

**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 : "Le nouveau régime fiscal des revenus de droits d'auteur : analyse de la législation et des décisions anticipées y relatives"**

**Auteur :** Meulders, Camille

**Promoteur(s) :** Wuidard, Jean-Luc

**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/2268.2/25015>

---

*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.*

---

***« Le nouveau régime fiscal des revenus de droits d’auteur :  
analyse de la législation et des décisions anticipées y  
relatives »***

**Camille MEULDERS**

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

Master de spécialisation en Droit fiscal

*Année académique 2024-2025*

**Coordination :**

Marc BOURGEOIS  
Sabine GARROY

**Promoteur :**

Jean-Luc WUIDARD



## Table des matières

<b>INTRODUCTION GENERALE .....</b>	<b>5</b>
<b>PARTIE 1. Le régime fiscal belge des droits d’auteur : fondements et évolutions.....</b>	<b>6</b>
Section 1. Le cadre juridique originel du régime fiscal des droits d’auteur .....	6
1.1. Fondements et caractéristiques des droits d’auteur et des droits voisins.....	6
1.2. Raisons d’être du régime : soutien culturel et de justice fiscale.....	8
Section 2. Extension progressive du régime et ses dérivées.....	9
2.1. Requalification des revenus mobiliers en revenus professionnels.....	9
2.2. Interrogations quant au champ d’application matériel .....	9
2.3. De l’artiste à l’informaticien : l’élargissement du régime par la pratique .....	10
Section 3. Le nouveau régime fiscal des droits d’auteur .....	11
3.1. Objectifs et fondements de la réforme.....	11
3.2. Redéfinition de l’article 17, §1 <sup>er</sup> , 5 <sup>o</sup> du CIR 92.....	12
3.2.1. Champ d’application matériel.....	12
3.2.2. Champ d’application personnel .....	14
3.2.3. Nouveaux seuils de requalification.....	15
3.2.4. Régime transitoire.....	16
<b>PARTIE 2. Analyse de la jurisprudence et des décisions anticipées récentes</b>	<b>17</b>
Section 1. Principe constitutionnel de légalité de l’impôt .....	17
Section 2. Examen de la jurisprudence .....	19
2.1. Arrêt n°52/2024 du 16 mai 2024 .....	20
2.2. Application du régime fiscal aux avocats.....	22
2.3. Application du régime fiscal aux architectes.....	23
Section 3. Examen des décisions anticipées .....	24

3.1. Le rôle du Services des Décisions Anticipées (SDA).....	25
3.2. Décisions anticipées rendues en matière de droits d’auteur .....	25
3.2.1. Champ d’application matériel.....	26
3.2.2. Application du ratio 30/70 .....	27
3.2.3. Professions éligibles .....	28
3.2.4. Exigence de formalisme.....	29
3.2.5. Conclusion .....	29
<b>PARTIE 3. Analyse critique du régime et de son application par le législateur et l’administration fiscale.....</b>	<b>30</b>
Section 1. Analyse critique .....	30
Section 2. Pistes d’aménagement et recommandations .....	32
<b>Conclusion .....</b>	<b>34</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>35</b>

## INTRODUCTION GENERALE

Le régime fiscal applicable aux revenus tirés de la cession ou de la concession de droits d’auteur et de droits voisins a connu, en Belgique, une évolution significative depuis son introduction par la loi du 16 juillet 2008<sup>1</sup>. Initialement conçu pour offrir un cadre fiscal avantageux aux auteurs d’œuvres littéraires et artistiques, ce régime s’est progressivement étendu à d’autres catégories professionnelles, suscitant un recours croissant et parfois détourné par rapport à son objectif initial.

Face à cette utilisation élargie, notamment dans le secteur informatique, le législateur a entrepris une réforme substantielle via la loi-programme du 26 décembre 2022<sup>2</sup>. Cette réforme a modifié l’article 17, §1<sup>er</sup>, 5° du Code des impôts sur les revenus (ci-après : « CIR 92 ») afin de restreindre le champ d’application du régime, en excluant certaines œuvres – en particulier les programmes d’ordinateur – et en introduisant de nouvelles conditions matérielles et formelles. Ces changements ont soulevé des débats quant à leur compatibilité avec les principes constitutionnels d’égalité devant l’impôt, de non-discrimination et de légalité fiscale, ainsi qu’avec le droit européen.

Ce travail se propose d’analyser le régime fiscal des droits d’auteur tel qu’il résulte de cette réforme sous trois angles. Tout d’abord, nous dresserons le cadre légal et théorique, retraçant l’évolution du régime fiscal des droits d’auteur depuis 2008 et exposant les règles actuelles, en lien avec les principes constitutionnels et européens qui l’encadrent. Sera ensuite abordée l’application jurisprudentielle et administrative depuis la réforme, avec une attention particulière apportée aux arrêts et décisions qui en précisent les contours. Enfin, nous procéderons à une analyse critique de ses effets et de ses éventuelles limites, accompagnée de pistes d’amélioration législative.

En adoptant une approche combinant analyse doctrinale, étude de la jurisprudence et examen pratique, ce mémoire entend contribuer à la réflexion sur l’équilibre à trouver entre la protection des véritables auteurs au sens du droit d’auteur et la préservation des finances publiques, tout en garantissant le respect des principes fondamentaux de notre ordre juridique.

---

<sup>1</sup> Loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d’auteur et des droits voisins, *M.B.*, 30 juillet 2008.

<sup>2</sup> Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022..

## **PARTIE 1. Le régime fiscal belge des droits d’auteur : fondements et évolutions**

### **Section 1. Le cadre juridique originel du régime fiscal des droits d’auteur**

#### **1.1. Fondements et caractéristiques des droits d’auteur et des droits voisins**

La protection des œuvres de l’esprit en Belgique repose, depuis la loi du 30 juin 1994 relative au droit d’auteur et aux droits voisins, sur un cadre juridique spécifique, désormais intégré au Livre XI du Code de droit économique (ci-après : « CDE »). Ce texte fondateur définit les conditions dans lesquelles une œuvre peut bénéficier de la protection par le droit d’auteur, en fonction notamment de son originalité et de sa forme d’expression. Toutefois, cette législation, bien qu’essentielle sur le plan civil, ne comportait aucune disposition fiscale spécifique à l’époque de son adoption.

Issu d’une dynamique à la fois européenne et nationale, le régime fiscal belge des droits d’auteur a été instauré par la loi-programme du 16 juillet 2008<sup>3</sup>, par laquelle le législateur a introduit un dispositif fiscal autonome et favorable applicable aux revenus tirés de la cession ou de la concession de droits d’auteur et de droits voisins.

Avant d’examiner en détail la structure, l’évolution et la portée de ce régime fiscal, il convient de revenir au préalable sur les fondements juridiques et les caractéristiques essentielles des droits d’auteur et des droits voisins, souvent regroupés sous l’appellation générique de « *droits d’auteur* ».

Le droit d’auteur est une branche du droit de la propriété intellectuelle qui protège les créations originales de l’esprit. Il repose sur l’idée que toute personne ayant produit une œuvre par un effort intellectuel propre mérite une protection juridique, indépendamment de toute formalité d’enregistrement ou de dépôt<sup>4</sup>. En Belgique, cette protection est désormais régie par le Livre XI, Titre 5 du CDE, qui a codifié la loi du 30 juin 1994 relative aux droits d’auteur et aux droits voisins<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> Loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d’auteur et des droits voisins, *M.B.*, 30 juillet 2008.

<sup>4</sup> Office Benelux de la Propriété Intellectuelle (s. d.), *Droit d’auteur*, Consulté sur : <https://www.boip.int/fr/entrepreneurs/propriete-intellectuelle/droit-d-auteur>

<sup>5</sup> Loi du 30 juin 1994 relative au droit d’auteur et aux droits voisins, *M.B.*, 27 juillet 1994.

Ce régime confère à l’auteur d’une œuvre deux catégories de droits :

- Les droits moraux, qui sont inaliénables et étroitement liés à la personnalité de l’auteur<sup>6</sup>. Ils comprennent notamment le droit au respect du nom, à l’intégrité et à la divulgation de l’œuvre (articles XI. 174 à XI.177 du CDE)<sup>7</sup> ;
- Les droits patrimoniaux, qui sont mobiliers, cessibles et transmissibles<sup>8</sup>. Ils permettent à l’auteur d’autoriser ou d’interdire la reproduction, la communication au public, l’adaptation, ou toute autre forme d’exploitation de son œuvre (art. XI.165 à XI.172 CDE).

Ce sont ces droits patrimoniaux qui nous intéressent ici. Grâce à ceux-ci, l’auteur peut disposer librement de ses droits, notamment par le biais d’une cession (transfert définitif) ou d’une concession (autorisation temporaire), ce qui lui permet, dans certains cas, de tirer des revenus de cette exploitation.

Pour bénéficier de la protection du droit d’auteur, une œuvre doit remplir deux conditions cumulatives : être exprimée dans une forme concrète<sup>9</sup>, perceptible par les sens (et non une idée abstraite ou un simple procédé), et présenter un caractère original.

La jurisprudence belge a, de longue date, interprété l’originalité comme l’expression de la personnalité de l’auteur, reposant sur des choix créatifs libres et personnels. Cette conception rejoint aujourd’hui la définition harmonisée adoptée par la Cour de justice de l’Union européenne. Depuis l’arrêt *Infopaq* (CJUE, 16 juillet 2009, C-5/08), la Cour consacre une notion autonome de l’œuvre protégée, comme une « *création intellectuelle propre à son auteur* »<sup>10</sup>, formulation reprise dans des décisions ultérieures telles que *Painer*<sup>11</sup> ou *Cofemel*<sup>12</sup>. Il existe donc une convergence entre la jurisprudence belge et celle de l’Union européenne, qui renforce la cohérence du champ d’application matériel théorique du droit d’auteur dans l’espace juridique européen.

---

<sup>6</sup> Article 1, §2, Loi du 30 juin 1994, *M.B.*, 27 juillet 1994.

<sup>7</sup> Cass., 27 avril 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 908.

<sup>8</sup> Article 3, §1, Loi du 30 juin 1994, *M.B.*, 27 juillet 1994.

<sup>9</sup> Bruxelles, 4 mai 2001, *Revue@dipr.be*, 2003, liv. 2, p. 15, [www.dipr.be](http://www.dipr.be)

<sup>10</sup> C.J.U.E., 16 juillet 2009, arrêt *Infopaq*, C-5/08, ECLI:EU:C:2009:465, point 37.

<sup>11</sup> C.J.U.E., 1er décembre 2011, arrêt *Painer*, C-145/10, ECLI:EU:C:2011:798, points 17 et 150.

