artiste perçoive des revenus entrant dans le champ d'application de l'article 17, §1er, 5°, tout en ayant affecté ses droits patrimoniaux à l'exercice de son activité professionnelle. Pour que cette qualification soit retenue, encore faut-il que les droits aient été transférés à un tiers en vue d'une exploitation effective par ce dernier. Dans ce cas, c'est le cessionnaire, et non l'auteur, qui fait un usage professionnel des droits. L'auteur, quant à lui, ne les affecte pas directement à son activité, ce qui exclut l'application de l'article 37 CIR, lequel suppose une affectation professionnelle par le titulaire initial des droits⁷².

Cette interprétation a été confirmée par la jurisprudence. Ainsi, dans une affaire jugée par la cour d'appel de Liège, un auteur avait cédé ses droits d'exploitation à une société chargée de les valoriser⁷³. La cour a estimé que l'auteur ne participait pas lui-même à l'exploitation professionnelle de ses droits et que les revenus perçus relevaient donc de la catégorie des revenus mobiliers. Cette position a été réaffirmée par la cour d'appel de Gand dans un arrêt du 1^{er} juin 2021, y compris dans un cas où les revenus en question dépassaient le plafond prévu à l'article 37, alinéa 2, du CIR⁷⁴.

4.2.2. L'exception à la requalification des revenus mobiliers

« Par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1°, 5°, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et dans la mesure où :

- *le rapport entre les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies, dépasse 30 p.c. ;*
- *ils excèdent 37 500 euros ;*

⁶⁹ Projet de loi-programme, Doc. parl., Ch. Repr., n° 55/3015-014, p. 64.

⁷⁰ Civ. Namur, 22 octobre 2014, *F.J.F.*, 2015/40.

⁷¹ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op.cit.*, p. 182.

⁷² *Ibidem*.

⁷³ Liège (9e ch.), 13 septembre 2021, rôle n° 2018/RG/116, non publié ; S. WATELET, « le (pas si) nouveau... » *op.cit.*, p. 182.

⁷⁴ Gand, 1er juin 2021, *Cour. fisc.*, 2021, liv. 15, p. 395, refl. M. POLLET ; Sommaire, *F.J.F.*, 2022, liv. 4, p. 565 ; Cass. (1re ch.), 10 novembre 2017, *F.J.F.*, 2018/9. et Cass. (1re ch.), 20 septembre 2018, *Cour. fisc.*, 2018/1171 ; *J.L.M.B.*, 2018, no 36, p. 1721 ; S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op.cit.*, p. 182.

et pour autant 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 »⁷⁵

4.2.2.1. La moyenne des 4 exercices imposables précédents

À titre d'exception, le second alinéa de l'article 37, prévoit une présomption irréfragable de qualification de revenus mobiliers. Dans un premier temps, il convient toutefois de vérifier si l'on remplit la condition d'accès à ce régime particulier (qui est introduite dans le texte de la disposition par les mots « pour autant que ») et, dans un second temps, de s'assurer que l'on respecte les limites du champ d'application de cette exception (qui sont introduites dans le texte par les mots « dans la mesure où »)⁷⁶.

Ainsi, pour pouvoir bénéficier de la présomption irréfragable, il faut avant tout vérifier que la moyenne des revenus des droits d'auteur perçus au cours des quatre dernière périodes imposables précédentes ne dépasse pas le plafond maximal de 37 500 euros à indexer. Par ailleurs, si l'activité a débuté moins de 4 ans avant l'exercice d'imposition en question, les revenus de l'année durant laquelle l'activité a débuté ne seront pas pris en compte dans le calcul de cette moyenne⁷⁷. Si l'activité débute en mai 2020, par exemple, pour déterminer la moyenne ad hoc pour la période imposable 2024, on cumulera les revenus de 2021, 2022 et 2023 avant de diviser le total obtenu par 3.

À titre d'illustration, considérons un auteur qui perçoit, pour l'exercice d'imposition 2023, des revenus bruts de droits d'auteur à hauteur de 95 000 euros et dont l'activité professionnelle a débuté en mai 2019. Les revenus bruts encaissés pour les années 2019, 2020, 2021 et 2022 s'élèvent respectivement à 45 000 (qui ne seront pas pris en compte l'activité ayant débuté cette année-là), 60 000 euros, 78 000 euros et 90 000 euros. La moyenne brute sur ces trois années est donc de

$$\frac{60\,000 + 78\,000 + 90\,000}{3} = 76\,000 \text{ euros}$$

Ce montant moyen de 76 000 euros dépasse le plafond de 64 070 euros prévu pour bénéficier du régime fiscal favorable applicable aux revenus de droits d'auteur.

Dès lors, si l'administration fiscale peut démontrer que les droits générateurs de ces revenus ont été affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de l'auteur, les 95 000 euros perçus en 2023 pourraient être requalifiés en revenus professionnels. Par ailleurs, ces revenus devront être intégrés dans le calcul du revenu brut moyen servant de référence pour les exercices d'imposition 2024 à 2026.

En revanche, si le montant obtenu ne dépasse pas le plafond absolu de 37 500 euros (indexé), il convient alors d'examiner si l'exception prévue par l'article 37 du CIR s'applique. Pour cela, comme l'a indiqué le ministre des Finances, il faut d'abord vérifier le respect du plafond relatif (ou limite relative), puis celui du plafond absolu (ou limite absolue)⁷⁸. Notons

⁷⁵ C.I.R. 92, art. 37.

⁷⁶ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

⁷⁷ *Ibidem*.

⁷⁸ Projet de loi-programme, Doc. parl., Ch. repr., no 55/3015-014, p. 63.

que le contrôle de ces plafonds n'a lieu d'être que si « les avoirs mobiliers générateurs des revenus sont affectés par l'auteur ou par l'artiste à l'exercice de son activité professionnelle »⁷⁹.

4.2.2.2. *Le plafond relatif*

Le plafond relatif peut être décrit comme « le rapport entre les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies »⁸⁰. Ce plafond a été fixé à 30%, en dessous desquels les revenus peuvent conserver leur qualité de revenu mobilier. Il convient de noter qu'un régime transitoire a été instauré pour les exercices d'imposition 2024 et 2025, avec un plafond relatif fixé à 50 % pour 2024 et à 40 % pour 2025⁸¹.

En pratique, ce ratio de 30 % s'applique uniquement lorsque la cession des droits est liée à une exécution de *prestation sous-jacente*⁸². Il est parfois difficile de déterminer si une prestation est liée à la cession. Selon la doctrine dominante, un contrat de travail ou un contrat de commande imposant la création de l'œuvre est nécessaire pour que la cession des droits s'accompagne d'une prestation sous-jacente⁸³. Autrement dit, il faut que l'auteur soit tenu contractuellement de produire l'œuvre pour le compte du cessionnaire. Le ministre des Finances précise qu'il s'agit généralement de situations où l'auteur agit sur commande ou sous l'autorité du cessionnaire (ex. contrat de travail, de commande, ou instructions spécifiques)⁸⁴.

À titre d'illustration, si un auteur écrit un livre de son propre chef, puis trouve un éditeur. Il n'y a pas de commande ni de contrat préalable : le ratio ne s'applique donc pas, car le transfert des droits ne s'accompagne pas d'une prestation convenue à l'avance⁸⁵.

En revanche, si c'est la maison d'édition qui demande à cet auteur de rédiger un ouvrage, alors le plafond relatif sera applicable.

Par ailleurs, le ministre précise que le ratio ne s'applique pas en cas de redevance complémentaire versée ultérieurement, lors d'une seconde utilisation d'une œuvre, indépendamment de la rémunération initiale qui contient la rémunération pour la prestation effectuée. Ainsi, seule la première publication est liée à une prestation et donc concernée par le ratio, même si les deux paiements figurent dans le même contrat⁸⁶.

À ce titre, si la maison d'édition qui a demandé la rédaction du livre souhaite le rééditer sous un autre format, ce second contrat, qui ne concerne plus une prestation, ne sera pas soumis au plafond relatif.

Cette règle concerne notamment les revenus perçus via les sociétés de gestion collective, qui agissent comme intermédiaires et ne sont pas eux-mêmes bénéficiaires réels des droits⁸⁷.

⁷⁹ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 182.

⁸⁰ C.I.R. 92, art. 37.

⁸¹ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

⁸² *Ibidem*.

⁸³ Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 55/3015-014, p. 77.

⁸⁴ Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 55/3015-014, p. 65-69.

⁸⁵ De même, un professeur qui utilise un manuel qu'il a rédigé de sa propre initiative et cède les droits à une entreprise de formation ne sera pas soumis au plafond, sauf si une prestation supplémentaire, telle qu'une mise à jour du manuel, est liée au contrat.

⁸⁶ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

⁸⁷ Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. repr., n° 55/3015-014, p. 78.

