

Extrait du Moniteur belge – 9 décembre 2008 – pp65489-65495

Avis aux débiteurs de droits d'auteur et de droits voisins au cours de l'année 2008

1. Préambule

La loi du 16 juillet 2008 modifiant le Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après, CIR92) et organisant une fiscalité forfaitaire des droits d'auteur et des droits voisins a été publiée au *Moniteur belge* du 30 juillet 2008.

Cette loi, issue d'une initiative parlementaire, a pour objet de modifier, de clarifier et de simplifier le régime fiscal des droits d'auteur et des droits voisins en alignant le droit fiscal sur le droit commun.

Sont concernés par ces nouvelles dispositions, les revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales ou obligatoires, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger.

L'article 17, § 1er, CIR92, qui définit les différentes catégories de revenus des capitaux et biens mobiliers, est ainsi complété par un 5° qui cite sous cette nature les revenus visés à l'alinéa précédent.

La plus grande imprécision régnait auparavant quant à la qualification fiscale de ces revenus. Ils pouvaient en effet être imposés en tant que revenus mobiliers, revenus divers, profits ou revenus professionnels en fonction de l'interprétation donnée par l'administration fiscale. Une distinction était aussi parfois opérée selon que les droits avaient été cédés ou concédés, sans qu'il soit toujours formellement possible d'établir la distinction entre cession et concession. Une qualification comme revenus professionnels peut par ailleurs se révéler préjudiciable à un auteur ou un artiste en raison du caractère très aléatoire de ses revenus compte tenu de la progressivité de l'impôt (un revenu professionnel est en effet imposé au taux marginal d'imposition).

En donnant désormais une qualification claire à ces revenus, la sécurité juridique est garantie, à tout le moins jusqu'à concurrence de 37.500 euros (montant avant indexation) par an et par bénéficiaire personne physique (soit dans 99,4 % des cas). Les revenus visés par la loi du 16 juillet 2008 ne peuvent effectivement plus, à due concurrence, à partir du 1er janvier 2008, être qualifiés de professionnels mais ils sont toujours considérés comme un revenu mobilier, le droit d'auteur et les droits voisins étant eux-mêmes reconnus comme étant des droits mobiliers par la loi précitée du 30 juin 1994.

En d'autres mots, l'application de l'article 37, CIR92 - qui permet à l'administration fiscale de requalifier des revenus notamment mobiliers en revenus professionnels lorsque les avoirs productifs de ces revenus mobiliers sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de leur bénéficiaire - est neutralisée pour la première tranche de 37.500 euros (montant avant indexation).

Pour l'année des revenus 2008 (exercice d'imposition 2009), ce montant s'élève à 49.680 euros.

Cette qualification implique que le revenu est soumis à un précompte mobilier (ci-après PrM) de 15 %. Les personnes qui paient ou attribuent de tels revenus deviennent les redevables de ce précompte et sont tenues d'effectuer une retenue correspondante à la source. Elles voient par conséquent leurs obligations fiscales changer assez fondamentalement. Des cas de renonciation à la perception du précompte à la source sont cependant prévus par arrêté royal. L'auteur ou l'artiste a par ailleurs la possibilité de déduire de ces revenus ses frais professionnels réels ou des frais professionnels forfaitaires. Ces derniers et eux seuls sont susceptibles d'intervenir pour la détermination de la base de calcul du précompte mobilier.

On relèvera encore en préambule, en ce qui concerne la retenue à la source du précompte mobilier, que compte tenu de la date de promulgation et de parution du dispositif susvisé, respectivement les 16 juillet et 30 juillet 2008, les débiteurs de revenus n'ont plus la possibilité de retenir le précompte sur les revenus déjà attribués et les sociétés de

gestion de droits d'auteur doivent également disposer du temps nécessaire à l'adaptation et aux tests de leurs programmes informatiques, notamment pour prendre en compte les frais forfaitaires prévus par le législateur et l'hypothèse de paiements multiples.

A partir du 1er janvier 2009, les débiteurs de revenus visés par la loi du 16 juillet 2008 déjà citée sont toutefois invités à procéder systématiquement à la retenue à la source du PrM de 15 % sur les revenus attribués à des personnes physiques, à compléter et déposer la déclaration 273 (qui sera adaptée par l'administration) et à verser le précompte dû au receveur des contributions directes compétent dans le délai légal.