<sup>12</sup> C.J.U.E., 12 septembre 2019, arrêt *Cofemel*, C-683/17, ECLI:EU:C:2019:721, point 29.



## 1.2. Raisons d'être du régime : soutien culturel et de justice fiscale

Le régime fiscal des droits d'auteur a été introduit dans le Code des impôts sur les revenus par la loi du 16 juillet 2008. Son objectif, tel que formulé dans l'exposé des motifs, était d'offrir aux auteurs un traitement fiscal adapté à la réalité de leurs revenus, souvent irréguliers et précaires<sup>13</sup>. De plus, ce régime s'inscrit dans une volonté de pallier à une certaine insécurité juridique. En effet, les droits d'auteur et les droits voisins ne faisaient pas, avant la réforme, l'objet d'une qualification fiscale uniforme puisque le Code des impôts sur les revenus ne faisait pas spécifiquement référence aux revenus tirés de ce type de droits. Les contribuables pouvaient être imposés selon diverses catégories - revenus mobiliers, revenus divers ou revenus professionnels – avec des conséquences substantiellement différentes<sup>14</sup>.

L'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du CIR 92, tel qu'introduit par la loi du 16 juillet 2008, qualifie de revenus mobiliers les montants perçus en contrepartie de la cession ou de la concession de droits d'auteur ou de droits voisins<sup>15</sup>. Cette qualification permet l'application d'un précompte mobilier au taux forfaitaire de 15 %, à la place d'une imposition selon le barème progressif de l'impôt des personnes physiques, normalement applicable aux revenus professionnels.

La loi du 16 juillet 2008 a également modifié l'arrêté royal d'exécution du CIR 92 (ci-après : « AR/CIR 92 ») afin d'étendre aux droits d'auteur le bénéfice de la déduction forfaitaire de frais professionnels prévue à l'article 3 de l'arrêté. Ce régime permet une déduction de 50 % sur la première tranche des revenus admissibles, puis de 25 % sur la tranche supérieure<sup>16</sup>, dans les limites fixées à l'article 57, § 2 du CIR 92.

Enfin, le régime est encadré par un plafond relatif, introduit à l'article 37 du CIR 92, au-delà duquel les revenus sont susceptibles d'être requalifiés en revenus professionnels dans le cas où l'activité de l'auteur présente un caractère professionnel.<sup>17</sup> Le montant initial de ce plafond est fixé à 37 500 € (indexé chaque année). Celui-ci s'entend comme un plafond net, c'est-à-dire après application du forfait de frais déductibles.

---

<sup>13</sup> Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, *Doc.parl*, Sénat, 2007-2008, n°4-119/1, 26 juillet 2007, p. 6.

<sup>14</sup> TRAVERSA E., DEKKERS V., « La réforme de la fiscalité des droits d'auteur », *J.T.*, 2009, p. 334.

<sup>15</sup> Au sens de la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur.

<sup>16</sup> Article 6, Loi du 16 juillet 2008, *M.B.*, 30 juillet 2008.

<sup>17</sup> Article 4, al. 1, 1<sup>o</sup>, Loi du 16 juillet 2008, *M.B.*, 30 juillet 2008.

## **Section 2. Extension progressive du régime et ses dérivés**

### **2.1. Requalification des revenus mobiliers en revenus professionnels**

Une des spécificités majeures du régime fiscal instauré en 2008 réside dans la création d'une fiction juridique, consistant à qualifier de revenus mobiliers les montants perçus au titre de droits d'auteur ou de droits voisins, dans la limite d'un plafond annuel de 37 500 €, même si ceux-ci sont d'origine professionnelle. Au-delà de ce plafond, les revenus conservent leur nature économique réelle et sont susceptibles d'être requalifiés en revenus professionnels, soumis dès lors au barème progressif. Il en résulte que, dans le chef d'un même contribuable, une même activité peut générer des revenus imposés selon deux régimes distincts : partiellement comme revenus mobiliers, et partiellement comme revenus professionnels<sup>18</sup>.

Cette coexistence a suscité des interrogations doctrinales et politiques. Dans un document parlementaire relatif au projet de loi, le Ministre des Finances de l'époque, Didier Reynders, a reconnu les difficultés que posait ce changement de qualification<sup>19</sup>.

### **2.2. Interrogations quant au champ d'application matériel**

Suite à l'entrée en vigueur de la loi du 16 juillet 2008, plusieurs interrogations furent soulevées par les contribuables et les professionnels concernés. Le SPF publia en réaction un Avis<sup>20</sup> sur son site internet visant à préciser le champ d'application et les modalités pratiques du régime<sup>21</sup>.

Parmi les précisions apportées, on relèvera d'abord les revenus visés par le régime. Le nouvel article 17, §1<sup>er</sup>, 5°, du CIR 92 renvoie aux revenus visés par la loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins, exposée plus haut dans ce travail. Selon l'avis du 9 décembre 2008, cette référence implique une cohérence entre le régime fiscal et les règles de droit civil, ne laissant théoriquement pas de doute sur la nature des revenus concernés.

---

<sup>18</sup> HADJISTRATIS L., « Le nouveau régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins », *Actualités Fiscales*, 2008, n°2008/26.

<sup>19</sup> Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, *Doc.parl*, Chambre, 2007-2008, n°52-1188/3, 16 juin 2008, p. 3.

<sup>20</sup> Avis du 4 décembre 2008 aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008, *M.B.*, 9 décembre 2008, C-2008/03484, p. 65489.

<sup>21</sup> HADJISTRATIS L., « Précisions sur le régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins », *Actualités Fiscales*, 2009, n°2009/18.

Cependant, l'administration fiscale adopte dans son Avis une interprétation restrictive : seuls sont visés les revenus issus de l'exploitation d'une œuvre (par cession ou concession de droits), ainsi que ceux perçus dans le cadre des licences légales ou obligatoires. En revanche, la rémunération de la simple création de l'œuvre n'est pas, en soi, un droit d'auteur au sens fiscal<sup>22</sup>.

Cette distinction entre création et exploitation montre que la notion fiscale de droit d'auteur diverge de celle prévue par la loi de 1994. Le Ministre des Finances a d'ailleurs précisé que la réforme ne visait pas à requalifier en droits d'auteur des rémunérations de salariés ou des profits professionnels, confirmant que les revenus professionnels restent soumis au régime antérieur<sup>23</sup>.

### **2.3. De l'artiste à l'informaticien : l'élargissement du régime par la pratique**

Comme l'explique S. WATELET (2018), le régime instauré en 2008 a connu au cours de ses dix premières années d'existence un succès croissant, « *attirant de plus de plus de contribuables désireux de bénéficier – à tort ou à raison – d'une niche fiscale intéressante* »<sup>24</sup>. Pour traduire cela en chiffres, c'est plus de 180 millions d'euros déclarés en tant que droits d'auteur pour l'exercice d'imposition 2016 (revenus 2015), contre un peu moins de 29 millions pour l'exercice d'imposition 2011 (revenus 2010).

Cet engouement pour le régime s'explique notamment par l'appropriation progressive de celui-ci par de nombreux professionnels, pourtant non visés initialement par le législateur, qui ont revendiqué son application à leurs revenus. Ils ont mis en avant la protection offerte par le droit d'auteur à leurs créations : rapports, slides de formation, codes sources, présentations graphique, ... Certains développeurs ont fait valoir que leurs logiciels, bien qu'assimilés à des œuvres littéraires, répondaient aux conditions d'originalité et méritaient la qualification.

L'administration fiscale, par le biais du Service des Décisions Anticipées (ci-après : « SDA »), a au fil du temps accepté plusieurs de ces interprétations. De nombreuses décisions ont admis

---

<sup>22</sup> L'administration fiscale illustre ce point par deux exemples : un salarié rémunéré pour rédiger un texte ne bénéficie pas du régime ; seule la rétribution versée pour la diffusion ultérieure de ce texte pourrait entrer dans le champ d'application. De même, un photographe est imposé sur ses honoraires comme des profits, mais les revenus qu'il tire d'une cession ou concession de droits sur la photo peuvent être qualifiés de droits d'auteur.

<sup>23</sup> Sénat, 19 février 2009, Doc. 4-64, p. 15.

<sup>24</sup> WATELET, S., « Le régime de taxation forfaitaire des droits d'auteur : dix ans déjà ! », *R.G.F.C.P.*, 2018, n°2018/9, pp. 26-37.

l'application du régime à des rédacteurs en chef<sup>25</sup>, des journalistes et journalistes-photographes<sup>26</sup>, des architectes<sup>27</sup>, et même des informaticiens<sup>28</sup>.

### **Section 3. Le nouveau régime fiscal des droits d'auteur**

#### **3.1. Objectifs et fondements de la réforme**

Après 14 ans d'existence du régime et dans le but de recentrer l'avantage fiscal attaché au régime des droits d'auteur sur les véritables auteurs exposés à un risque économique lié à l'exploitation de leurs œuvres, et d'en exclure les situations assimilables à une rémunération professionnelle stable et régulière, le législateur a procédé à une réforme en profondeur. Celle-ci a été introduite par la loi-programme du 26 décembre 2022<sup>29</sup> et est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023, modifiant substantiellement le régime en vigueur depuis 2008.

Au sujet du régime originel de 2008, le législateur expose dans les documents préparatoires de la réforme de 2022 que « *depuis quelques années, ce régime d'imposition particulier trouve à s'appliquer dans un nombre de plus en plus important de cas et a évolué vers un mode de rémunération à part entière dans des secteurs d'activité professionnelle parfois très éloignés des objectifs prérappelés du législateur de 2008* »<sup>30</sup>. Ainsi, les dépenses fiscales liées au régime des droits d'auteur s'élevaient pour l'exercice d'imposition 2021 à près de 466 millions d'euros, contre 108 millions pour l'exercice d'imposition 2013.

Dès lors, le législateur entend par cette nouvelle réforme revenir aux objectifs initiaux du régime, à savoir l'application d'un régime fiscal approprié aux revenus perçus de manière irrégulière et aléatoire dans l'exercice d'activités artistiques.

Pour ce faire, il va procéder à différentes modifications et clarifications, listées ci-dessous, sur lesquelles nous reviendrons en détails dans les sections suivantes :

---

<sup>25</sup> Voir par exemple : D.A. n° 2014.340 du 29 juillet 2014.

<sup>26</sup> Voir par exemple : D.A. n° 2014.161 du 27 mai 2014.

<sup>27</sup> Voir par exemple : D.A. n° 2015.271 du 5 mai 2016.

<sup>28</sup> Voir par exemple : D.A. n° 2017.706 du 21 décembre 2017.