Par ailleurs, Les revenus totaux à prendre en compte incluent l'ensemble des rémunérations, y compris les avantages de toute nature. Lorsqu'il s'agit d'un dirigeant d'entreprise, le calcul du ratio doit s'effectuer dans le cadre de sa relation avec sa propre société. Toutefois, l'existence d'une commande préalable (condition nécessaire à l'application du plafond relatif) doit être analysée dans la relation entre la société du dirigeant et le client final. Ce n'est que si ce client a effectivement commandé une œuvre à la société qu'on pourra considérer qu'une prestation a été fournie, et donc appliquer le ratio dans la relation entre le dirigeant et sa société⁸⁸.

Concrètement, si un artiste cède ses droits d'auteur à un cessionnaire qui exploite ces droits et lui verse en même temps une rémunération pour des prestations telles que directeur artistique, il faudra appliquer le ratio. Ainsi, si le cessionnaire verse un montant global de 75.000 € par an, dont 45.000 € pour les droits d'auteur, seulement 30 % de ce montant total, soit 22.500 €, pourra être qualifié de revenu mobilier, le reste étant requalifié en revenu professionnel.

4.2.2.3. *Le plafond absolu*

La réforme ne modifie pas le plafond de 37 500 euros déjà en place sous l'ancien régime. Pour l'exercice d'imposition 2024 (revenus de l'année 2023), ce plafond reste fixé à 70.220 EUR. Tout montant perçu au-delà de cette limite sera requalifié et perdra la nature de revenu mobilier.

Ainsi, lorsque la présomption de l'article 37, alinéa 2, du C.I.R. s'applique et que le plafond relatif est respecté, seuls les revenus tirés des droits d'auteur dans la limite de 37.500 euros (ou 70.220 euros pour l'exercice d'imposition 2024) peuvent bénéficier de manière irréfragable du régime fiscal des revenus mobiliers. La part excédentaire sera soumise à la règle générale de l'article 37, alinéa 1er, du C.I.R. et pourra être requalifiée en revenus professionnels si elle est liée à l'exercice d'une activité professionnelle⁸⁹.

4.2.2.4. *Quelques exemples chiffrés du nouveau régime*

Exemple 1 : Un auteur cède ses droits d'auteur à une maison d'édition, qui lui verse un total de 130.000 euros en 2023. Ce montant se compose de 100.000 euros pour la cession de ses droits d'auteur et de 30.000 euros de rémunération pour la rédaction du roman.

- Étape 1 → Accès à la présomption : l'auteur a perçu les montants suivants de droits d'auteur entre 2019 et 2022 : 30.000, 40.000, 65.000 et 70.000 euros, soit une moyenne de 51.250 euros, inférieure au plafond absolu de 70.220 euros pour 2023. Il peut donc bénéficier de la présomption de revenu mobilier.
- Étape 2 → Respect du plafond relatif : Les droits d'auteur (100.000 euros) doivent être comparés à 50 % du total perçu (130.000 euros), soit 65.000 euros. Le plafond relatif est donc dépassé : seule une partie des droits, 65.000 euros, peut bénéficier de la présomption.
- Étape 3 → Respect du plafond absolu : Le montant de 65.000 euros est inférieur au plafond absolu de 70.220 euros. Le plafond absolu est respecté.

Sur les 100.000 euros de droits d'auteur, seuls 65.000 euros seront présumé de manière irréfragable comme étant des revenus mobiliers. Les 35.000 euros restants seront imposés

⁸⁸ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p.182.

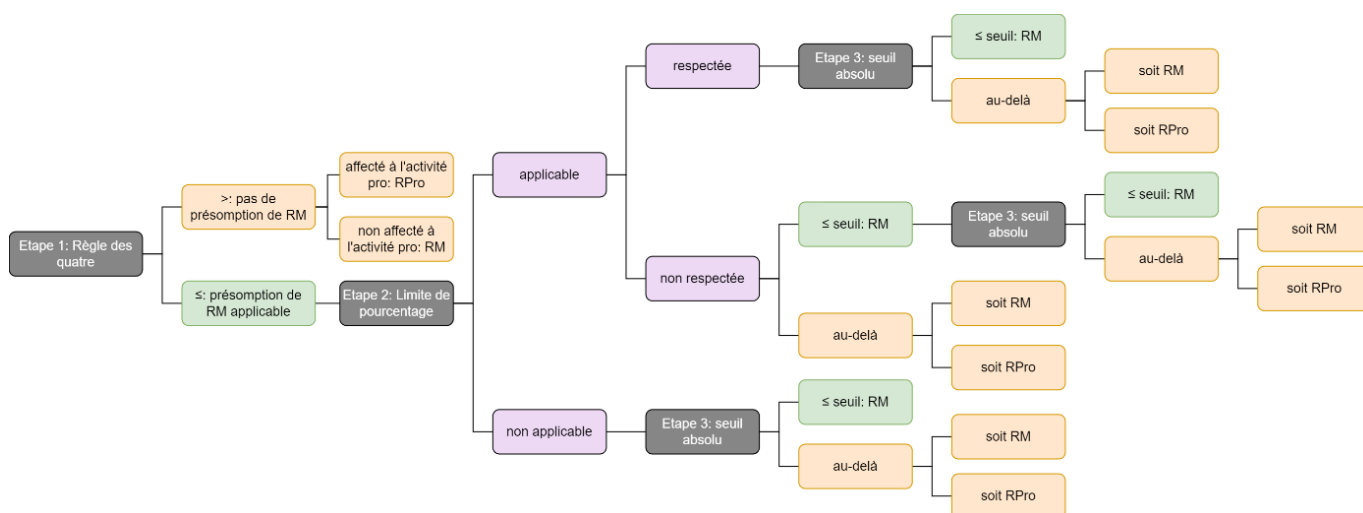
⁸⁹ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

comme revenus professionnels si l'administration apporte la preuve qu'ils sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle⁹⁰.

Exemple 2 : En 2023, l'auteur reçoit 150.000 euros, dont 75.000 euros pour la cession de droits d'auteur et 75.000 euros de rémunération pour la rédaction.

- Étape 1 → Accès à la présomption : Les revenus des années 2019 à 2022 sont identiques à l'exemple précédent : moyenne de 51.250 euros, inférieure au plafond absolu. L'auteur peut donc bénéficier de la présomption de revenu mobilier.
- Étape 2 → Respect du plafond relatif : Les 75.000 euros de droits d'auteur représentent exactement 50 % du total (150.000 euros). Le plafond relatif est respecté.
- Étape 3 → Respect du plafond absolu : Les 75.000 euros dépassent le plafond absolu de 70.220 euros. Seule cette dernière somme peut bénéficier de la présomption.

Sur les 75.000 euros de droits d'auteur, seuls 70.220 euros seront considérés comme revenus mobiliers. Les 4.780 euros excédentaires seront imposés comme revenus professionnels si l'administration apporte la preuve de l'affectation à l'activité professionnelle de l'auteur⁹¹.



4.3. Le maintien partiel de l'ancien régime

La détermination des revenus nets issus des droits d'auteur n'a pas été modifiée par la loi-programme du 26 décembre 2022. L'auteur peut déduire de ses revenus les frais réellement exposés pour leur acquisition ou les frais forfaitaires fixés par les articles 3 et suivants de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus⁹². Pour l'exercice d'imposition 2024, le taux applicable est de 50 % pour la première tranche de revenus, qui s'étend de 0,01 à 18 720 euros (initialement de 0.01 à 10 000 euros), puis de 25 % pour la deuxième tranche, couvrant les revenus de 18 720,01 à 37 450 euros (initialement de 10 000.01 à 20 0000 euros).

Les revenus visés à l'article 17, § 1, 5°, du CIR après déduction des frais réels ou forfaitaires (ou revenus nets), sont en principe imposables distinctement au taux de 15 %. Le projet de loi-programme précise que lorsque les avoirs générateurs des revenus ne sont pas affectés à

⁹⁰ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² A.R./C.I.R., art. 3 et s.

l'exercice d'une activité professionnelle, le taux de 15 % s'applique sans limite, pour autant que les plafonds absolu et relatif fixés à l'article 37 du CIR soient respectés⁹³. En cas de dépassement de ces plafonds, seule la partie des revenus dans la limite des plafonds bénéficie du taux de 15 %, le surplus pouvant être requalifié en revenus professionnels⁹⁴.

Les droits d'auteur et droits voisins doivent être déclarés par le contribuable, et une fiche 281.45 doit être établie par le débiteur des droits. Ce dernier doit également retenir un précompte mobilier à la source. Toutefois, la législation prévoit que ce précompte s'élève à 15 % en dessous du plafond absolu et passe à 30 % pour la partie des revenus dépassant ce plafond, même lorsque la requalification en revenus professionnels n'est pas applicable. Ce précompte est non libératoire : l'auteur peut récupérer tout trop-perçu via sa déclaration fiscale ou demander la restitution si la retenue n'a pas été imputée automatiquement⁹⁵.