Pour l'année 2008, les débiteurs de droits d'auteur qui n'ont pas retenu le PrM, notamment sur la base de la renonciation à la perception du précompte prévue à l'article 111, alinéa 1er, de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après AR/CIR92), ne seront pas pénalisés et seront traités comme ceux qui ont retenu le précompte sur tout ou partie des attributions faites en fin 2008.

Ceci ne remet pas en cause l'entrée en vigueur de la loi. Les revenus 2008 - année de transition - constituent bien pour les bénéficiaires personnes physiques des revenus mobiliers mais n'ayant - éventuellement - pas été précomptés en 2008, ils ne peuvent pas bénéficier du système de précompte mobilier libératoire et ils restent par conséquent à déclaration obligatoire pour cette même année. Une rubrique spécifique sera prévue à cet effet dans la déclaration à l'impôt des personnes physiques afférente à l'exercice d'imposition 2009.

Il est enfin prévu des mesures de contrôle afin, notamment, qu'un même bénéficiaire ne puisse bénéficier plusieurs fois de la prise en compte des frais forfaitaires en cas de pluralité de débiteurs.

Le présent avis vise à préciser quelles sont les revenus effectivement visés par la nouvelle loi, de quelle manière ses différentes modalités doivent être mises en oeuvre de manière pratique et quelles mesures de contrôle seront mises en place.

2. Les revenus visés

Sont concernés par le nouveau régime fiscal les droits d'auteur et les droits voisins, ainsi que les revenus des licences légales ou obligatoires, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger.

La loi du 30 juin 1994 qualifie les droits d'auteur et droits voisins de biens mobiliers. La loi du 16 juillet 2008 aligne le droit fiscal sur cette disposition de droit civil, et met fin à toute discussion quant à la nature des revenus de droit d'auteur et de droits voisins, tels que visés à la loi du 30 juin 1994.

Etant donné que cette loi du 30 juin 1994 s'impose dorénavant intégralement en matière fiscale, ce sont tous les revenus de droit d'auteur et de droits voisins qui sont désormais visés par la loi du 16 juillet 2008. Les droits d'auteur et droits voisins sont perçus par le contribuable à l'occasion de l'exploitation de sa production intellectuelle ou artistique ou des rémunérations versées dans le cadre des licences légales et obligatoires instaurées par la loi du 30 juin 1994 tels que, par exemple, les droits à rémunération pour la copie privée, la reprographie, le prêt public, la rémunération équitable des droits voisins.

Ce revenu est versé au contribuable, par exemple, par la personne qui assure l'exploitation de la production intellectuelle ou artistique de celui-ci ou par un intermédiaire telle qu'une société de gestion collective.

Toutefois, la loi du 16 juillet 2008 ne fait pas référence à l'exploitation en tant que telle, mais maintient la référence aux opérations de concessions et de cessions de droit et aux licences légales ou obligatoires, productives de tels revenus.

En effet, les notions de concessions et de cessions sont des notions juridiques connues, tandis que l'exploitation est une notion économique. De plus, s'il ne devait être fait référence qu'à l'exploitation, le risque existe qu'un auteur ayant cédé ses droits à tiers, à un moment où aucune exploitation n'a encore lieu, soit exclu du régime fiscal adopté.

Les autres revenus perçus par les artistes (cachets, etc.) ne sont pas visés par la loi du 16 juillet 2008 et restent imposables selon les règles applicables aujourd'hui.

La loi précitée du 16 juillet 2008 vise en effet exclusivement les oeuvres littéraires ou artistiques dont l'auteur a seul le droit de la reproduire ou d'en autoriser la reproduction et sur lesquelles il jouit d'un droit moral inaliénable. Le titulaire originaire du droit d'auteur est la personne physique qui a créé l'œuvre.

Le législateur a entendu réserver le nouveau régime fiscal décrit en préambule aux auteurs et aux artistes qui perçoivent des droits d'auteur après avoir cédé ou concédé leurs droits sur l'exploitation et la diffusion de leurs œuvres.

Il importe de faire la distinction entre œuvres protégées, droits pécuniaires et droits moraux.

Il ne pourrait être question sur la base de la nouvelle loi de transformer demain en droits d'auteur des revenus qui constituent aujourd'hui des rémunérations ou des profits de professions libérales.