<sup>29</sup> Loi-programme du 26 décembre 2022, *M.B.*, 30 décembre 2022.

<sup>30</sup> Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/3015-001, p. 57.

- Redéfinition des champs d'application matériel et personnel via la refonte de l'article 17, §1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, CIR 92 ;
- Établissement à l'article 37, CIR 92, de nouveaux seuils de requalification des revenus mobiliers en revenus professionnels et introduction d'une limite relative de 30% des rémunérations totales, en complément de la limite absolue maintenue de 37 500 € (indexé chaque année).

En complément, l'administration fiscale a publié en 2024 une Circulaire à destination des contribuables afin de préciser les modalités pratiques de cette réforme concernant la déclaration à l'impôt des personnes physiques, à savoir quelles rubriques compléter, quels codes utiliser et quels justificatifs joindre à la déclaration<sup>31</sup>.

### **3.2. Redéfinition de l'article 17, §1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du CIR 92**

Le nouvel article 17, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du CIR 92 est structuré en cinq alinéas successifs qui se lisent en cascade à partir du premier tiret. Les trois premiers tirets concernent le champ d'application matériel, tandis que le champ d'application personnel est couvert par les deux derniers tirets<sup>32</sup>.

La nouvelle législation ayant déjà fait l'objet d'analyses approfondies par de nombreux auteurs, il ne sera pas reproduit ici un examen exhaustif de ses dispositions. Nous en proposerons plutôt une synthèse ciblée, en mettant en évidence, lorsque cela s'avère pertinent, certains aspects susceptibles d'éclairer la compréhension d'ensemble du sujet à l'étude. Cette présentation servira de préambule à l'examen des décisions anticipées rendues à la suite de la réforme du régime.

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

Concernant le champ d'application matériel, le début de l'article 17, §1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du CIR 92 est modifié comme suit : « 5<sup>o</sup> les revenus :

---

<sup>31</sup> 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.

<sup>32</sup> WATELET S., « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d'auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, p. 182.

- 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 ; [...] »

- qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques originales [...] ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants [...];

- en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective [...], de ces droits, [...] par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers ; »

Nouveauté par rapport à l'ancienne mouture de la disposition, le premier tiret mentionne spécifiquement le Titre 5 du Livre XI du CDE, intitulé « Les droits d'auteur et les droits voisins ». Il est donc légitime de se demander si cette référence exclusive au Titre 5 implique, *ergo*, l'exclusion des Titres 6 « Programmes d'ordinateur » et 7 « Bases de données » - issus du même Livre - du champ d'application de la disposition.

Certains auteurs estiment toutefois que ces Titres 6 et 7 doivent être considérés comme une *lex specialis* des dispositions générales du Titre 5, ce qui permettrait aux programmes d'ordinateur de continuer à bénéficier du régime fiscal avantageux<sup>33</sup>. Cette lecture est d'ailleurs en cohérence avec la directive européenne 2009/24/CE, le Traité de l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI) et la Convention de Berne, tous ratifiés par la Belgique.

À l'inverse, selon le Ministre des Finances<sup>34</sup>, son administration ainsi que le SDA, la disposition se lit en ce sens que les Titres 6 et 7 sont exclus de son champ d'application. Selon cette interprétation, les programmes d'ordinateur ne pourraient donc plus bénéficier du régime fiscal spécifique.

L'incohérence et l'insécurité juridique engendrée par le fait que l'administration fiscale et le SDA adoptait une position plus restrictive que le législateur a poussé un ensemble de professionnels du secteur de l'informatique à introduire un recours devant la Cour constitutionnelle, sollicitant l'annulation du nouveau régime. Cette dernière a validé l'exclusion des programmes d'ordinateur du champ d'application du régime dans son arrêt n° 52/2024,

---

<sup>33</sup> WATELET S., « Le (pas si) nouveau ... », *op. cit.*, pp. 182-183.

<sup>34</sup> Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, Rapport de la première lecture, *Doc. Parl*, Chambre, 2022-2023, n°55-3015/014, pp. 55-60.

confirmant ainsi la constitutionnalité de cette orientation. Nous renvoyons le lecteur à l'examen de la jurisprudence pour de plus amples détails.

Enfin, il convient d'aborder l'exigence relative à « l'exploitation ou l'utilisation effective » des droits par le cessionnaire, introduite au troisième tiret. Selon certains auteurs, cette exigence existait déjà de manière implicite dans l'ancienne version de la disposition<sup>35</sup>. Le législateur n'exige toutefois qu'une opération conclue *en vue* d'une telle exploitation, et non la preuve d'une exploitation économique effective. C'est donc bien ici l'intention des parties qui doit être prise en considération.

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

Concernant le champ d'application personnel, la suite de l'article 17, §1<sup>er</sup>, 5° du CIR 92 est modifiée comme suit :

*« - à condition que le titulaire originaire des droits précité détienne une attestation du travail des arts [...] ; ou*

*– 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 ; [...] ».*

L'accès au nouveau régime suppose donc soit la détention d'une attestation de travail des arts délivrée par l'organisme compétent, soit, à défaut, la démonstration que l'œuvre a été cédée à un tiers en vue de sa communication au public ou de sa reproduction. Ces règles relatives à l'attestation entrent en vigueur au 1<sup>er</sup> janvier 2024. Depuis cette date, l'attestation du travail des arts, qui offre une protection sociale pour une durée de cinq ans à son détenteur, remplace le statut d'artiste et établit de nouvelles règles en matière de sécurité sociale. En pratique, l'attestation de travail des arts ne constitue pas une condition indispensable pour accéder au régime des droits d'auteur, le législateur ayant expressément prévu une alternative à sa

---

<sup>35</sup> WATELET S., « Le (pas si) nouveau ... », *op. cit.*, p. 184.

détention au cinquième tiret de la disposition à l'étude. Cette exigence semble ainsi relever davantage de considérations politiques que d'une réelle nécessité juridique<sup>36</sup>.

### **3.2.3. Nouveaux seuils de requalification**

Le premier alinéa de l'article 37 du CIR, resté inchangé, prévoit que les revenus de biens mobiliers sont requalifiés en revenus professionnels lorsque ces avoirs sont affectés à l'activité professionnelle du contribuable.

Le second alinéa est toutefois modifié et prévoit, à titre d'exception, une présomption irréfragable de qualification de revenus mobiliers. Il encadre cette présomption par trois limites essentielles :

- Une limite absolue, à vérifier avant toute autre chose, représentée par un plafond de 37.500€ (à indexer<sup>37</sup>) et qui existait déjà dans le régime initial de 2008 ;
- Une limite proportionnelle fixée à 30% des revenus totaux. Cette limite s'apprécie en fonction de la rémunération totale perçue par le contribuable, le surplus étant imposé au titre de revenus professionnels ;
- Une règle de calcul basée sur la moyenne des revenus des quatre années précédentes.

Nous renvoyons le lecteur à la doctrine existante pour plus d'informations à ce sujet<sup>38</sup>.

Le plafond relatif de 30 % ne s'applique cependant pas de manière systématique. Bien qu'il soit d'application lorsque la cession de droits d'auteur est liée à une prestation sous-jacente, c'est-à-dire lorsque l'auteur est contractuellement tenu de créer l'œuvre pour le compte du cessionnaire, notamment dans le cadre d'un contrat de travail, d'une commande ou à la suite d'instructions précises, ce ne sera pas le cas lorsqu'une œuvre créée spontanément puis cédée par la suite n'est pas soumise à cette limite<sup>39</sup>. De même, ce ratio ne concerne que la première exploitation liée à la prestation initiale : les exploitations ultérieures, indépendantes de cette prestation, telle la réédition d'un ouvrage sous un autre format, ne sont pas plafonnées<sup>40</sup>.

---

<sup>36</sup> WATELET S., « Le (pas si) nouveau ... », *op. cit.*, p. 184.

<sup>37</sup> Plafond de l'exercice d'imposition 2024 (revenus 2023) : 70 220€, plafond de l'exercice d'imposition 2025 (revenus 2024) : 73 070€, plafond de l'exercice d'imposition 2026 (revenus 2025) : 75 360€.

<sup>38</sup> GARROY S. & DELOBBE G., « Le régime fiscal des droits d'auteur », *Chroniques notariales*, 2024, Vol. 1, pp. 244-261 ; WATELET S., « Le (pas si) nouveau ... », *op. cit.*, p. 186.

<sup>39</sup> GARROY S. & DELOBBE G., « Le régime fiscal des droits d'auteur », *op. cit.*, p. 254.

<sup>40</sup> *Ibidem*.



Lorsque le plafond relatif est d'application, il convient de vérifier celui-ci avant de procéder à la vérification du plafond absolu défini plus haut, tel que le précise le Ministre des Finances<sup>41</sup>.

#### ***3.2.4. Régime transitoire***

La réforme de 2022 prévoit un régime transitoire à destination des contribuables qui tiraient déjà précédemment profit du régime fiscal des droits d'auteur, afin de leur permettre de s'adapter progressivement aux droits et obligations découlant du nouveau régime. Ainsi, la loi-programme introduit à l'article 551 du CIR 92 une période transitoire : la limite proportionnelle de 30 % définie à l'article 37, al. 2, CIR 92 est portée à 50 % pour l'exercice d'imposition 2024 et à 40 % pour l'exercice d'imposition 2025. La limite de 30% ne sera donc réellement applicable qu'à partir de l'exercice d'imposition 2026 (revenus 2025), marquant la fin du régime transitoire<sup>42</sup>.

---

<sup>41</sup> WATELET S., « Le (pas si) nouveau ... », *op. cit.*, p. 186 ; Projet de loi-programme, *Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/3015-014, p. 63.

<sup>42</sup> GARROY S. & DELOBBE G., « Le régime fiscal des droits d'auteur », *op. cit.*, p. 256.

## **PARTIE 2. Analyse de la jurisprudence et des décisions anticipées récentes**

Après avoir présenté le nouveau régime fiscal des droits d’auteur et exposé les principales modifications qu’il introduit par rapport au dispositif antérieur, cette section se consacre à l’examen de la jurisprudence et des décisions anticipées rendues depuis l’entrée en vigueur de la réforme de 2022. L’objectif est d’analyser la manière dont ces décisions interprètent et appliquent les nouvelles dispositions, à la lumière de la législation en vigueur et du principe constitutionnel de légalité de l’impôt. Cette analyse permettra d’identifier les tendances jurisprudentielles émergentes, de mettre en évidence les éventuelles divergences d’interprétation entre les instances décisionnelles et de mesurer dans quelle mesure la réforme répond aux exigences de clarté, de prévisibilité et de sécurité juridique imposées par le droit fiscal et la Constitution.