Ainsi, le système fiscal antérieur est partiellement conservé avec la possibilité pour le contribuable d'opter entre la déduction de frais réels ou l'application des frais forfaitaires (50 % et 25 % selon les tranches), et un taux d'imposition distinct de 15 % s'appliquant dans la limite des plafonds absolu et relatif, accompagné d'un précompte mobilier de 15 % ou 30 % selon que le revenu respecte ou dépasse ces plafonds.

4.4. Le régime transitoire

La loi-programme a introduit une disposition transitoire dans le Code des impôts sur les revenus afin de permettre aux contribuables et à leurs cocontractants de s'adapter progressivement aux nouvelles obligations résultant des modifications des articles 17, § 1er, 5°, et 37 du CIR⁹⁶.

Dans ce cadre, le ratio de 30 % prévu à l'article 37, alinéa 2, 1er tiret, du CIR est temporairement relevé à 50 % pour l'exercice d'imposition 2024 (revenus de 2023) et à 40 % pour l'exercice d'imposition 2025 (revenus de 2024)⁹⁷.

Par ailleurs, pour l'exercice d'imposition 2024 uniquement, un régime transitoire spécifique est prévu pour les contribuables dont les revenus de droits d'auteur ou de droits voisins ne relèvent plus de l'article 17, § 1er, 5°, du CIR en raison des modifications survenues. Ces contribuables peuvent appliquer, sur la base des revenus 2023 (exercice d'imposition 2024), l'ancien régime prévu par l'article 17, § 1er, 5°, du CIR dans sa version antérieure à la réforme, mais avec un plafond absolu réduit de moitié à 18.750 euros (à indexer à 35.110 euros pour l'exercice d'imposition 2024), ainsi qu'une réduction de moitié des tranches utilisées pour le calcul des frais forfaitaires (de 0,01 à 9.360 euros, puis de 9.360,01 à 18.720 euros pour 2024)⁹⁸.

⁹³ Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. repr., no 55/3015-001, pp. 294-295.

⁹⁴ Art. 171, 2bis, 2e tiret, du CIR et al. 2-3 art. 37 du CIR

⁹⁵ S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p.182.

⁹⁶ Art. 551 du CIR.

⁹⁷ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261 ; S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p.182 ; Deloitte Belgium, « Un nouveau chapitre pour les droits d'auteur », Février/Mars 2023, consulté le 5 mai à l'adresse <https://www.deloitte.com/be/en/services/accountancy/blogs/actualites/un-nouveau-chapitre-pour-les-droits-d-auteur.html>; G.-A. DAL, *op. cit.*, pp. 335-341 ; Beyond Law Firm. « La rémunération de droits d'auteur de retour pour les professionnels du numérique ? Du changement en vue ! », le 7 février 2025, consulté le 5 mai à l'adresse <https://www.beyond-lawfirm.com/la-remuneration-de-droits-dauteur-de-retour-pour-les-professionnels-du-numerique-du-changement-en-vue/>.

⁹⁸ *Ibidem*.

Enfin, le taux de 30 % redeviendra effectif à partir de la période imposable 2025 (exercice d'imposition 2026), marquant la fin de ce régime transitoire.

4.5. Examen de la jurisprudence

4.5.1. Le recours en annulation devant la Cour constitutionnelle

La Cour constitutionnelle belge a rendu un arrêt majeur le 16 mai 2024 concernant la réforme du régime fiscal des droits d'auteur introduite par l'article 100 de la loi-programme du 26 décembre 2022⁹⁹. Cette réforme exclut explicitement les revenus liés aux programmes d'ordinateur du régime fiscal avantageux réservé aux droits d'auteur et droits voisins. Plusieurs concepteurs de logiciels et entreprises du secteur informatique ont introduit un recours en annulation, arguant que cette exclusion violait les principes d'égalité et de non-discrimination garantis par les articles 10, 11 et 172 de la Constitution belge¹⁰⁰.

La Cour a rejeté ces recours, estimant que le législateur disposait d'un large pouvoir d'appréciation en matière fiscale. Elle a jugé que l'exclusion des programmes d'ordinateur était raisonnablement justifiée, soulignant que ces revenus ne présentent pas les caractéristiques d'irrégularité et d'aléa associées aux revenus traditionnels des droits d'auteur. La Cour a également relevé que, depuis plusieurs années, la création de logiciels donnait lieu à un recours relativement systématique au régime fiscal des droits d'auteur, ce qui avait conduit à une situation où le paiement de droits d'auteur était devenu un mode de rémunération à part entière pour les concepteurs de logiciels. Ainsi, la Cour a confirmé que l'exclusion des revenus liés aux programmes d'ordinateur du régime fiscal des droits d'auteur ne constituait pas une discrimination interdite, rejetant les recours en annulation¹⁰¹.

Plusieurs auteurs, tant en doctrine qu'en pratique, ont exprimé des réserves quant à la motivation et aux effets de l'arrêt rendu par la Cour constitutionnelle. Ces critiques peuvent être regroupées autour de plusieurs axes :

Tout d'abord, certains dénoncent le caractère subjectif du postulat selon lequel les auteurs d'œuvres littéraires et artistiques traverseraient nécessairement des périodes d'instabilité financière, justifiant ainsi un régime fiscal favorable. Cette vision est jugée réductrice par une partie de la doctrine, dans la mesure où d'autres secteurs créatifs -notamment celui de l'informatique- connaissent également des revenus irréguliers et aléatoires (par exemple, pour les développeurs de logiciels ou les concepteurs de jeux vidéo), sans pour autant bénéficier du même traitement fiscal¹⁰².

Ensuite, des critiques ont été formulées sur le plan de la cohérence juridique : la Cour constitutionnelle admet que le législateur puisse s'inspirer du Code de droit économique pour établir la liste des bénéficiaires du régime, tout en écartant certains titres de ce même Code (en l'occurrence, les titres 6 et 7, relatifs aux programmes d'ordinateur). Pour plusieurs auteurs,

⁹⁹ C. C., 16 mai 2024, n°52/2024.

¹⁰⁰ C. C., 16 mai 2024, *communiqué de presse relatif à l'arrêt n° 52/2024*, « La Cour rejette les recours en annulation dirigés contre la disposition législative qui exclut les revenus relatifs aux programmes d'ordinateur du régime fiscal spécifique des droits d'auteur ».

¹⁰¹ *Ibidem*.

¹⁰² P.-F. COPPENS, « Droits d'auteur : synthèse et observations critiques de l'arrêt de la Cour constitutionnelle (arrêt 52/2024) du 16 mai 2024 », *Forum for the Future*, le 17 juin 2024, consulté le 8 mai 2025 à l'adresse <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/droits-dauteur-synthese-et-observations-critiques-de-larret-de-la-cour-constitutionnelle-arret-52204-du-16-mai-2024./23370>; K. HELLINCKX, *op. cit.*, pp. 563-570 ; C. BUYSSE, *op. cit.*, pp. 1-3 ; K. HELLINCKX et T. GOEMAERE, *op. cit.*, pp. 4-12.

cette méthode de sélection partielle des règles du droit commun soulève un problème de cohérence et de légalité, dans la mesure où ces dispositions forment un tout indissociable. L'on ne saurait, selon cette analyse, invoquer partiellement le droit civil ou économique à des fins fiscales sans méconnaître le principe de concordance du droit¹⁰³. De surcroît, la Cour n'a pas tenu compte du droit européen, notamment de la directive 2009/24/CE relative à la protection des programmes d'ordinateur, laquelle assimile ces derniers à des œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne. Le silence de la Cour sur cet aspect pose question au regard du principe de primauté du droit de l'Union européenne¹⁰⁴.

La Cour constitutionnelle justifie l'exclusion des professions informatiques du régime fiscal des droits d'auteur en soulignant qu'au fil des années, ce secteur a systématiquement eu recours à ce régime à des fins de rémunération. Elle s'appuie notamment sur le nombre important de décisions anticipées rendues en la matière, ce qui, selon elle, démontre que le paiement de droits d'auteur y est devenu un mode de rémunération courant¹⁰⁵. Cependant, cette analyse est vivement critiquée en doctrine. Plusieurs auteurs relèvent que d'autres professions créatives, comme les graphistes, designers, photographes, publicitaires ou formateurs, ont également bénéficié du régime fiscal des droits d'auteur sous sa forme antérieure. Il serait donc inexact, selon eux, d'affirmer que le recours aux décisions anticipées était une spécificité propre au secteur informatique. En outre, la Cour avance que les professions informatiques généreraient des revenus stables et réguliers, mais ce postulat est également contesté : il ne tiendrait pas compte de la réalité du marché ni de la diversité des modalités de rémunération dans ces métiers.¹⁰⁶

Enfin, certaines observations relèvent que l'exclusion des informaticiens du nouveau régime semble motivée avant tout par des considérations budgétaires bien que cela ne soit pas explicitement reconnu par la Cour. Cette orientation est jugée préjudiciable à long terme, dans la mesure où elle risque d'affaiblir l'attractivité de la Belgique pour les professionnels du numérique, et de compromettre le soutien à un secteur pourtant crucial pour l'innovation et la compétitivité économique¹⁰⁷.