L'employé qui est payé par son employeur (par ailleurs éditeur par exemple) pour rédiger des textes, perçoit une rémunération. Si ce texte est publié et que la publication donne droit à des droits d'auteur, ces derniers et seulement eux constituent des droits d'auteur. Pas de changement possible quant à la rémunération du bénéficiaire. La rémunération perçue par cet employé n'est pas « requalifiée » ni « requalifiable » en droit d'auteur.

L'avocat consulté réclame généralement des honoraires à son client pour sa prestation globale : conseil et conclusions écrites. Ces honoraires restent des profits. Il n'y a pas de droits d'auteur sur les conclusions ni sur le contrat de bail, par exemple, rédigé par l'avocat à la demande de son client. L'avocat ne cède ni ne concède à son client le droit de diffuser son œuvre à charge pour ce dernier de lui verser des droits pour cette diffusion. L'avocat ne pourrait pas percevoir demain pour bénéficier des dispositions de la loi du 16 juillet 2008 des droits d'auteur pour les courriers et leur contenu adressés à ses clients.

Le photographe free-lance invité par un journal local à faire et lui remettre une photo d'une équipe sportive de la région reçoit pour sa photo un profit (un salaire si c'est le photographe attitré du journal lié à celui-ci par un contrat d'emploi). Si le photographe cède ou concède le droit de diffuser cette photo dans un ouvrage par exemple et qu'il est prévu en outre des droits spécifiques dans le cadre de cette diffusion, il y a droits d'auteur.

Un autre exemple est celui du chanteur. Un chanteur qui se produit en Belgique reçoit une rémunération pour sa prestation de la part de l'organisateur du spectacle; cette rémunération ne qualifie pas de droit d'auteur. Si à l'occasion de cette prestation, un enregistrement est fait et un CD est vendu, les droits que le chanteur va percevoir sur la vente du CD - et uniquement ces droits - sont qualifiés de droit d'auteur.

Il faut donc raisonner en deux étapes pour déterminer sur les revenus attribués à un auteur ou un artiste sont visés par la nouvelle loi :

1° est-ce que l'œuvre qui lui a permis d'acquérir des revenus est une œuvre protégée ?

2° est-ce que ces revenus découlent d'une cession ou d'une concession de ses droits pécuniaires sur l'œuvre ?

Un dernier exemple devant permettre de mieux cerner le champ d'application de la loi du 16 juillet 2008 est celui de l'architecte. Les plans et une maquette sont certes des œuvres protégées sur lesquels leur auteur dispose de droits moraux mais la réalisation de ces plans / maquette pour un client ne provient pas de la cession ou de la concession de droits pécuniaires que l'architecte a sur ceux-ci. En revanche, si cet architecte réalise une maison vraiment originale et que les plans / la maquette sont exposés, contre rémunération de l'architecte, alors pour cette partie des revenus, il s'agit de droits d'auteur visés par la loi du 16 juillet 2008.

Il est rappelé que les contribuables ont la possibilité de demander au Service des Décisions Anticipées en matière fiscale relevant du Service public fédéral des finances de prendre une décision anticipée concernant l'application de la nouvelle législation fiscale.

L'administration sera pour sa part attentive à ce que ne soit pas transformé en droits d'auteur un revenu qui n'est pas visé par la loi du 16 juillet 2008 déjà citée.

3. La prise en compte des frais forfaitaires

Conformément à l'article 22, § 3, CIR92, le revenu net des biens mobiliers et dorénavant aussi de la cession ou de la concession des droits d'auteur visés à l'article 17, § 1er, 5°, nouveau, du Code précité, « s'entend du montant brut diminué des frais exposés en vue d'acquérir ou de conserver ces revenus; à défaut d'éléments probants, ces frais sont évalués forfaitairement suivant des pourcentages fixés par le Roi. ».

La loi précitée du 16 juillet 2008 a également fixé elle-même les frais forfaitaires applicables aux revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales ou obligatoires, visés par la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins ou par des dispositions analogues de droit étranger.

Pour tous les revenus mobiliers désormais visés au nouvel article 17, § 1er, 5°, CIR92, il est mis en place, à défaut de preuve de frais réels, deux tranches de frais forfaitaires. La première tranche de frais forfaitaire est fixée à 50 % des revenus bruts perçus jusqu'à un montant de 10.000 euros (montant avant indexation), et la seconde tranche est quant à elle fixée à 25 % des revenus bruts perçus allant de 10.000 euros à 20.000 euros (montants avant indexation). Au-delà de 20.000 euros, aucun frais forfaitaire n'est porté en déduction.