### **Section 1. Principe constitutionnel de légalité de l’impôt**

Les articles 170, §1<sup>er</sup>, et 172, alinéa 2, de la Constitution belge énoncent le principe fondamental selon lequel nul impôt, ni aucune exemption ou réduction d’impôt, ne peut être établi que par la loi. Ce principe de légalité de l’impôt implique que le législateur doit lui-même fixer l’ensemble des éléments essentiels qui permettent de déterminer l’impôt, à savoir : la désignation des contribuables, la matière imposable, la base imposable, le taux d’imposition ainsi que les éventuelles exonérations<sup>43</sup>. L’objectif est clair : protéger le contribuable contre toute intervention arbitraire des autorités publiques<sup>44</sup>.

Toutefois, la Constitution admet que, dans certaines circonstances, le législateur puisse habilitier le Roi à établir tout ou partie de ces éléments, par exemple lorsqu’il est matériellement impossible de les fixer lui-même ou lorsque le respect de la procédure parlementaire ferait obstacle à la réalisation d’un objectif d’intérêt général. La Cour constitutionnelle encadre cependant cette faculté en imposant cinq conditions cumulatives<sup>45</sup> :

- l’existence de circonstances spéciales justifiant la délégation,

---

<sup>43</sup> C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014.

<sup>44</sup> BOURGEOIS M. & TRAVERSA E., « Les droits constitutionnels des contribuables », *Les droits constitutionnels en Belgique – les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d’Etat et de la Cour de cassation*, Bruylant, 2011, p. 1572.

<sup>45</sup> C.C., 18 février 1998, n° 18/98.

- une habilitation explicite et dépourvue d’ambiguïté,
- une limitation dans le temps,
- l’obligation de ratification législative des arrêtés pris sur cette base dans un délai relativement court,
- la privation rétroactive d’effets des arrêtés non confirmés dans le délai prévu.

En matière de fiscalité des droits d’auteur, aucune délégation de ce type n’a été prévue. Les éléments essentiels du régime sont définis directement par le Code des impôts sur les revenus. Par conséquent, toute interprétation administrative qui restreindrait ou élargirait le champ d’application du régime au-delà de ce que la loi prévoit constituerait une violation du principe de légalité et devrait être considérée comme inconstitutionnelle.

Cela ne signifie pas pour autant que le législateur soit tenu de régler lui-même l’ensemble des aspects liés à un impôt, à une exemption ou à une déduction. Une délégation de compétences reste possible, pour autant qu’elle soit formulée avec une précision suffisante et qu’elle se limite à l’exécution de mesures dont les éléments essentiels ont été fixés préalablement par la loi. Dans le cas du régime fiscal des droits d’auteur, cette exigence implique que toute adaptation substantielle – par exemple une redéfinition des bénéficiaires ou de la notion d’« œuvre » – relève exclusivement de la compétence législative et ne saurait être introduite par simple voie administrative.

Ce principe de légalité doit être lu conjointement avec les articles 10 et 11 de la Constitution, qui consacrent l’égalité et la non-discrimination devant la loi, ainsi que dans la jouissance des droits et libertés reconnus à tous les citoyens. Selon une jurisprudence constante de la Cour constitutionnelle, toute différence de traitement entre catégories de contribuables doit reposer sur une justification objective et raisonnable, proportionnée à l’objectif poursuivi.

Devant la Cour constitutionnelle, cet argument a été mis en avant dans le cadre des recours introduits contre la réforme de 2022 du régime fiscal des droits d’auteur. L’analyse détaillée de l’arrêt en question figure dans la section suivante. Dans le présent développement, il est ici envisagé uniquement sous l’angle du principe constitutionnel de légalité de l’impôt.

En l’espèce, Les requérants soutenaient que l’exclusion des concepteurs de programmes informatiques constituait une discrimination injustifiée au regard des articles 10, 11 et 172 de la Constitution par rapport à d’autres créateurs protégés par le droit d’auteur. Dans son arrêt du 16 mai 2024, la Cour a rejeté cette thèse, rappelant que le législateur dispose d’un large pouvoir

d'appréciation en matière fiscale. Elle a considéré que l'exclusion des revenus issus de la création de logiciels reposait sur une justification raisonnable : ces revenus ne présenteraient pas le caractère d'irrégularité et d'aléa qui fonde le régime préférentiel, et le recours massif de ces professionnels au régime l'avait transformé en mode de rémunération ordinaire, éloigné des objectifs initiaux. Cette position a fait l'objet de critiques doctrinales quant à la pertinence et à la proportionnalité des critères retenus, à juste titre à notre sens.

En effet, bien que la Cour justifie sa position à l'aide des objectifs initiaux qui ont fondé le régime avantageux des droits d'auteur, ceux-ci n'ont pas été traduits dans le texte légal, comme l'a d'ailleurs confirmé le Conseil d'État<sup>46</sup>. Le champ d'application de l'article 17, §1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du CIR 92 n'est dès lors pas limité aux œuvres issues d'activités artistiques dont les auteurs perçoivent des revenus irréguliers et aléatoires : les auteurs qui perçoivent des revenus réguliers et stables doivent aussi y être inclus<sup>47</sup>.

Ainsi, l'analyse du régime fiscal des droits d'auteur ne peut se limiter à un examen strictement technique des textes fiscaux : elle doit également prendre en compte les exigences constitutionnelles combinées de légalité et d'égalité afin d'évaluer la conformité des dispositions légales et de leur application avec les principes fondamentaux du droit belge.

## **Section 2. Examen de la jurisprudence**

L'examen jurisprudentiel relatif au régime fiscal des droits d'auteur montre qu'un nombre restreint de décisions significatives a été rendu depuis la réforme de 2022. La plupart proviennent des juridictions fiscales et portent sur des situations factuelles particulières, sans modifier de manière substantielle l'interprétation générale du régime. Dans cette section, l'analyse se concentrera sur trois décisions de portée majeure.

La première est l'arrêt n° 52/2024 du 16 mai 2024 de la Cour constitutionnelle, introduit dans la section précédente de ce travail, qui statue sur la conformité du nouveau régime au regard des principes de légalité fiscale et d'égalité devant l'impôt. La deuxième décision est un arrêt de la Cour de cassation du 24 mars 2023, relatif à l'application du régime aux écrits d'avocat.

---

<sup>46</sup> Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, Avis du Conseil d'Etat, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/3015-001, p. 293.

<sup>47</sup> WATELET S., « Droits d'auteur : quel crédit peut-on encore donner à un arrêt de la Cour constitutionnelle en matière fiscale ? », *Actualités fiscales*, 2024, n°2024/19, pp. 1-4.

Enfin sera examiné un arrêt de la Cour d'appel de Liège du 8 mars 2023, portant sur l'éligibilité des architectes au régime. Ces décisions, chacune dans leur domaine, contribuent à préciser les contours du régime fiscal des droits d'auteur et à en éclairer les limites. Les autres jugements ou arrêts, de portée plus restreinte et essentiellement techniques, ne feront pas l'objet d'un commentaire détaillé.

### **2.1. Arrêt n°52/2024 du 16 mai 2024**

Le 16 mai 2024, la Cour constitutionnelle belge a rendu un arrêt majeur concernant la réforme du régime fiscal des droits d'auteur. Si cette décision a déjà été évoquée plus haut sous l'angle du principe constitutionnel de légalité de l'impôt, l'analyse qui suit se concentre sur une autre dimension : l'interprétation restrictive du champ d'application du régime et les critiques doctrinales qu'elle a suscitées.

Pour rappel, des concepteurs de logiciels informatiques et des entreprises IT ont introduit un recours en annulation, estimant que cette exclusion méconnaissait les principes d'égalité et de non-discrimination consacrés aux articles 10, 11 et 172 de la Constitution belge. La Cour a toutefois rejeté ce recours, considérant que le législateur dispose d'une large marge d'appréciation en matière fiscale. Elle a jugé l'exclusion raisonnablement justifiée au motif que les revenus tirés des programmes d'ordinateur ne présentent pas l'irrégularité et l'aléa traditionnellement associés aux droits d'auteur<sup>48</sup>. De plus, en ce qui concerne les articles 10 et 11 de la Constitution, la Cour confirme que les concepteurs de programmes d'ordinateur et les auteurs d'œuvres littéraires et artistiques se trouvent dans des situations comparables. Toutefois, elle défend que la différence de traitement manifeste entre ces deux catégories repose sur un critère objectif qui est celui de la nature de l'œuvre protégée par le droit d'auteur : d'une part une œuvre littéraire ou artistique, d'autre part un programme d'ordinateur<sup>49</sup>. Elle a également relevé qu'au fil des années, la création de logiciels avait donné lieu à un recours quasi systématique au régime, transformant le paiement de droits d'auteur en un mode de rémunération ordinaire pour les développeurs.

---

<sup>48</sup> BUYSE C., « Cour constitutionnelle : le rejet des programmes informatiques est validé », *Fiscologue*, 2024, n°1837, p. 1.

<sup>49</sup> *Ibidem*.

Cette décision a toutefois suscité des critiques, tant en doctrine que dans la pratique<sup>50</sup>. Celles-ci se concentrent sur plusieurs points.

D'une part, certains contestent le postulat selon lequel les auteurs d'œuvres littéraires et artistiques connaîtraient nécessairement des périodes d'instabilité financière justifiant un traitement fiscal favorable. Selon eux, cette approche est réductrice, car d'autres secteurs créatifs — notamment l'informatique — sont également confrontés à des revenus irréguliers et aléatoires (par exemple, les développeurs de logiciels ou les concepteurs de jeux vidéo), sans bénéficier du même avantage.

D'autre part, sur le plan de la cohérence juridique, certains auteurs reprochent à la Cour constitutionnelle d'admettre que le législateur puisse se référer du Code de droit économique pour définir les bénéficiaires du régime tout en excluant certains titres — en l'occurrence les titres 6 et 7 relatifs aux programmes d'ordinateur. Ils soulignent également que la Cour n'a pas pris en considération le droit européen, notamment la directive 2009/24/CE qui assimile les programmes d'ordinateur à des œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne, ce qui interroge au regard du principe de primauté du droit de l'Union.