4.5.2. Les écrits d'avocats

La Cour de cassation a récemment cassé un arrêt rendu par la cour d'appel de Gand, qui avait considéré que les écrits d'un avocat ne pouvaient bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur au motif qu'ils ne rempliraient pas les conditions d'originalité requises pour bénéficier de la protection du droit d'auteur¹⁰⁸.

¹⁰³ B. SPRINGAEL et C. VANPETEGHEM, *op. cit.*, p.1 ; S. WATELET, « le (pas si) nouveau... », *op. cit.*, p. 183 ; P.-F. COPPENS, *op. cit.*

¹⁰⁴ *Ibidem* ; Convention de Berne, *op. cit.* ; directive 2009/24/CE, *op. cit.* ; Traité de l'OMPI, *op. cit.* ; C.J.U.E., arrêt *BSA Group Services Limited c. Commission*, le 22 décembre 2010, aff. C-393/09, ECLI:EU:C:2010:816.

¹⁰⁵ C. C., 16 mai 2024, *communiqué de presse relatif à l'arrêt n° 52/2024*, « La Cour rejette les recours en annulation dirigés contre la disposition législative qui exclut les revenus relatifs aux programmes d'ordinateur du régime fiscal spécifique des droits d'auteur ».

¹⁰⁶ P.-F. COPPENS, *op. cit.* ; K. HELLINCKX, *op. cit.*, pp. 563-570 ; C. BUYSSE, *op. cit.*, pp. 1-3 ; K. HELLINCKX et T. GOEMAERE, *op. cit.*, pp. 4-12 ; S. WATELET, « le (pas si) nouveau... » *op. cit.*, p. 183 ; FEWEB, « La Cour Constitutionnelle tranche : plus de régime de droits d'auteur pour les développeurs de logiciels », le 28 mai 2024, consulté le 8 mai 2025 à l'adresse <https://www.feweb.be/fr/actualite/C3%A9s/article/2024/05/28/la-cour-constitutionnelle-tranche-plus-de-regime-de-droits-d-auteur-pour-les-developpeurs-de-logiciels>.

¹⁰⁷ *Ibidem*.

¹⁰⁸ Cass. (1re ch.), 24 mars 2023, R.G. n° F.21.0052.N., www.juportal.be.

Dans son arrêt, la Cour de cassation rappelle une jurisprudence constante selon laquelle l'originalité constitue la condition essentielle à la protection d'une œuvre par le droit d'auteur. Conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne, une œuvre est originale lorsqu'elle est l'expression de la personnalité de son auteur, c'est-à-dire lorsqu'il a pu faire des choix libres et créatifs lors de sa création¹⁰⁹.

La Cour de cassation a précisé qu'une œuvre peut être protégée même si elle est influencée par des considérations techniques ou des règles professionnelles, à condition que celles-ci n'aient pas empêché l'auteur d'exercer une liberté créative. Elle précise notamment : « Lorsque la création d'une œuvre est soumise à des considérations techniques, à des règles ou à d'autres restrictions qui ne laissent aucune place à la liberté de création, cette œuvre n'a pas l'originalité requise. En revanche, elle peut être protégée si l'auteur a pu exprimer sa personnalité à travers des choix libres et créatifs. »¹¹⁰.

Dès lors, la cour d'appel de Gand ne pouvait conclure de manière générale qu'un avocat ne produit pas de créations intellectuelles. Chaque œuvre, y compris les écrits d'un avocat, doit faire l'objet d'un examen au cas par cas pour déterminer si elle répond aux critères d'originalité. Refuser en bloc la protection à une catégorie professionnelle revient à adopter une approche incompatible avec la définition juridique de l'œuvre protégée par le droit d'auteur¹¹¹.

Cette décision est importante, car elle confirme que les écrits d'un avocat peuvent, sous certaines conditions, être qualifiés d'œuvres originales et ainsi bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur, pour autant qu'ils traduisent des choix créatifs personnels. Cela réaffirme également la nécessité d'une appréciation concrète et individualisée du contenu, et non d'un raisonnement abstrait fondé uniquement sur la profession de l'auteur¹¹².

4.5.3. Avoirs affectés à l'exercice d'une activité professionnelle

Dans un arrêt du 17 janvier 2022, la Cour de cassation belge a réaffirmé sa jurisprudence concernant la qualification fiscale des revenus issus des droits d'auteur. Elle a précisé que ces revenus ne peuvent être requalifiés en revenus professionnels que si les avoirs mobiliers générateurs desdits revenus sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable¹¹³.

Dans l'affaire en question, un scénariste et réalisateur contestait la requalification de ses revenus de droits d'auteur en revenus professionnels. La cour d'appel de Bruxelles avait estimé que l'exploitation de ses scénarios, négociée avec divers partenaires et conclue par des contrats, formait un tout avec ses prestations d'écriture et de réalisation. Elle avait conclu que ces opérations, fréquentes et liées entre elles, constituaient une occupation professionnelle, sans qu'il soit nécessaire de distinguer artificiellement les différentes obligations issues des mêmes contrats¹¹⁴.

¹⁰⁹ C.J.U.E., arrêt Infopaq International A/S c. Danske Dagblades Forening, 16 juillet 2009, aff. C-05/08, ECLI:EU:C:2009:465 ; C.J.U.E., arrêt Football Dataco, 1er mars 2012, aff. C-604/10, ECLI:EU:C:2012:123.

¹¹⁰ Cass. (1re ch.), 24 mars 2023, R.G. n° F.21.0052.N., www.juportal.be.

¹¹¹ B. SPRUNGERL, « Wetgeving en deontologie staan de advocaat principieel niet in de weg auteursrechtelijke werken te scheppen », *T.F.R.*, 2023/16, pp. 855-858 ; S. GARROY et G. DELOBBE, op. cit., pp. 244-261.

¹¹² C. BURSSE, « Avocat : « l'originalité » finalement pas si exceptionnelle ? », *Le Fiscologue*, n° 1787, 14 avril 2023, p. 13 ; M. VERMERSCH, « Les faits, la réglementation et la déontologie n'empêchent pas l'avocat de créer des œuvres protégées par le droit d'auteur », *Act. fisc.*, n° 2023/19.

¹¹³ Cass. (1re ch.), 17 janvier 2022, R.G. n° F.18.0011.N., *F.J.F.*, www.juportal.be.

¹¹⁴ *Ibidem*.

La Cour de cassation a cassé cet arrêt, estimant que la cour d'appel avait violé les dispositions applicables en ne tenant pas compte de l'exigence d'une affectation professionnelle des avoirs mobiliers. Elle a rappelé que, selon l'article 37 du Code des impôts sur les revenus 1992, les revenus des capitaux et biens mobiliers ne sont considérés comme des revenus professionnels que si les avoirs mobiliers sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire¹¹⁵.

Cet arrêt souligne l'importance de l'affectation professionnelle des droits d'auteur pour leur requalification fiscale et rappelle que la simple fréquence ou l'organisation des activités ne suffit pas à établir une telle affectation¹¹⁶.

4.5.4. Architectes

Dans une affaire récemment jugée par la cour d'appel de Liège, un architecte, unique actionnaire et gérant de sa propre société, avait conclu avec celle-ci une convention de concession de droits d'auteur. Les revenus tirés de cette convention avaient été déclarés comme revenus mobiliers, bénéficiant du régime fiscal favorable prévu à l'article 17, §1er, 5°, du C.I.R.¹¹⁷.

L'administration fiscale a toutefois requalifié ces revenus en rémunérations de dirigeant d'entreprise sur la base de l'article 32 du C.I.R., considérant qu'il ne s'agissait pas d'une véritable cession de droits d'auteur¹¹⁸.

La Cour d'appel de Liège, tout en rejetant certains arguments avancés par l'État belge (notamment sur la non-exploitation effective des œuvres ou leur défaut de protection), a estimé que la situation relevait d'un abus fiscal au sens de l'article 344, §1er, du C.I.R. En effet, la convention litigieuse permettait au contribuable de prétendre artificiellement au régime des droits d'auteur, dans une finalité purement fiscale, en contradiction manifeste avec l'objectif du législateur¹¹⁹.

La Cour souligne que la réforme du 16 juillet visait à recentrer ce régime sur les auteurs véritables, dont la création implique une part d'aléa économique et reflète leur capacité contributive spécifique, en lien avec la nature irrégulière et incertaine de leurs revenus. Or, ici, le contribuable percevait une rémunération forfaitaire, stable et systématiquement plafonnée, sans démonstration d'une exploitation effective ou d'une mise en œuvre créative justifiant la concession¹²⁰.

Ne pouvant établir que l'opération poursuivait un autre objectif que l'optimisation fiscale, le contribuable a vu ses revenus requalifiés en rémunérations imposables selon les taux

¹¹⁵ *Ibidem* ; S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

¹¹⁶ A. RAVET, « La condition de requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels Ou comment éviter les raccourcis trompeurs et les raisonnements simplistes... », *R.G.F.C.P.*, 2024/1, pp. 17-22.