Les montants qui figurent dans l'AR/CIR92 ne sont généralement pas indexés. Toutefois, l'article 178, CIR92, prévoit que les montants exprimés en euro dans le titre II dudit Code (dispositions applicables à l'impôt des personnes physiques) et dans les dispositions législatives particulières relatives à la matière, sont, en ce qui concerne les limites et tranches de revenus, exonérations, réductions, déductions et leurs limites ou limitations, adaptés annuellement et simultanément à l'indice des prix à la consommation du Royaume.

Les plafonds susvisés de 10.000 et 20.000 euros sont repris dans des dispositions législatives particulières et sont par conséquent également indexés. Ceci est par ailleurs parfaitement logique.

Pour l'année des revenus 2008 (exercice d'imposition 2009), ils s'élèvent respectivement à 13.250 et 26.500 euros.

Le système adopté par le législateur a fait l'objet d'interrogations sur son applicabilité effective, au motif qu'en cas de pluralité de débiteurs, un même contribuable pourrait bénéficier de la déduction de frais forfaitaires à plusieurs reprises. Combinée avec le principe d'un précompte mobilier libératoire, cette mesure aurait dès lors pour effet de réduire la charge fiscale réelle à laquelle un contribuable devrait normalement être soumis et, in fine, de rompre le principe d'égalité des citoyens devant l'impôt.

Ces critiques peuvent être illustrées par l'exemple suivant :

Les contribuables X et Y perçoivent chacun, pour l'année 2008, 15.000 euros de revenus bruts, qualifiant sous le nouvel article 17, § 1er, 5°, CIR92.

Le contribuable X perçoit ses revenus de trois débiteurs différents, chacun lui versant 5.000 euros de revenus bruts, et chacun appliquant le même forfait de frais afin de déterminer le précompte mobilier à retenir. Chaque débiteur va donc appliquer le forfait de 50 %, et chacun retenir le précompte mobilier, correspondant à l'impôt dû par le contribuable X, sur un montant de 2.500 euros. Chaque débiteur va dès lors retenir, conformément à l'article 269, alinéa 1er, 1°, CIR92, un montant de précompte mobilier égal à 375 euros, représentant 15 % de 2.500 euros. Avec au final, une charge fiscale de 1.125 euros dans le chef du contribuable X pour des revenus bruts perçus de 15.000 euros.

En revanche, le contribuable Y n'a qu'un seul débiteur. Ce dernier va appliquer les frais forfaitaires avant de procéder au calcul et à la retenue du précompte. Conformément aux principes repris ci-dessus, ce débiteur va appliquer un forfait de 50 % à la première tranche de 13.250 euros (ce qui correspond à une déduction de 6.625 euros) et un forfait de 25 % sur la seconde tranche (ce qui correspond à une déduction de 437,50 euros ou 25 % de 15.000 euros - 13.250 euros), représentant pour le contribuable en question un montant de frais forfaitaires déductibles de 7.062,50 euros. Le montant soumis à précompte mobilier est dès lors égal à 7.937,50 euros (représentant la première tranche de

13.250 euros diminuée de 50 % de frais forfaitaires et la seconde tranche de 1.750 euros diminuée de 25 % de frais forfaitaires). Ces 7.937,50 euros sont soumis à un précompte mobilier de 15 %, ce qui représente une charge fiscale de 1.190,63 euros dans le chef du contribuable Y pour un même montant de revenus bruts perçus de 15.000 euros.

La critique, bien que semblant à première vue fondée, ne résiste pas à l'analyse.

En effet, les frais forfaitaires déterminés par les articles 3 et suivants de l'AR/CIR92 ne s'appliquent qu'une fois par contribuable et par exercice d'imposition, comme tous les frais forfaitaires prévus par la législation fiscale, que ce soit directement dans le CIR92 lui-même ou dans son arrêté d'exécution. Un parallèle adéquat peut ici être fait avec l'article 21, al. 1er, 5°, CIR92 qui prévoit une exonération de la première tranche de 1.250 euros (montant à indexer) par an des revenus afférents aux dépôts d'épargne. Les forfaits de frais prévus à l'article 4, 1° de l'arrêté d'exécution du Code précité, tel qu'inséré par la loi du 16 juillet 2008 déjà citée, s'entendent bien de tranches de revenus annuels.