Pour justifier l'exclusion des professions informatiques, la Cour met en avant le recours devenu quasi systématique au régime fiscal des droits d'auteur dans ce secteur, illustré par le grand nombre de décisions anticipées rendues en la matière. Cette lecture est contestée : d'autres professions créatives (graphistes, designers, photographes, publicitaires, formateurs) ont également largement bénéficié du régime antérieur, ce qui infirme l'idée d'une spécificité propre à l'informatique. La Cour avance aussi que les métiers du numérique génèreraient des revenus stables et réguliers, un postulat jugé parfois déconnecté de la réalité du marché et de la diversité des modes de rémunération. Enfin, certains estiment que l'exclusion répond avant tout à un objectif budgétaire<sup>51</sup>, non avoué, au détriment de l'attractivité de la Belgique pour les professionnels du numérique et, à terme, du soutien à un secteur clé pour l'innovation et la compétitivité.

---

<sup>50</sup> SPRINGAEL B. & VAN PETEGHEM C., « Les droits d'auteur à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Fiscologue*, 2022, n°1770, p. 1 ; SPRINGAEL B., « Décisions anticipées en matières de droits d'auteur : 'business as usual' », *Fiscologue*, 2024, n°1839, pp. 1-8.

<sup>51</sup> WATELET S., « Droits d'auteur : quel crédit ... », *op. cit.*, p. 3.

En somme, l'arrêt du 16 mai 2024 confirme la validité de l'exclusion des programmes d'ordinateur du régime fiscal des droits d'auteur et clarifie la position du législateur. Il n'en reste pas moins qu'il continue de susciter des débats doctrinaux et pratiques, qui témoignent de la complexité et de l'actualité de la matière.

## **2.2. Application du régime fiscal aux avocats**

Un autre arrêt significatif concerne l'application du régime fiscal des droits d'auteur aux écrits réalisés par les avocats et plus largement l'interprétation de la notion d'originalité.

Le 24 mars 2023, la Cour de cassation a censuré un arrêt de la Cour d'appel de Gand, laquelle avait jugé que les écrits produits par un avocat ne pouvaient pas bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur<sup>52</sup>.

Elle a précisé que lorsqu'une œuvre est créée dans un cadre entièrement contraint par des impératifs techniques, des règles ou d'autres limitations ne laissant aucune marge à la créativité, elle ne possède pas le degré d'originalité requis pour être protégée par le droit d'auteur. Toutefois, une œuvre ne perd pas nécessairement cette protection du seul fait qu'elle est réalisée en tenant compte de contraintes techniques ou réglementaires, pour autant que celles-ci n'aient pas empêché l'auteur d'exprimer sa personnalité au travers de choix libres et créatifs.

Ainsi, la Cour d'appel de Gand ne pouvait pas affirmer de manière générale qu'un avocat ne produit pas d'œuvres intellectuelles. L'évaluation doit se faire individuellement pour chaque création, y compris les écrits d'un avocat, afin de vérifier si elle présente l'originalité exigée par le droit d'auteur. Écarter globalement une profession entière de cette protection revient à adopter une interprétation contraire à la définition légale de l'œuvre protégée.

Cette décision revêt une importance particulière, car elle reconnaît que les écrits d'un avocat peuvent, dans certaines circonstances, constituer des œuvres originales et, dès lors, être éligibles au régime fiscal des droits d'auteur, dès lors qu'ils traduisent des choix créatifs personnels. Elle rappelle également l'obligation d'apprécier concrètement et individuellement le contenu d'une

---

<sup>52</sup> Cass., 24 mars 2023, R.G. n° F.21.0052.N., [www.juportal.be](http://www.juportal.be) ; BUYSE C., « Avocat : « l'originalité » finalement pas si exceptionnelle ? », *Le Fiscologue*, 2023, n°1787, p. 13 ; GARROY S. & DELOBBE G., « Le régime fiscal des droits d'auteur », *op. cit.*, p. 256.

œuvre, plutôt que de raisonner de manière abstraite en se fondant uniquement sur la profession de son auteur<sup>53</sup>.

L'arrêt a donc été annulé par la Cour de cassation et renvoyé devant la Cour d'appel d'Anvers.

### **2.3. Application du régime fiscal aux architectes**

Enfin, un troisième arrêt significatif mérite d'être mentionné, en ce qu'il aborde non seulement la question de l'originalité des créations mais également l'application de la clause anti-abus de l'article 344, §1<sup>er</sup> du CIR 92.

Dans un arrêt du 8 mars 2023, la Cour d'appel de Liège a été amenée à se prononcer sur la possibilité pour un architecte de bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur pour les revenus tirés de la cession de ses plans et créations architecturales<sup>54</sup>. L'administration fiscale avait refusé l'application du régime, estimant que l'activité d'architecte relève principalement d'une mission technique et réglementée, laissant peu de place à la créativité originale exigée pour la protection par le droit d'auteur.

La Cour rappelle que, pour être protégée, une œuvre doit être « originale », c'est-à-dire refléter la personnalité de son auteur par des choix libres et créatifs. Elle souligne que, même dans un domaine soumis à d'importantes contraintes techniques, réglementaires et urbanistiques, certaines réalisations architecturales peuvent répondre à ce critère<sup>55</sup>. Toutefois, cette appréciation doit se faire au cas par cas, sur base des éléments concrets fournis par le contribuable.

En l'espèce, l'architecte n'a pas pu démontrer que ses projets répondaient à cette exigence d'originalité. Par ailleurs, la Cour a également examiné la situation sous l'angle de l'article 344, §1<sup>er</sup>, du CIR 92 relatif à l'abus fiscal. Elle a rejeté certains arguments avancés par l'État, notamment ceux portant sur l'absence d'exploitation effective ou de protection des œuvres - condition nouvelle introduite au troisième tiret de l'article 17, §1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> du CIR 92 -, mais a estimé que la convention en cause permettait au contribuable de bénéficier artificiellement du

---

<sup>53</sup> VERMEESCH M., « Les faits, la réglementation et la déontologie n'empêchent pas l'avocat de créer des œuvres protégées par le droit d'auteur », *Actualités fiscales*, 2023, n° 2023/19, pp. 1-3.

<sup>54</sup> Liège, 8 mars 2023, n°2022/RG/129.

<sup>55</sup> VAN CROMBRUGGE S., « Liège : la rétribution de l'architecte par des droits d'auteur est un abus fiscal », *Fiscologue*, 2023, n°1788, pp. 1 à 6.



régime fiscal des droits d’auteur, dans un but exclusivement fiscal et en contradiction manifeste avec l’objectif poursuivi par le législateur<sup>56</sup>.

La réforme de 2022 visait précisément à recentrer le régime sur les auteurs véritables, dont la création comporte une part d’aléa économique et reflète une capacité contributive particulière, liée à l’irrégularité et à l’incertitude de leurs revenus. Or, dans ce dossier, la rémunération de l’architecte était forfaitaire, stable et plafonnée, sans preuve d’une exploitation effective ou d’un apport créatif justifiant la concession de droits<sup>57</sup>. Faute de pouvoir démontrer un objectif autre que l’optimisation fiscale, le contribuable a vu ses revenus requalifiés en rémunérations de dirigeants d’entreprise, conformément à l’article 32 du CIR 92, imposables au barème progressif applicable aux revenus professionnels. La Cour a ainsi validé l’approche de l’administration et rétabli la base imposable comme si l’abus n’avait pas été commis, en application de la règle anti-abus<sup>58</sup>.

Cet arrêt illustre une nouvelle fois la nécessité d’une appréciation individualisée de l’originalité des œuvres et la vigilance des juridictions face aux schémas contractuels visant à détourner l’esprit du régime fiscal des droits d’auteur.

### **Section 3. Examen des décisions anticipées**

L’analyse des décisions jurisprudentielles belges a permis de mettre en évidence la manière dont les juridictions interprètent et appliquent le régime fiscal des droits d’auteur depuis la réforme de 2022. Ces arrêts éclairent sur la portée des nouvelles dispositions et rappellent que leur application repose sur une appréciation concrète des faits, en tenant compte tant des critères d’originalité que du respect de l’objectif poursuivi par le législateur. Toutefois, la jurisprudence n’est pas la seule source permettant de cerner les contours pratiques du régime : les décisions anticipées rendues par le SDA jouent également un rôle important.

---

<sup>56</sup> GILLOT X., « Régime fiscal des droits d’auteur : inutile, dangereux et à présent ... abusif », *Actualités fiscales*, 2023, n°2023/12.

<sup>57</sup> GARROY S. & DELOBBE G., « Le régime fiscal des droits d’auteur », *op. cit.*, p. 258.

<sup>58</sup> *Ibid*, p. 258.

### 3.1. Le rôle du Services des Décisions Anticipées (SDA)

Le système des décisions anticipées, ou « ruling » en anglais, est un service organisé par l'administration fiscale et qui permet aux contribuables d'obtenir une décision anticipée concernant l'application des lois fiscales aux opérations et situations que ceux-ci envisagent<sup>59</sup>. L'intérêt des décisions anticipées est double : d'une part, elles révèlent la position constante (ou évolutive) de l'administration, et d'autre part, elles illustrent la manière dont le régime s'applique à des catégories professionnelles variées.

On considère que les décisions anticipées rendues engagent juridiquement l'administration vis-à-vis du contribuable pour une durée prévue de 5 ans. Cependant, la loi-programme du 22 décembre 2022<sup>60</sup> prévoit que l'administration fiscale n'est plus tenue par la décision rendue « *en cas de modification des dispositions des traités, du droit communautaire ou du droit interne qui sont applicables à la situation ou à l'opération visée par la décision anticipée* ». Dès lors, suite à la réforme de 2022, les décisions anticipées rendues sur base du régime instauré en 2008 ne lient en principe plus l'administration fiscale à partir de l'année de revenus 2023<sup>61</sup>.

### 3.2. Décisions anticipées rendues en matière de droits d'auteur

Les décisions du SDA en matière de droits d'auteur sont très nombreuses et portent souvent sur des situations factuelles spécifiques, parfois très proches les unes des autres. Leur examen détaillé, décision par décision, dépasserait le cadre de ce travail et ne présenterait qu'un intérêt

---

<sup>59</sup>Belgium.be. (s. d.). *Décisions anticipées en matière fiscale*. Consulté sur : [https://www.belgium.be/fr/impots/impot\\_sur\\_les\\_revenus/societes/ruling](https://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/ruling)

<sup>60</sup> Article 23, al. 2, 3°, Loi-programme du 22 décembre 2002 modifiant le régime des sociétés en matière d'impôts sur les revenus et instituant un système de décision anticipée en matière fiscale, *M.B.*, 31 décembre 2002.

<sup>61</sup> BREUVAL S., « To be or not to be : le développeur de logiciels est-il (encore) considéré comme un auteur ? », *Cour. fisc.*, 2024, n°2024/10, pp. 240-246.