¹¹⁷ Liège, 8 mars 2023, n°2022/RG/129.

¹¹⁸ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

¹¹⁹ C.I.R. 92, art. 344 ; S. VAN GROMBRUGGE, « Liège : la rétribution de l'architecte par des droits d'auteur est un abus fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1788, 21 avril 2023, p. 1 ; J. PICNET, « La cour d'appel de Liège confirme l'application de l'ancien régime fiscal des revenus de droits d'auteur à un architecte mais estime celle-ci abusive sur base de l'article 344, § 1er, du C.I.R.92. Note sous cour d'appel de Liège (9e ch. A) 8 mars 2023, 2022/RG/129 », *A&M*, 2023/1, pp. 139-142 ; H. PUTMAN, T. GOEMAEIE et J. GOODERTS, « Rotrende inkomsten. Misbruik inzake auteursrechten ? Iets te enthousiaste architect krijgt deksel op de neus, maar geen reden tot veralgemening », *Fisc. Act.*, 2023/12, pp. 1-5.

¹²⁰ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

progressifs, conformément à l'article 32 du C.I.R.. La Cour valide donc l'approche de l'administration, en rétablissant la base imposable comme si l'abus n'avait pas été commis, conformément à la règle anti-abus¹²¹.

4.6. Examen des décisions anticipées

4.6.1. Décision anticipée n°2023.0437 du 25 juillet 2023

Dans cette décision, le SDA s'est penché sur la situation d'un auteur rédigeant des articles fiscaux publiés dans une revue professionnelle belge. L'éditeur rémunérait cet auteur par une indemnité forfaitaire calculée en fonction du nombre de pages publiées. La question posée était de savoir si l'intégralité de cette rémunération pouvait être considérée comme un revenu mobilier au sens de l'article 17, § 1er, 5° du Code des impôts sur les revenus¹²².

Le SDA a d'abord confirmé que les articles en question constituaient des œuvres littéraires originales au sens de l'article XI.165 du Code de droit économique, répondant ainsi au critère matériel requis. Concernant le critère personnel, bien que l'auteur ne disposât pas de l'attestation du métier des arts, le SDA a estimé que les articles étaient destinés à un public large, satisfaisant ainsi aux conditions d'application du régime fiscal des droits d'auteur¹²³.

La décision du SDA a néanmoins suscité plusieurs interrogations quant à l'interprétation de l'article 37, alinéa 2, du CIR 92, et plus particulièrement à l'application du plafond relatif de 30 %. Le SDA a indiqué que ce ratio ne s'appliquait pas en l'espèce, car la cession des droits d'auteur intervenait en dehors du cadre de l'activité professionnelle de l'auteur, sans lien de subordination ou de commande. La cession de droits ne s'accompagne donc pas d'une « exécution de prestation »¹²⁴. Cette position, bien que fondée dans sa conclusion, a été critiquée en raison de la motivation retenue. En effet, le SDA semble accorder une importance prépondérante à la nature extraprofessionnelle de la cession, alors que le critère juridiquement pertinent réside davantage dans l'absence de prestation corrélative. C'est en effet ce seul élément qui permet, conformément à l'économie de l'article 37 du CIR 92, d'écarter l'application du plafond de 30 %¹²⁵.

4.6.2. Décision anticipée n° 2023.0659 du 3 octobre 2023

Dans cette décision, le SDA a examiné la demande d'une entreprise active dans le domaine de l'ingénierie informatique, qui souhaitait savoir si les revenus attribués à ses employés créatifs, notamment des développeurs, en contrepartie de la cession de leurs droits patrimoniaux, pouvaient être considérés comme des revenus mobiliers au sens de l'article 17, § 1er, 5° du Code des impôts sur les revenus¹²⁶.

Le SDA a rappelé que, pour bénéficier du régime fiscal favorable des droits d'auteur, les œuvres doivent être des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 du CDE. Il a souligné que les programmes d'ordinateur, bien qu'assimilés à des œuvres littéraires en vertu de l'article XI.294 du CDE, ne sont pas explicitement visés par l'article XI.165. Par

¹²¹ *Ibidem* ; Liège, 8 mars 2023, n°2022/RG/129.

¹²² Décision anticipée n°2023.0437, 25 juillet 2023.

¹²³ M. VERMERSCH, *op.cit.*, pp. 1-3.

¹²⁴ J. VAN DYCK, « Première décision anticipée décevante sur les droits d'auteur "nouvelle mouture" », *Le Fiscologue*, n° 1806, 6 octobre 2023, p. 1 ; S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261 ; S. WATELET, « premières décisions anticipées... », *op. cit.*

¹²⁵ *Ibidem*.

¹²⁶ Décision anticipée n° 2023.0659, 3 octobre 2023.

conséquent, le SDA a conclu que les revenus en question ne pouvaient pas bénéficier du régime fiscal favorable des droits d'auteur.

Cette décision a été critiquée pour son interprétation restrictive de la législation, certains arguant que les programmes d'ordinateur devraient être considérés comme des œuvres littéraires ou artistiques au sens de la Convention de Berne, à laquelle renvoie l'article XI.165 du CDE. Ils estiment que le SDA aurait dû adopter une approche plus conforme au droit international et à la jurisprudence européenne, qui reconnaissent les programmes d'ordinateur comme des œuvres protégées par le droit d'auteur¹²⁷.

4.6.3. Décision anticipée n°2023.0698 du 24 octobre 2023

Dans sa décision du 24 octobre 2023, le Service des Décisions Anticipées a examiné la situation d'un conseiller fiscal qui, parallèlement à son activité professionnelle exercée en société, propose des formations en son nom propre. Ces formations, organisées par des tiers sous forme de séminaires ou de webinaires, donnent lieu à une rémunération globale versée au formateur. Cette rémunération couvre à la fois la préparation et la prestation de la formation, ainsi que la cession des droits d'auteur sur les supports utilisés¹²⁸.

Le demandeur reconnaissait que la cession des droits d'auteur était liée à une prestation, impliquant dès lors la nécessité d'une ventilation de la rémunération entre la partie relative au travail effectué (la prestation) et celle afférente à la cession des droits patrimoniaux. Conformément aux précisions apportées lors des travaux parlementaires relatifs à la réforme de 2022, cette ventilation doit être effectuée selon les pratiques du marché.

Dans le cas d'espèce, le formateur avait proposé une ventilation à hauteur de 50 % pour la cession des droits d'auteur. Le SDA a validé cette répartition, estimant qu'elle était conforme aux standards du marché. Il a donc reconnu que la portion de la rémunération correspondant à la cession des droits d'auteur pouvait bénéficier du nouveau régime fiscal applicable aux revenus mobiliers¹²⁹.

Cette ventilation de 50 % correspond par ailleurs à la limite maximale prévue dans le cadre du régime transitoire applicable à l'exercice d'imposition 2024, lorsqu'une prestation accompagne la cession des droits. La décision illustre ainsi concrètement la mise en œuvre du nouveau cadre légal en matière de droits d'auteur, en soulignant l'importance de documenter et justifier la ventilation proposée selon des critères objectifs de marché¹³⁰.

Il convient de souligner que, bien que la charge de la preuve ne soit pas formellement inversée, la jurisprudence administrative impose au contribuable l'obligation de justifier la ventilation opérée entre rémunération pour prestation et cession des droits d'auteur. Cette exigence traduit une attente rigoureuse de l'administration, qui conditionne l'application du régime fiscal avantageux à une démonstration claire, objective et conforme aux usages du marché. En l'absence de cette justification, le risque de requalification en revenus professionnels, plus lourdement taxés, demeure prégnant. Ainsi, cette décision témoigne d'une forme de renversement pratique de la charge de la preuve, renforçant la nécessité d'une

¹²⁷ S. WATELET, « premières décisions anticipées... », *op. cit.*

¹²⁸ Décision anticipée n°2023.0698, 24 octobre 2023.

¹²⁹ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

¹³⁰ *Ibidem* ; J. VAN DYCK, *op. cit.*, p. 5.

documentation précise et circonstanciée afin de garantir la sécurité juridique du contribuable dans ce domaine¹³¹.

4.6.4. Décision anticipée n°2023.0799 du 28 novembre 2023

Monsieur X est auteur et coloriste de bandes dessinées. Depuis sa constitution, la société Y gère les droits relatifs à ses œuvres. Pour chaque album, un contrat d'édition est conclu entre la société Y, agissant solidairement et indivisiblement avec Monsieur X, et la maison d'édition Z¹³².

L'intégralité du chiffre d'affaires de la société Y provient de l'exploitation des droits cédés par Monsieur X. La rémunération de ce dernier est fixée à 50 % de l'enveloppe annuelle globale (comprenant rémunération de dirigeant et droits d'auteur). Aucun montant fixe ou forfaitaire n'est prévu pour une prestation, à l'exception d'un forfait pour les dessins de couverture.

Cette absence de rémunération spécifique pour une prestation permet d'écarter l'existence d'une « prestation » dans le chef de l'auteur. Dès lors, la limite relative de 30 % n'est pas applicable, et la quote-part de 50 % pour la cession de droits d'auteur est admise. Ni le demandeur ni le SDA ne remettent en cause la relation entre l'auteur-administrateur et sa société, considérant qu'il n'y a pas lieu d'appliquer une analyse distincte à ce niveau¹³³.

4.6.5. Décisions anticipées n°2023.0936, 2023.0888 et 2024.0062 du 16 janvier 2024, 30 janvier 2024 et 27 février 2024

Dans ses décisions relatives au fractionnement de la rémunération d'un salarié, le Service des Décisions Anticipées (SDA) examine plusieurs critères clés. Il vérifie tout d'abord si les œuvres concernées relèvent bien du droit d'auteur, et si le bénéficiaire dispose d'une attestation du travail des arts ou, à défaut, s'il existe une véritable intention de communication au public¹³⁴. Il évalue ensuite si la rémunération attribuée à la cession des droits est conforme aux standards du marché. En matière salariale, même si l'article 37, alinéa 2 du CIR 92 prévoit un plafond légal de 30 % lorsque la cession est accompagnée d'une prestation, le SDA applique une approche plus stricte : il limite systématiquement la part bénéficiant du régime fiscal avantageux à 25 % de la rémunération totale. Ce plafond est encore réduit en fonction du temps effectivement consacré à la création, à l'aide d'un facteur de créativité. Le SDA examine enfin les conséquences fiscales de l'opération, notamment la question de la déductibilité ou de l'amortissement des droits au niveau de l'entreprise, la période d'imposition pour le bénéficiaire, et l'éventuelle application de la disposition générale anti-abus en cas de requalification artificielle d'un salaire en droits d'auteur¹³⁵.

4.6.6. Décisions n° 2024.0329 du 18 juin 2024

Dans sa décision anticipée n° 2024.0329 du 18 juin 2024, le SDA se penche sur le régime fiscal applicable aux journalistes indépendants collaborant avec la presse quotidienne

¹³¹ *Ibidem*.

¹³² Décision anticipée n°2023.0799, 28 novembre 2023 ; S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261.

¹³³ *Ibidem* ; B. SPRINGAEL, Décisions anticipées en matière de droits d'auteur : « business as usual », *Le Fiscologue*, n°1839, 7 juin 2024, pp. 1-8.

¹³⁴ Décision anticipée n°2023.0936 du 16 janvier 2024 ; Décision anticipée n°2023.0888 30 janvier 2024 ; Décision anticipée n° 2024.0062 du 27 février 2024.

¹³⁵ S. GARROY et G. DELOBBE, *op. cit.*, pp. 244-261 ; B. SPRINGAEL, « business as usual », *op. cit.*, pp. 1-8 ; B. DE DYCKER et G. SAELEMANS, « Roerende inkomsten. Fiscale gunstbehandeling auteursrechten: nieuwe inzichten vanuit de rulingdienst », *Act. fisc.*, n° 2024/13, pp. 10-12 ; K. HELLINCKX, *op. cit.*, pp. 563-570.

francophone et germanophone¹³⁶. Il distingue deux catégories de revenus. D'une part, les revenus liés à la première publication d'un article ou d'un contenu photographique sont considérés comme étant assortis d'une prestation, de sorte qu'ils tombent sous le coup de la limite relative prévue à l'article 17, § 1er, alinéa 5, CIR 92 : celle-ci est fixée à 30% mais est relevée à 50 % pour l'exercice d'imposition 2024 et à 40 % pour l'exercice d'imposition 2025. D'autre part, les revenus tirés d'exploitations ultérieures – telles que les republications sur différents supports, l'utilisation en archives ou les reventes – ne s'accompagnent pas d'une prestation dans le chef du journaliste et ne sont donc pas soumis à la limite relative. Une analyse économique, exigée par le SDA, a permis de ventiler la rémunération totale versée par l'éditeur : 21 % de cette enveloppe est liée à la première exploitation (et donc soumise à la limite de 30 %), tandis que 29 % correspond aux exploitations ultérieures (et peut bénéficier du régime fiscal sans application du plafond). Le SDA impose, pour sécuriser cette répartition, que les parties concluent deux conventions distinctes, reprenant séparément les conditions et montants relatifs à chaque type d'exploitation¹³⁷.

4.6.7. Décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024

Dans le secteur de l'édition (littérature, BD, ouvrages scientifiques, manuels scolaires), les auteurs sont généralement rémunérés uniquement par des droits d'auteur, sans paiement distinct pour le temps de travail. Ils conservent leur liberté de création, ne travaillent pas sur commande et ne sont pas soumis à un lien de subordination. Dans sa décision anticipée n° 2024.0450 du 9 juillet 2024, le SDA a confirmé que, pour les contrats d'édition ou similaires, les revenus proviennent uniquement de la cession des droits d'auteur, sans prestation identifiable. La limite de 30 % de l'article 37 CIR 92 ne s'applique donc pas, et l'ensemble des montants perçus, y compris les avances versées à l'acceptation de l'œuvre, bénéficie du régime fiscal des revenus mobiliers (15 % sous conditions). En revanche, le traitement fiscal des avances versées avant acceptation de l'œuvre reste incertain, tout comme le régime applicable lorsque les montants dépassent 37.500 € par an¹³⁸.

¹³⁶ Décision anticipée n° 2024.0329, 18 juin 2024.

¹³⁷ S. WATELET, « Droits d'auteur : décisions anticipées récentes sur l'application du ratio 30/70! », *Forum for the future*, 29 octobre 2024, consulté le 3 mai à l'adresse <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/droits-dauteur-decisions-anticipees-recentes-sur-lapplication-du-ratio-3070/24824>.

¹³⁸ *Ibidem* ; Décision anticipée n° 2024.0450, 9 juillet 2024.

5. Conclusion

L'adoption de la loi programme du 26 décembre 2022, entrée en vigueur le 1er janvier 2023, a considérablement restreint le champ d'application du régime fiscal préférentiel jusque-là applicable aux droits d'auteur. Elle a recentré le bénéfice du régime fiscal favorable sur les professions strictement artistiques, principalement à travers une redéfinition plus étroite des ayants-droits éligibles. Ce recentrage visait officiellement à revenir à l'intention originelle du législateur de 2008 : offrir une rémunération fiscalement adaptée à la capacité contributive des artistes, dont les revenus sont par nature irréguliers et aléatoires.

Ce recentrage a entraîné une fracture nette entre les gagnants et les perdants de la réforme. Les gagnants sont principalement les auteurs et artistes disposant d'une attestation du travail des arts, ou ceux remplissant les conditions alternatives de communication au public, d'exploitation ou de reproduction de leurs œuvres. Pour eux, le régime reste avantageux : taux distinct de 15 %, possibilité de déduire des frais forfaitaires (ou réels), et les revenus bénéficiant du régime fiscal favorable ne sont pas pris en compte dans la base des revenus professionnels, dans la limite des plafonds fixés.

Les perdants, eux, sont nombreux. Il s'agit de ceux qui, bien qu'ayant légitimement bénéficié du régime auparavant, s'en retrouvent désormais exclus. À ce titre, l'exemple le plus frappant est celui des informaticiens, développeurs, concepteurs de logiciels, créateurs de bases de données, etc. Ces professionnels ont perdu un avantage fiscal majeur : la possibilité de qualifier leurs revenus de cession ou de licence de droits d'auteur comme des revenus mobiliers, soumis à un taux fixe de 15 % après déduction de frais (réels ou forfaitaires), au lieu d'être intégrés dans leur base imposable professionnelle et soumis aux taux progressifs. Cette perte représente, en pratique, une hausse brutale de la pression fiscale pouvant aller jusqu'à plusieurs dizaines de points de pourcentage.

Le basculement s'est opéré par l'effet combiné :

- d'une réécriture stricte de l'article 17, §1, 5° du CIR, excluant notamment les programmes d'ordinateur du champ d'application ;
- de l'introduction d'un plafond de 30 % sur la part des revenus de droits d'auteur dans les rémunérations totales ;
- et d'une interprétation restrictive par l'administration, confirmée par plusieurs décisions anticipées.

Ces décisions anticipées, rendues par le SDA (Service des décisions anticipées) à partir de fin 2023, ont validé la lecture restrictive selon laquelle seuls les droits d'auteur sur des œuvres visées par le titre 5 du Livre XI du Code de droit économique peuvent bénéficier du régime. Les droits attachés aux programmes d'ordinateur (titre 6) et aux bases de données (titre 7) ont donc été formellement exclus, même lorsqu'ils remplissaient les critères de protection par le droit d'auteur au sens large.

La Cour constitutionnelle, saisie par plusieurs acteurs de ces secteurs, a confirmé cette exclusion dans son arrêt du 16 mai 2024, en jugeant qu'elle n'était pas manifestement déraisonnable compte tenu de l'objectif poursuivi. Toutefois, il n'appartient qu'à la Cour de justice de l'Union européenne de trancher une éventuelle incompatibilité avec le droit de l'Union, ce qui laisse une incertitude juridique persistante.