Cependant, le Ministre des Finances a estimé que celles-ci resteront tout de même valables durant la période transitoire, dans la mesure où les contribuables ont pu en bénéficier au cours de l'exercice d'imposition 2023 et pour autant que les conditions fixées dans les dispositions transitoires soient respectées. A ce sujet, voir : WATELET, S. « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Actualités fiscales*, 2023, n°2023/32.

limité, d'autant que ces décisions ne produisent d'effets qu'à l'égard des demandeurs qui les ont sollicitées.

Dès lors, plutôt que d'en faire une analyse exhaustive, cette section se concentre sur les lignes directrices qui se dégagent de la pratique récente du SDA depuis la réforme de 2022. Ces tendances générales permettent de comprendre comment l'administration interprète et applique les nouvelles règles, et dans quelle mesure cette approche s'aligne – ou non – sur les principes légaux et jurisprudentiels exposés précédemment.

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

Dans ses décisions anticipées en matière de droits d'auteur, le raisonnement du SDA commence généralement par un rappel concernant le champ d'application matériel. Pour bénéficier du régime fiscal avantageux, les œuvres doivent être des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI.165 du CDE.

Dès l'entrée en vigueur de la réforme de 2022, et avant même que la Cour de cassation ne rende son arrêt du 16 mai 2024 confirmant l'exclusion des programmes d'ordinateur du champ d'application du régime, le SDA soulignait déjà dans ses décisions 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 du même code. Cette position a d'ailleurs été confirmée dans le rapport annuel 2023 du SDA<sup>62</sup>. Cette interprétation restrictive de la législation n'a pas manqué de faire couler de l'encre parmi les auteurs de doctrine spécialisés en la matière. Ceux-ci auraient souhaité que le SDA adopte une approche plus conforme au droit commun et international et à la jurisprudence européenne<sup>63</sup>.

D'autre part, dans plusieurs décisions, le SDA a conditionné l'application du régime fiscal des droits d'auteur à la preuve d'une exploitation effective de l'œuvre par le cessionnaire<sup>64</sup>. Or,

---

<sup>62</sup> SDA, Rapport annuel 2023, disponible sur <https://www.ruling.be>, pp. 20-23 ; Décision anticipée n° 2023.0659, 3 octobre 2023.

<sup>63</sup> WATELET, S. « Droits d'auteur : premières décisions anticipées ... », *op. cit.*

<sup>64</sup> Voir, notamment : Décision anticipée n°2024.0450 du 9 juillet 2024.

avant la réforme de 2022, aucune base légale n'imposait une telle exigence. Depuis l'introduction du troisième tiret de l'article 17, §1er, 5° CIR 92, la loi vise seulement une opération conclue « *en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective* », sans nécessiter la démonstration d'une exploitation concrète génératrice de revenus.

En exigeant davantage, le SDA anticipe et étend la portée du texte légal, créant une insécurité juridique pour les contribuables. Cette interprétation a d'ailleurs été rejetée par la jurisprudence, notamment par la Cour d'appel de Liège<sup>65</sup>, qui a rappelé que la qualification fiscale ne dépend pas du sort économique de l'œuvre.

### ***3.2.2. Application du ratio 30/70***

Pour les créations réalisées dans le cadre d'une prestation de services, et uniquement dans ce cas-là, l'article 37, al. 2 du CIR 92 limite à 30 % de la rémunération totale la part pouvant relever du régime des droits d'auteur (hors période transitoire). Les revenus tirés d'exploitations ultérieures ne sont pas soumises à cette limite relative. Par exemple, dans le cas de journalistes indépendants collaborant avec la presse quotidienne, les revenus tirés de la republication sur différents supports de leurs articles ne sont pas soumis au plafond de 30 %<sup>66</sup>.

La position du SDA a soulevé des questions quant à l'interprétation de l'article 37, alinéa 2, du CIR 92, concernant l'application du plafond relatif de 30 %. Dans une décision concernant un auteur publiant des articles fiscaux, le SDA a estimé que ce ratio ne trouvait pas à s'appliquer, dans la mesure où la cession des droits d'auteur intervenait en dehors de toute relation de travail ou de commande et n'était pas liée à une prestation corrélative. Cette interprétation a néanmoins été critiquée : selon certains, le critère déterminant n'est pas le caractère extraprofessionnel de la cession, mais bien l'absence de prestation sous-jacente, seule justification valable pour écarter le plafond de 30 %<sup>67</sup>.

---

<sup>65</sup> Liège, 8 mars 2023, n°2022/RG/129.

<sup>66</sup> Décision n°2024.0329 du 18 juin 2024.

<sup>67</sup> Décision anticipée n°2023.0437 du 25 juillet 2023 ; WATELET, S. « Droits d'auteur : premières décisions anticipées ... », *op. cit.* .

De plus, malgré que le nouveau seuil de requalification soit fixé à 30%, on constate dans la pratique que le SDA a tendance à maintenir un plafond absolu de 25% dans ses décisions relatives au fractionnement de la rémunération d'employés<sup>68</sup>. Ce plafond est parfois encore réduit, en fonction d'un facteur de créativité basé sur le temps effectivement consacré par chaque salarié à la création.

### **3.2.3. Professions éligibles**

L'analyse des décisions révèle un recentrage clair sur les professions créatives au sens traditionnel : écrivains, journalistes, artistes visuels, réalisateurs, compositeurs. Celui-ci s'opère via le contrôle de la détention d'une attestation du métier des arts par le contribuable concerné. A défaut de détenir une telle attestation, le SDA contrôlera alors si l'opération envisagée intervient réellement en vue de la communication à un public suffisamment large ou en vue de la reproduction de l'œuvre<sup>69</sup>.

Au sujet de l'appréciation du caractère 'large' du public auprès duquel l'œuvre est diffusée, le SDA rappelle qu'un public composé de 15 à 200 personnes est suffisant<sup>70</sup>. La publication d'une œuvre sur un site web, sur les réseaux sociaux ou encore via un podcast est donc jugée valide<sup>71</sup>.

Les professions où la créativité est considérée comme accessoire ou secondaire (développeurs informatiques, architectes, formateurs techniques, consultants) sont plus susceptibles de faire l'objet d'un refus, sous preuve exceptionnelle d'originalité et d'exploitation.

Toutefois, dans le cadre de décisions liées à des fonctions créatives, le SDA et les demandeurs énumèrent généralement dans leur exposé les catégories professionnelles et de leurs activités pouvant bénéficier du régime. On y retrouve, listées de manière non exhaustive, les équipes et fonctions suivantes : créateur de contenu, créateur de contenu éducatif, responsable événements, responsable média, webdesigner, brand officer, digital marketing officer, art

---

<sup>68</sup> SPRINGAEL B., « Décisions anticipées en matières de droits d'auteur : 'business as usual' », *Fiscologue*, 2024, n°1839, pp. 1-8.

<sup>69</sup> Décision anticipée n°2023.0437 du 25 juillet 2023 ; M. VERMEESCH, *op. cit.*, pp. 1-3.

<sup>70</sup> Décision anticipée n° 2023.0698 du 24 octobre 2023.

<sup>71</sup> SPRINGAEL B., « Décisions anticipées ... », *op. cit.*

director, creative designer, ...<sup>72</sup> Il est intéressant de noter que, dans les demandes liées à ces fonctions, le contribuable est tenu de systématiquement préciser que leur demande ne vise pas de profils ni d'activités de développement informatique<sup>73</sup>. Il faudra aussi, pour chaque fonction, détailler le temps que les salariés consacrent à des activités créatives par rapport à leur quantité totale de travail.

#### **3.2.4. Exigence de formalisme**

Le SDA attache une importance déterminante à la qualité du dossier soumis. Les contrats doivent préciser la nature de l'œuvre, les droits cédés, leur durée et leur étendue territoriale. Des exigences de preuve s'ajoutent dans le cas d'une demande visant des salariés (voir *supra*).

En tout état de cause, le SDA contrôlera également que l'opération ne constitue pas un abus fiscal au sens de l'article 344, §1er, du CIR 92.

#### **3.2.5. Conclusion**

L'analyse des lignes directrices dégagées des décisions anticipées confirme que le SDA applique le régime fiscal des droits d'auteur avec une rigueur accrue, en imposant des exigences élevées en matière d'originalité, d'exploitation et de formalisme contractuel. Cette approche tend à appliquer, de manière parfois trop restrictive à notre sens, la nouvelle législation en vigueur. De la sorte, il rend l'accès au régime plus restreint que ne le ferait certaines juridictions, créant un possible décalage entre pratique administrative et interprétation judiciaire.

---

<sup>72</sup> SPRINGAEL B., « Décisions anticipées ... », *op. cit.*

<sup>73</sup> Voir, à titre d'exemple, la décision anticipée n° 2025.0207 du 10 juin 2025.

### **PARTIE 3. Analyse critique du régime et de son application par le législateur et l'administration fiscale**

#### **Section 1. Analyse critique**

L'examen du régime fiscal des droits d'auteur met en évidence un déséquilibre croissant entre le texte légal, l'interprétation qu'en donnent les juridictions et les pratiques administratives. En théorie, le législateur fixe un cadre clair, que les cours et tribunaux appliquent, et que l'administration fiscale doit mettre en œuvre. En pratique, ce schéma est considérablement fragilisé par des divergences persistantes.

Dès la préparation de la réforme de 2022, le Conseil d'État s'interrogeait sur deux points majeurs : d'une part, le champ des revenus concernés par le régime restait défini de manière très large, et d'autre part, les salariés pouvaient continuer à en bénéficier<sup>74</sup>. Cette double observation traduisait déjà une certaine ambiguïté : alors que le discours politique laissait entendre une volonté de recentrer le dispositif sur les auteurs au sens traditionnel, le texte de loi conservait un champ d'application potentiellement étendu. Cette situation illustre la complexité inhérente au droit, qui, comme le rappelle A. RAYET (2024), « *n'est pas toujours une chose simple, il est même parfois très éloigné du bon sens commun, voire de la morale. Mais c'est le droit : que le législateur édicte, et qu'administrations, contribuables et tribunaux, sont censés appliquer* »<sup>75</sup>.

Or, le texte légal, lu à la lumière des règles européennes et de droit commun en matière de droits d'auteur, ne limite pas l'accès au régime aux seuls artistes « traditionnels ». La Convention de Berne de 1969 inclut expressément les programmes d'ordinateur et les bases de données dans la définition des œuvres, une conception qui a été confirmée au niveau européen par la directive 2009/24/CE sur les logiciels et la directive 96/9/CE sur les bases de données. Dès lors, tant que le législateur n'a pas introduit une définition autonome et restrictive dans le Code des impôts sur les revenus, cette interprétation large issue du droit commun s'impose.