Consciente du déséquilibre créé, la coalition gouvernementale a prévu un ajustement dans son accord : la réintroduction du régime fiscal des droits d'auteur pour les revenus issus de la cession ou de la concession de licences de programmes d'ordinateur (titre 6)¹³⁹. Ce retour se ferait aux mêmes conditions favorables que l'ancien régime : imposition à 15 %, application de frais forfaitaires, avec un plafond fixé à 73 070 euros pour les revenus 2024. Toutefois, cette mesure corrective, encore en attente d'une modification législative explicite, reste limitée : elle ne couvre ni les bases de données, ni d'autres créations hybrides exclues de facto du régime actuel.

En définitive, il convient de souligner que des interrogations subsistent quant à l'efficacité réelle de la réforme fiscale relative aux droits d'auteur. Si le régime a indéniablement été recentré sur les activités artistiques, ce recentrage s'est opéré au prix d'une discrimination sectorielle marquée et d'une application parfois imparfaite. En effet, la définition large des revenus concernés ainsi que la possibilité pour certains salariés de continuer à bénéficier du régime risquent de compromettre l'objectif initial, en laissant subsister des professions artistiques qui, malgré des formes de rémunérations massives et régulières, restent éligibles. Ainsi, loin d'un retour strict à l'intention originelle du législateur, cette réforme apparaît davantage comme un rétrécissement guidé par des considérations politiques, laissant de côté plusieurs situations qui justifieraient pourtant une approche fiscale différenciée¹⁴⁰.

¹³⁹ LEXGO, « Quel est l'impact fiscal de l'accord de coalition 2025-2029 ? (1ère partie) », 18 avril 2025, consulté le 15 mai à l'adresse https://www.lexgo.be/fr/actualites-et-articles/14125-quel-est-l-impact-fiscal-de-l-accord-de-coalition-2025-2029-1ere-partie?source=top_article&utm_source ; KPMG, « L'accord de coalition du nouveau gouvernement fédéral belge », 5 février 2025, consulté le 15 mai à l'adresse <https://kpmg.com/be/fr/home/insights/2025/02/ctx-l-accord-de-coalition-du-nouveau-gouvernement-federal-belge.html>

¹⁴⁰ Projet de loi-programme, exposé des motifs, Doc. parl., Ch., 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 253.

6. Bibliographie

6.1. Législation

6.1.1. Internationale

- Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques, adopté à Berne le 9 septembre 1886, approuvé par la Belgique par la loi du 25 mars 1999, *M.B.*, 10 octobre 1999.
- Convention de Rome pour la protection des artistes interprètes ou exécutants, des producteurs de phonogrammes et des organismes de radiodiffusion, adoptée à Rome le 26 octobre 1961, approuvée par la loi du 30 avril 1963, *M.B.*, 15 février 1964.
- Traité de l'OMPI sur le droit d'auteur, adopté à Genève le 20 décembre 1996, approuvé par la Belgique par la loi du 15 mai 2006, *M.B.*, 18 août 2006.
- Accord sur les ADPIC, adopté à Marrakech le 15 avril 1994, approuvé par la Belgique par la loi du 23 décembre 1994, *M.B.*, 21 janvier 1997.

6.1.2. Européenne

- Directive 93/98/CEE du Conseil du 29 octobre 1993 relative à l'harmonisation de la durée de protection du droit d'auteur et de certains droits voisins, *J.O.U.E.*, L 290, 24 novembre 1993, considérant 17, §§87-88.
- Directive 2001/29/CE du Parlement européen et du Conseil du 22 mai 2001 sur l'harmonisation de certains aspects du droit d'auteur et des droits voisins dans la société de l'information, *J.O.U.E.*, L 167, 22 juin 2001.
- Directive 2006/116/CE du Parlement européen et du Conseil du 12 décembre 2006 relative à la durée de protection du droit d'auteur et de certains droits voisins (version codifiée), *J.O.U.E.*, L 372, le 27/12/2006.
- Directive 2009/24/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *J.O.U.E.*, L 111, 5 mai 2009.
- Directive 2019/790 du Parlement européen et du Conseil du 17 avril 2019 sur le droit d'auteur et les droits voisins dans le marché unique numérique et modifiant les directives 96/9/CE et 2001/29/CE, *J.O.U.E.*, L 130/92, 17 mai 2019.

6.1.3. Nationale

- C.D.E., art. XI.165, XI.166, XI.190, XI.205.
- C.I.R. 92, art. 17, 37, 171, 344, 551.
- A.R./C.I.R., art. 3 et s.
- Loi du 21 décembre 2022, *M.B.*, 29 décembre 2022.
- Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.
- Arrêté royal du 7 avril 2023 modifiant l'arrêté royal du 28 novembre 1969 relatif aux cotisations sociales, en ce qui concerne le traitement des indemnités versées aux travailleurs pour la cession ou la concession d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins, *M.B.*, 14 avril 2023.

6.2. Circulaires

- Circulaire 2024/C/33 de l'autorité fédérale relative aux modifications dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques de l'exercice d'imposition 2024, 21 mai 2024.
- Circulaire 2022/C/22 de l'autorité fédérale concernant la qualification d'« œuvre protégée » par la législation relative au droit d'auteur et droits voisins, 25 février 2022.

6.3. Documents parlementaires

- Projet de loi-programme, exposé des motifs, *Doc. parl.*, Ch., 2022-2023, n° 55-3015/001, pp. 56-59, 253, 294-295.
- Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. 2022-2023, n° 55-3015/014, pp. 38, 55-60, 63-65, 64, 65-69, 77-78.
- Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Ch. Repr., sess. 2022-2023, n° 55-3015/020, pp. 55-60.
- Com. Ir. 37/1 et 3.

6.4. Doctrine

- BERENBOOM, *Le nouveau droit d'auteur*, Larcier, 2022, p. 190, no 72.
- BURSSE, « Avocat : « l'originalité » finalement pas si exceptionnelle ? », *Le Fiscologue*, n° 1787, 14 avril 2023, p. 13.
- BUYSSE, « Cour constitutionnelle : le rejet des programmes informatiques est validé », *Le Fiscologue*, 2024/19, pp. 1-3.
- S. CARNEROLI, *Les aspects juridiques des réseaux sociaux*, Brugge, Vanden Broele, 2013, p.6.
- P.-F. COPPENS, « Droits d'auteur : synthèse et observations critiques de l'arrêt de la Cour constitutionnelle (arrêt 52/204) du 16 mai 2024 », *Forum for the Future*, le 17 juin 2024, consulté le 8 mai 2025 à l'adresse <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/droits-dauteur-synthese-et-observations-critiques-de-larret-de-la-cour-constitutionnelle-arret-52204-du-16-mai-2024-/23370>
- G.-A. DAL, « La réforme de la fiscalité des droits d'auteur », *Journal des Tribunaux*, 128e année, n° 6353, 16 mai 2009, pp. 335–341.
- B. DE DYCKER et G. SAELEMANS, « Roerende inkomsten. Fiscale gunstbehandeling auteursrechten: nieuwe inzichten vanuit de rulingdienst », *Act. fisc.*, n° 2024/13, pp. 10-12
- S. DUSOLLIER et A. DE FRANQUEN, *Manuel de droits intellectuels*, Limal, Anthemis, 2015, p. 59.
- F. ERNOTTE, schéma, *Droits des réseaux sociaux*, Bruxelles, Larcier, 2021, p.121.
- FERAL-SCHUHL, *Cyberdroit. Le droit à l'épreuve de l'Internet*, 5e éd., Paris, Dalloz, 2008, p. 398.
- S. GARROY et G. DELOBBE, « le régime fiscal des droits d'auteur », *chroniques notariales*, vol. 79, pp. 244-261.
- P.-Y. GAUTHIER, *Propriété littéraire et artistique*, 10e éd., Paris, Presses universitaires de France, 2017, p. 25 à 26
- K. HELLINCKX, « Computerprogramma's uitgesloten van fiscaal gunstregime voor auteursrechtenvergoedingen », *T.F.R.*, 2024/10, n°662, pp. 563-570.
- K. HELLINCKX et T. GOEMAERE, « Auteursrechten. Grondwettelijk Hof bevestigt : boeken toe voor de IT-sector », *Fisc. Act.*, 2024/21, pp. 4-12.
- J. PICNET, « La cour d'appel de Liège confirme l'application de l'ancien régime fiscal des revenus de droits d'auteur à un architecte mais estime celle-ci abusive sur base de l'article 344, § 1er, du C.I.R.92. Note sous cour d'appel de Liège (9e ch. A) 8 mars 2023, 2022/RG/129 », *A&M*, 2023/1, pp. 139-142
- H. PUTMAN, T. GOEMAEIE et J. GOODERTS, « Rotrende inkomsten. Misbruik inzake auteursrechten ? Iets te enthousiaste architect krijgt deksel op de neus, maar geen reden tot veralgemening », *Fisc. Act.*, 2023/12, pp. 1-5.
- RAVET, « La condition de requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels Ou comment éviter les raccourcis trompeurs et les raisonnements simplistes... », *R.G.F.C.P.*, 2024/1, pp. 17-22.
- SCARNA, « Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur : la fin des controverses? », *C&FP*, 2008, p. 306.
- SPRINGAEL, « L'arrêt d'exécution devrait être actualisé d'urgence », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1146, pp. 5-6.
- SPRINGAEL, « Het nieuwe belastingregime voor auteursrechtvergoedingen », *T.F.R.*, 2023/16, p. 824-852.
- B. SPRINGAEL, Décisions anticipées en matière de droits d'auteur : « business as usual », *Le Fiscologue*, n°1839, 7 juin 2024, pp. 1-8.
- B. SPRINGAEL et C. VANPETEGHEM, « Les droits d'auteur à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Le Fiscologue*, n°1770, 9 décembre 2022, p.1
- B. SPRUNGERL, « Wetgeving en deontologie staan de advocaat principieel niet in de weg auteursrechtelijke werken te scheppen », *T.F.R.*, 2023/16, pp. 855-858.
- J. VAN DYCK, « Précompte mobilier sur droits d'auteur : report au 1er janvier 2009 », *Le Fiscologue*, 2008, n° 1135, p. 3.
- J. VAN DYCK, « Première décision anticipée décevante sur les droits d'auteur "nouvelle mouture" », *Le Fiscologue*, n° 1806, 6 octobre 2023, p. 1.
- VAN DYCK, « Droits d'auteur : la formule de déclaration au pr. M. est publiée », *Le Fiscologue*, 2009, n° 1148, p.1.