---

<sup>74</sup> Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, Avis du Conseil d'Etat, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/3015-001, p. 293.

<sup>75</sup> RAYET A., « La condition de requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels », *R.G.F.C.P.*, 2024, n°2024/01, pp.17-23.

La jurisprudence de la Cour de cassation va dans le même sens : elle rappelle de manière constante qu'une loi claire n'a pas besoin d'interprétation<sup>76</sup> et que les travaux préparatoires ne peuvent être invoqués contre un texte explicite<sup>77</sup>. C'est donc à tort que l'administration, sous l'impulsion de son Ministre des Finances, a exclu certaines catégories, telles que les concepteurs de logiciels, sur la seule base de sa propre interprétation restrictive.<sup>78</sup>

Cette position est d'autant plus fragile que l'accord de gouvernement 2025 prévoit explicitement de réintégrer les programmes informatiques dans le champ du régime, confirmant la pertinence de leur inclusion au regard de l'esprit initial de la réforme<sup>79</sup> et entendant ainsi mettre fin à la discrimination existante entre les professions numériques et les autres professions créatives<sup>80</sup>.

Face à ce décalage entre le texte et la pratique administrative, les juridictions jouent un rôle central de garde-fou. Plusieurs arrêts, notamment de la Cour d'appel de Liège, rappellent que la charge de la preuve incombe à l'administration – et non au contribuable comme l'a à tort défendu le fisc<sup>81</sup> – et que des conditions strictes telles que l'exploitation effective ne peuvent être exigées puisqu'elles ne figurent pas dans le Code des impôts sur les revenus.

La Cour de cassation insiste sur la primauté du principe de légalité, en refusant d'ajouter au texte des conditions qu'il ne contient pas. Toutefois, le rôle correcteur du juge reste imparfait. L'arrêt n°52/2024 de la Cour constitutionnelle, très critiqué pour sa faiblesse juridique et pour le manque d'expertise de ses membres<sup>82</sup>, illustre les limites de l'intervention juridictionnelle :

---

<sup>76</sup> SPRINGAEL B., « Décisions anticipées en matières de droits d'auteur : 'business as usual' », *Fiscologue*, 2024, n°1839, pp. 1-8.

<sup>77</sup> Cass. (1<sup>er</sup> ch.), 22 décembre 1994, *Pas.*, 1995, I, p. 1139 ; M. VAN DE KERCHOVE, « La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique », *L'interprétation en droit*, Presses universitaires Saint-Louis Bruxelles, 1978, disponible sur <https://doi.org/10.4000/books.pu1.8894>, p. 2.

<sup>78</sup> Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/3015-001, p. 57.

<sup>79</sup> Belgium.be (31 janvier 2025). *Accord de coalition fédérale 2025-2029*, Consulté sur : [https://www.belgium.be/sites/default/files/resources/publication/files/Accord\\_gouvernemental-Bart\\_De\\_Wever\\_fr.pdf](https://www.belgium.be/sites/default/files/resources/publication/files/Accord_gouvernemental-Bart_De_Wever_fr.pdf) ; SD Worx. (s. d.). *Accord de gouvernement fédéral : sujets importants en matière de fiscalité salariale*. Consulté sur : <https://www.sdworx.be/fr-be/actua-tendances/payroll/fiscalite-des-salaires-sujets-importants>

<sup>80</sup> LEXGO (18 avril 2025). « Quel est l'impact fiscal de l'accord de coalition 2025-2029 ? (1<sup>ère</sup> partie) », Consulté sur : <https://www.lexgo.be/fr/actualites-et-articles/14125-quel-est-l-impactfiscal-de-l-accord-de-coalition-2025-2029-1ere-partie>

<sup>81</sup> KEMESEKE L. & GISQUIERE T., « Un architecte conçoit une construction fiscale basée sur un régime favorable en matière de droits d'auteur mais la Cour d'appel de Liège fait s'effondrer la construction en question comme un château de cartes », *Cour. fisc.* 2023, p. 192.

<sup>82</sup> WATELET S., « Droits d'auteur : quel crédit ... », *op. cit.*, p. 3.



loin de sécuriser le régime, il a fragilisé la position des contribuables et conforté une approche administrative contestée.

C'est néanmoins dans la pratique administrative que le contraste est le plus marqué. L'administration fiscale, en voulant lutter contre les abus, impose des conditions supplémentaires non prévues par la loi : preuve de l'originalité incombant au contribuable, démonstration d'une exploitation effective, ou encore plafonnement à 25 % au lieu des 30 % légaux<sup>83</sup>. Cette approche, qui dépasse manifestement le texte légal, contraint les contribuables à engager des contentieux longs et coûteux, et témoigne d'une tendance inquiétante à remodeler la loi en fonction de l'orientation politique désirée<sup>84</sup>. Comme le relève une partie de la doctrine, les principaux arguments invoqués par l'administration ont déjà été rejetés à plusieurs reprises par les cours et tribunaux, sans que cela ne freine son insistance. Cette attitude interroge le respect du principe de légalité et la place de l'administration dans un État de droit.

Le Service des Décisions Anticipées, censé constituer un instrument privilégié de sécurité juridique, ne fait pas exception. Alors qu'il bénéficiait autrefois d'une indépendance à l'égard de l'administration centrale, il semble désormais sous l'influence directe du ministre des Finances et des services fiscaux, ce qui affaiblit sa crédibilité et sa pertinence.

## **Section 2. Pistes d'aménagement et recommandations**

Au regard de ces constats, plusieurs pistes d'aménagement sont ici présentées, sans prétention aucune, pour rétablir une cohérence entre la loi, l'administration et la jurisprudence. La première concerne la clarification du champ des œuvres éligibles. La référence actuelle au droit commun conduit à une conception très large, englobant logiciels et bases de données. Cette ouverture, source de controverse, pourrait être réduite par une définition autonome et limitative dans le Code des impôts sur les revenus de ce que le législateur fiscal belge entend par « œuvre ». Une telle clarification permettrait de lever les incertitudes et d'assurer la conformité

---

<sup>83</sup> DE DYCKER B. & SAELEMANS G., « Roerende inkomsten. Fiscale gunstbehandeling auteursrechten: nieuwe inzichten vanuit de rulingdienst », *Act. fisc.*, n° 2024/13, pp. 10-12

<sup>84</sup> WATELET S., « Droits d'auteur : y a-t-il un pilote dans l'avion ? », *Actualités fiscales*, 2023, n°2023/29.

avec le droit européen, tout en tenant compte de l'accord de gouvernement 2025 qui prévoit la réintégration des programmes informatiques.

Ensuite, le renforcement de l'indépendance du SDA constitue une mesure institutionnelle nécessaire. Pour que ce service joue pleinement son rôle, il doit rester un organe autonome, capable de garantir aux contribuables une lecture et une application neutre de la loi. Sans cela, la confiance dans son utilité et sa crédibilité risque de s'éroder davantage.

Enfin, le mécanisme du ratio 30/70, censé limiter les excès, souffre encore d'incertitudes. Le SDA a déjà jugé qu'il ne s'appliquait pas dans certains cas, suscitant des critiques doctrinales. Une mise en œuvre plus claire et uniforme — définissant précisément son champ, son calcul et les justifications attendues — apparaît utile pour garantir la prévisibilité et éviter que son application ne varie au gré des interprétations.

Ces trois axes de réforme offriraient au régime fiscal une assise plus solide et transparente, réduisant l'écart entre le texte légal et la pratique, et restaurant la confiance des contribuables.

## Conclusion

L'analyse critique révèle un déséquilibre entre le législateur, les juridictions et l'administration fiscale. Le législateur, en maintenant un champ d'application large et en réaffirmant récemment sa volonté de réintégrer les programmes informatiques, laisse entrevoir une orientation inclusive du régime. Les juridictions rappellent régulièrement que seule la loi doit guider son application et que des conditions supplémentaires ne peuvent être introduites ni par l'administration ni par le juge. Pourtant, dans les faits, la Cour constitutionnelle accorde un crédit significatif aux déclarations du Ministre des Finances alors celles-ci n'ont pas force de loi et que la Cour devrait plutôt protéger son indépendance<sup>85</sup>, tandis que l'administration fiscale multiplie les exigences non prévues et que le Service des Décisions Anticipées perd son indépendance en raison d'un interventionnisme croissant du cabinet du Ministre des Finances dans les décisions du SDA<sup>86</sup>.

Bien que la réforme ait été justifiée par la volonté de recentrer le régime sur les auteurs exposés à un risque économique, son application administrative et sa réception jurisprudentielle laissent entrevoir un autre enjeu : la préservation des finances publiques. Le coût croissant du régime a pu inciter le législateur à restreindre son champ d'application de manière indirecte, sans l'assumer expressément dans la loi, ce qui contribue à l'ambiguïté actuelle.

Toutefois, si la volonté politique est de restreindre ou, au contraire, d'élargir le champ d'application du régime aux programmes informatiques, c'est au législateur de l'exprimer clairement, et non à l'administration de modifier la loi par ses propres interprétations<sup>87</sup>. La pérennité du régime dépend donc d'une clarification normative, d'une administration recentrée sur son rôle d'application<sup>88</sup> et d'un contrôle juridictionnel rigoureux.

À défaut, le régime fiscal des droits d'auteur, initialement conçu pour soutenir la création, risque de perdre sa cohérence et d'entamer la confiance des contribuables comme des entreprises, accentuant l'insécurité juridique et financière qui en découle<sup>89</sup>.

---

<sup>85</sup> WATELET S., « Droits d'auteur : quel crédit ... », *op. cit.*

<sup>86</sup> WATELET, S. « Droits d'auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *op. cit.*

<sup>87</sup> WATELET S., « Droits d'auteur : y a-t-il un pilote dans l'avion ? », *Actualités fiscales*, 2023, n°2023/29.

<sup>88</sup> HADJISTRATIS L., « Précisions sur le régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins », *Actualités Fiscales*, 2009, n°2009/18.

<sup>89</sup> QUOISTIAUX G. (2025, 22 juillet). « Droits d'auteur : un retour bienvenu en attendant une vraie réforme fiscale ». *L'Echo*. Consulté sur : <https://www.lecho.be/entreprises/tech-science/edito-droits-d-auteur-un-retour-bienvenu-en-attendant-une-vraie-reforme-fiscale/10616898.html>

# Bibliographie

## LEGISLATION

### 1. Droit interne

Arrêt royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus, art. 3.

Code des impôts sur les revenus 1992, art. 17, 37, 57, 344,

Code de droit économique, Livre XI.

Constitution, art. 10, 11, 170 172.

Loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins, *M.B.*, 27 juillet 1994.

Loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, *M.B.*, 30 juillet 2008.

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

### 2. Documents parlementaires

Projet de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, *Doc.parl.*, Chambre, 2007-2008, n°52-1188/3, 16 juin 2008.

Proposition de loi modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins, *Doc. parl.*, Sénat, 2007-2008, n°4-119/1, 26 juillet 2007.

Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, Exposé des motifs, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/3015-001.

Projet de loi-programme du 26 décembre 2022, Rapport de la première lecture, *Doc. Parl.*, Chambre, 2022-2023, n°55/3015-014.

Sénat, 19 février 2009, Doc. 4-64, p. 15.

### 3. Droit européen

Directive (CE) n°2009/24 du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 concernant la protection juridique des programmes d'ordinateur, *J.O.U.E.*, 5 mai 2009, L 111/16.

Directive (CE) n°96/9 du Parlement européen et du Conseil du 11 mars 1996, concernant la protection juridique des bases de données, *J.O.U.E.*, 27 mars 1996, L 77/20.

#### **4. Droit international – traités**

Convention de Berne pour la protection des oeuvres littéraires et artistiques signée le 9 septembre 1886, art. 2, approuvée par la loi du 25 mars 1999, *M.B.*, 10 novembre 1999.

Traité de l'Organisation mondiale de la propriété intellectuelle sur le droit d'auteur signé à Genève le 20 décembre 1996, art. 4, approuvée par la loi du 15 mai 2006, *M.B.*, 18 août 2006.

### **JURISPRUDENCE**

#### **1. Droit interne**

Bruxelles, 4 mai 2001, *Revue@dipr.be*, 2003, liv. 2, p. 15, [www.dipr.be](http://www.dipr.be).

Cass., 27 avril 1989, *Pas.*, 1989, I, p. 908.

Cass. (1e ch.), 22 décembre 1994, *Pas.*, 1995, I, p. 1139.

Cass., 24 mars 2023, *R.G.* n° F.21.0052.N., [www.juportal.be](http://www.juportal.be).

C.C., 18 février 1998, n° 18/98.

C.C., 10 juillet 2014, n° 104/2014.

C.C., 16 mai 2024, n°52/2024, *R.G.* n°7994 et 8050.

Liège (9e ch.), 8 mars 2023, 2022/RG/129, disponible sur <https://juportal.be>.

#### **2. Droit européen**

C.J.U.E., 16 juillet 2009, arrêt *Infopaq*, C-5/08, ECLI:EU:C:2009:465.

C.J.U.E., 1er décembre 2011, arrêt *Painer*, C-145/10, ECLI:EU:C:2011:798.

C.J.U.E., 12 septembre 2019, arrêt *Cofemel*, C-683/17, ECLI:EU:C:2019:721.

## DOCTRINE

### 1. Ouvrages

BOURGEOIS M. & TRAVERSA E., « Les droits constitutionnels des contribuables », *Les droits constitutionnels en Belgique – les enseignements jurisprudentiels de la Cour constitutionnelle, du Conseil d'Etat et de la Cour de cassation*, Bruylant, 2011.

VAN DE KERCHOVE M., « La doctrine du sens clair des textes et la jurisprudence de la Cour de cassation de Belgique », *L'interprétation en droit*, Presses universitaires Saint-Louis Bruxelles, 1978, disponible sur <https://doi.org/10.4000/books.pu1.8894>, p. 2.

### 2. Articles au sein de périodiques / de revue

BREUVAL S., « To be or not to be : le développeur de logiciels est-il (encore) considéré comme un auteur ? », *Courrie. fiscal*, 2024, n°2024/10, pp. 240-246.

BUYSSE C., « Avocat : « l'originalité » finalement pas si exceptionnelle ? », *Le Fiscologue*, 2023, n°1787, p. 13.

BUYSSE C., « Cour constitutionnelle : le rejet des programmes informatiques est validé », *Fiscologue*, 2024, n°1837, p. 1.

DE DYCKER B. & SAELEMANS G., « Roerende inkomsten. Fiscale gunstbehandeling auteursrechten: nieuwe inzichten vanuit de rulingdienst », *Act. fisc.*, n° 2024/13, pp. 10-12.

GARROY S. & DELOBBE G., « Le régime fiscal des droits d'auteur », *Chroniques notariales*, 2024, Vol. 1, pp. 244-261.

GILLOT X., « Régime fiscal des droits d'auteur : inutile, dangereux et à présent ... abusif », *Actualités fiscales*, 2023, n°2023/12.

HADJISTRATIS L., « Le nouveau régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins », *Actualités Fiscales*, 2008, n°2008/26.

HADJISTRATIS L., « Précisions sur le régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins », *Actualités Fiscales*, 2009, n°2009/18.

KEMESEKE L. & GISQUIERE T. « Un architecte conçoit une construction fiscale basée sur un régime favorable en matière de droits d'auteur mais la Cour d'appel de Liège fait s'effondrer la construction en question comme un château de cartes », *Courrier fiscal*, 2023, p. 192.

RAYET A., « La condition de requalification des revenus de droits d'auteur en revenus professionnels », *R.G.F.C.P.*, 2024, n°2024/01.

SPRINGAEL B. & VAN PETEGHEM C., « Les droits d'auteur à travers le prisme fiscal : qui reste à bord ? », *Fiscologue*, 2022, n°1770.

SPRINGAEL B., « Décisions anticipées en matières de droits d’auteur : ‘business as usual’ », *Fiscologue*, 2024, n°1839, pp. 1-8.

TRAVERSA E. & DEKKERS V., « La réforme de la fiscalité des droits d'auteur », *J.T.*, 2009, p. 334.

VAN CROMBRUGGE S., « Liège : la rétribution de l'architecte par des droits d'auteur est un abus fiscal », *Fiscologue*, 2023, n°1788, pp. 1 à 6.

VERMEESCH M., « Les faits, la réglementation et la déontologie n’empêchent pas l’avocat de créer des œuvres protégées par le droit d’auteur », *Actualités fiscales*, 2023, n° 2023/19, pp. 1-3.

WATELET, S., « Le régime de taxation forfaitaire des droits d’auteur : dix ans déjà ! », *R.G.F.C.P.*, 2018, n°2018/9, pp. 26-37.

WATELET S., « Le (pas si) nouveau traitement fiscal des revenus de droits d’auteur et de droits voisins », *J.T.*, 2023/11, pp. 181-187.

WATELET S., « Droits d’auteur : y a-t-il un pilote dans l’avion ? », *Actualités fiscales*, 2023, n°2023/29.

WATELET, S. « Droits d’auteur : premières décisions anticipées relatives au nouveau régime », *Actualités fiscales*, 2023, n°2023/32.

WATELET S., « Droits d'auteur : jeu d'équilibre entre le droit fiscal et le droit commun », *Actualités fiscales*, 2024, n° 2024/07.

WATELET S., « Droits d’auteur : quel crédit peut-on encore donner à un arrêt de la Cour constitutionnelle en matière fiscale ? », *Actualités fiscales*, 2024, n°2024/19, pp. 1-4.

WATELET S., « Les difficultés de l’évaluation de l’originalité d’une œuvre par le juge fiscal », *Actualités fiscales*, juillet 2024, n° 2024/26, pp. 1-3.

## DIVERS

### 1. Articles de presse

QUOISTIAUX G. (2025, 22 juillet). « Droits d’auteur : un retour bienvenu en attendant une vraie réforme fiscale ». *L’Echo*. Consulté sur : <https://www.lecho.be/entreprises/tech-science/edito-droits-d-auteur-un-retour-bienvenu-en-attendant-une-vraie-reforme-fiscale/10616898.html>

### 2. Articles en ligne

SD Worx. (s. d.). *Accord de gouvernement fédéral : sujets importants en matière de fiscalité salariale*. Consulté sur : <https://www.sdworx.be/fr-be/actualites/tendances/payroll/fiscalite-des-salaires-sujets-importants>

Belgium.be. (s. d.). *Décisions anticipées en matière fiscale*. Consulté sur : [https://www.belgium.be/fr/impots/impot\\_sur\\_les\\_revenus/societes/ruling](https://www.belgium.be/fr/impots/impot_sur_les_revenus/societes/ruling)

LEXGO (18 avril 2025). « Quel est l’impact fiscal de l’accord de coalition 2025-2029 ? (1ère partie) », Consulté sur : <https://www.lexgo.be/fr/actualites-et-articles/14125-quel-est-l-impact-fiscal-de-l-accord-de-coalition-2025-2029-1ere-partie>

Vandelanotte (s. d.). *Les droits d’auteur après la réforme fiscale*. Consulté sur : <https://www.vandelanotte.be/fr/actuel/1140-les-droits-dauteur-apres-la-reforme-fiscale>

Office Benelux de la Propriété Intellectuelle (s. d.), *Droit d’auteur*, Consulté sur : <https://www.boip.int/fr/entrepreneurs/propriete-intellectuelle/droit-d-auteur>

Service Public Fédéral FINANCES (s. d.). *Ruling - Service Public Fédéral Finances*. Consulté sur : <https://www.ruling.be/fr>

### 3. Avis

Avis du 4 décembre 2008 aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008, *M.B.*, 9 décembre 2008, C-2008/03484, p. 65489.

### 4. 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.



## **5. Décisions anticipées**

Décision anticipée n°2023.0437 du 25 juillet 2023.

Décision anticipée n° 2023.0659, 3 octobre 2023.

Décision anticipée n° 2023.0698 du 24 octobre 2023.

Décision n°2024.0329 du 18 juin 2024.

Décision anticipée n°2024.0450 du 9 juillet 2024.

Décision anticipée n° 2025.0207 du 10 juin 2025.

## **6. Questions parlementaires**

Question n°4-641 de P. Monfils du 19 février 2009, *Ann. Parl.*, Sénat, 2008-2009, n° 4-64, p. 6.

## **7. Rapports de recherche et documents de travail**

Belgium.be (31 janvier 2025). *Accord de coalition fédérale 2025-2029*, Consulté sur : [https://www.belgium.be/sites/default/files/resources/publication/files/Accord\\_gouvernemental-Bart\\_De\\_Wever\\_fr.pdf](https://www.belgium.be/sites/default/files/resources/publication/files/Accord_gouvernemental-Bart_De_Wever_fr.pdf)

Belgium.be (2025), *Revenus des droits d'auteur – Indexation des limites*, Consulté sur : <https://finances.belgium.be/sites/default/files/downloads/indexation-seuils-reference-2025.pdf>

SDA (2024), Rapport annuel 2023, pp. 20-23 , Consulté sur : <https://www.ruling.be>