- S. VAN GROMBRUGGE, « Liège : la rétribution de l'architecte par des droits d'auteur est un abus fiscal », *Le Fiscologue*, n° 1788, 21 avril 2023, p. 1
- M. VERMEERSCH, « Roerende inkomsten. Auteursrechten : de eerste rulings onder het nieuwe regime zijn er », *Fisc. Act.*, 2023/33, pp.1-3 ;
- M. VERMERSCH, « Les faits, la réglementation et la déontologie n'empêchent pas l'avocat de créer des œuvres protégées par le droit d'auteur », *Act. fisc.*, n° 2023/19.
- S. WATELET, « le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus et des droits voisins », *J.T.*, 2023/11, pp. 181-187, spéc. N°6, p. 182.
- S. WATELET, « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Act. Fisc.*, n° 2023/32 ;
- S. WATELET, « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Act. fisc.*, n° 2023/32.
- S. WATELET, « Droits d'auteur : décisions anticipées récentes sur l'application du ratio 30/70! », *Forum for the future*, 29 octobre 2024, consulté le 3 mai à l'adresse <https://blog.forumforthefuture.be/fr/article/droits-dauteur-decisions-anticipees-recentes-sur-lapplication-du-ratio-3070/24824>.

6.5. Jurisprudence

6.5.1. Européenne

- C.J.U.E., arrêt *Sociedad General de Autores y Editores de España (SGAE) c. Rafael Hoteles SA*, 07 décembre 2006, C-306/05, EU:C:2006:764.
- C.J.U.E., arrêt *Infopaq International A/S c. Danske Dagblades Forening*, 16 juillet 2009, aff. C-05/08, ECLI:EU:C:2009:465.
- C.J.U.E., arrêt *BSA Group Services Limited c. Commission*, 22 décembre 2010, aff. C-393/09, ECLI:EU:C:2010:816.
- C.J.U.E., arrêt *Eva-Maria Painer c. Standard VerlagsGmbH et autres*, 1er décembre 2011, C-145/10, EU:C:2011:798.
- C.J.U.E., arrêt *Football Dataco*, 1er mars 2012, aff. C-604/10, ECLI:EU:C:2012:123.
- C.J.U.E. (grande chambre), arrêt *SAS Institute Inc. c. World Programming Ltd*, 2 mai 2012, C-406/10, EU:C:2012:259.
- C.J.U.E., arrêt *Reha Training*, 31 mai 2016, aff. C-117/15, no 38, ECLI:EU:C:2016:379.
- C.J.U.E., arrêt *Renckhoff*, 7 août 2018, aff. C-161/17, no 24, ECLI:EU:C:2018:634.
- C.J.U.E., arrêt *SI et Brompton Bicycle Ltd c. Chedech / Get2Get*, 11 juin 2020, C-833/18, EU:C:2020:461.

6.5.2. Nationale

- C. C., 16 mai 2024, n°52/2024.
- C. C., 16 mai 2024, communiqué de presse relatif à l'arrêt n° 52/2024, « La Cour rejette les recours en annulation dirigés contre la disposition législative qui exclut les revenus relatifs aux programmes d'ordinateur du régime fiscal spécifique des droits d'auteur ».
- Cass. (1re ch.), 10 novembre 2017, F.J.F., 2018/9.
- Cass. (1re ch.), 20 septembre 2018, Cour. fisc., 2018/1171
- Cass. (1re ch.), 17 janvier 2022, F.180011.F, www.juriportal.be.
- Cass. (1^{re} ch.) 24 mars 2023, R.G. n° F.21.0052.N., www.juportal.be.
- Gand, 1er juin 2021, Cour. fisc., 2021, liv. 15, p. 395, refl. M. POLLET.
- Liège (9e ch.), 13 septembre 2021, rôle n° 2018/RG/116.
- Liège, 8 mars 2023, n°2022/RG/129.
- Civ. Namur, 22 octobre 2014, F.J.F., 2015/40.

6.6. Décisions anticipées

- Décision anticipée n°2023.0437, 25 juillet 2023.
- Décision anticipée, n° 2023.0659, 3 octobre 2023

- Décision anticipée n°2023.0698, 24 octobre 2023.
- Décision anticipée n°2023.0799, 28 novembre 2023
- Décision anticipée n°2023.0936 du 16 janvier 2024
- Décision anticipée n°2023.0888 30 janvier 2024
- Décision anticipée n° 2024.0062 du 27 février 2024
- Décision anticipée n° 2024.0329, 18 juin 2024.
- Décision anticipée n° 2024.0450, 9 juillet 2024.

6.7. Sites internet

- Beyond Law Firm. « La rémunération de droits d’auteur de retour pour les professionnels du numérique ? Du changement en vue ! », le 7 février 2025, consulté le 5 mai à l’adresse <https://www.beyond-lawfirm.com/la-remuneration-de-droits-dauteur-de-retour-pour-les-professionnels-du-numerique-du-changement-en-vue/>.
- Deloitte Belgium, « Un nouveau chapitre pour les droits d’auteur », Février/Mars 2023, consulté le 5 mai à l’adresse <https://www.deloitte.com/be/en/services/accountancy/blogs/actualites/un-nouveau-chapitre-pour-les-droits-d-auteur.html>.
- FEWEB, « La Cour Constitutionnelle tranche : plus de régime de droits d’auteur pour les développeurs de logiciels », le 28 mai 2024, consulté le 8 mai 2025 à l’adresse <https://www.feweb.be/fr/actualites/article/2024/05/28/la-cour-constitutionnelle-tranche-plus-de-regime-de-droits-d-auteur-pour-les-developpeurs-de-logiciels>.
- KPMG, « L’accord de coalition du nouveau gouvernement fédéral belge », 5 février 2025, consulté le 15 mai à l’adresse <https://kpmg.com/be/fr/home/insights/2025/02/ctx-l-accord-de-coalition-du-nouveau-gouvernement-federal-belge.html>
- La Libre Belgique, « Droits d’auteur : nouveau combat en vue entre ailes gauche et droite de la Vivaldi », 12 octobre 2022, consulté le 12 avril 2025 à l’adresse <https://www.lalibre.be/economie/conjoncture/2022/10/12/droits-dauteur-nouveau-combat-en-vue-entre-ailes-gauche-et-droite-de-la-vivaldi-TLQ6F27KYRAYLB6XGJUGVOUFUU/>.
- LEXGO, « Quel est l’impact fiscal de l’accord de coalition 2025-2029 ? (1ère partie) », 18 avril 2025, consulté le 15 mai à l’adresse https://www.lexgo.be/fr/actualites-et-articles/14125-quel-est-l-impact-fiscal-de-l-accord-de-coalition-2025-2029-1ere-partie?source=top_article&utm_source
- Service public fédéral Économie, « Les droits d’auteur », mis à jour le 14 novembre 2024, consulté le 05 mars 2025 à l’adresse <https://economie.fgov.be/fr/themes/propriete-intellectuelle/droits-de-propriete/droits-dauteur-et-droits/les-droits-dauteur>.
- Working in the arts professional, « Commission du travail des arts », disponible à l’adresse <https://www.workinginthearts.fgov.be/fr/professionnel/commission>. L’attestation peut d’ailleurs être obtenue sur ce site.