Ensuite, l'article 313, CIR92, qui prévoit une dispense de déclaration, et par conséquent un précompte mobilier libératoire, n'est applicable que lorsque le précompte mobilier effectivement dû a bien été perçu. A nouveau, comme c'est le cas pour les revenus afférents aux dépôts d'épargne, si le précompte mobilier effectivement dû n'a pas été intégralement perçu, ces revenus ne peuvent bénéficier de la dispense de déclaration et restent soumis à déclaration obligatoire. Dès lors que ces revenus sont mentionnés dans une déclaration à l'impôt des personnes physiques, ils sont également soumis, le cas échéant, aux additionnels communaux.

Dès lors, pour reprendre l'exemple mentionné ci-dessus, le contribuable X a deux possibilités :

— soit il informe le débiteur des revenus concernés (en l'occurrence, le troisième débiteur qui devrait lui verser un montant de revenus bruts de 5.000 euros avant retenue du précompte mobilier) que ce dernier doit appliquer les frais forfaitaires de 25 % (à savoir les frais forfaitaires relatifs à la seconde tranche de revenus de 10.000 euros avant indexation); dans ce cas, le montant du précompte mobilier retenu par l'ensemble des débiteurs de revenus du contribuable X correspond au montant du précompte mobilier effectivement dû, et ce contribuable X bénéficiera de la dispense de déclaration pour ces revenus soumis à précompte mobilier libératoire;

— soit il n'informe pas le débiteur des revenus concernés, mais le montant du précompte mobilier retenu par l'ensemble des débiteurs de revenus du contribuable X ne correspond pas au montant du précompte mobilier effectivement dû, et ce contribuable X ne bénéficiera pas de la dispense de déclaration pour ces revenus et devra reprendre ceux-ci dans sa déclaration à l'impôt des personnes physiques.

En réalité, en pratique, quatre situations peuvent principalement se présenter, illustrées respectivement par chacun des quatre exemples suivants.

Exemple 1er

Un seul débiteur de revenus.

Plusieurs attributions au cours de la même année civile.

Il est attribué au bénéficiaire moins de 49.680 euros (37.500 € indexés par l'année 2008).

Les attributions ont lieu aux dates suivantes :

Le 18 avril : 10.000 euros

Le 5 mai : 5.000 euros

Le 16 juillet : 7.000 euros

Le 23 octobre : 6.000 euros

le 18 avril le 5 mai le 16 juillet le 23 octobre

Montant brut attribué 10.000 5.000 7.000 6.000

Pourcentage des frais forfaitaires applicable 50 % sur le tout 50 % sur 3.250 et 25 % sur 1.750 25 % sur 7.000 25 % sur 4.500 (plafond de 26.500 euros atteint) et néant sur le surplus Montant des frais forfaitaires pris en compte 5.000 2.062,50 (1.625 + 437,50)

1.750 1.125

Base pour la retenue du précompte mobilier 5.000 2.937,50 5.250 4.875
Précompte mobilier à retenir et à verser selon les règles et délai habituels
750 440,63 787,50 731,25

Le précompte mobilier ayant été correctement retenu, les revenus en question sont à déclaration facultative dans le chef du bénéficiaire personne physique.

Exemple 2

Un seul débiteur de revenus.

Plusieurs attributions au cours de la même année civile.

Il est attribué au bénéficiaire plus de 49.680 euros (37.500 euros indexés par l'année 2008).

Les attributions ont lieu aux dates suivantes :

Le 18 avril : 15.000 euros

Le 5 mai : 9.000 euros

Le 16 juillet : 20.000 euros

Le 23 octobre : 10.000 euros

le 18 avril le 5 mai le 16 juillet le 23 octobre

Montant brut attribué 15.000 9.000 20.000 10.000

Pourcentage des frais forfaitaires applicable 50 % sur 13.250 et 25 % sur 1.750 25 % sur 9.000 25 % sur 2.500 (plafond de 26.500 euros atteint) et néant sur le surplus néant

Montant des frais forfaitaires pris en compte 7.062,50 (6.625 + 437,50) 2.250 625 0

Base pour la retenue du précompte mobilier 7.937,50 6.750 19.375 10.000

Précompte mobilier à retenir et à verser selon les règles et délai habituels

1.190,63 1.012,50 2.906,25 1.500

Le précompte mobilier ayant été correctement retenu jusqu'à concurrence de 49.680 euros (plafond maximal jusqu'auquel les revenus en question gardent leur qualification de revenus mobiliers), les revenus en question sont à déclaration facultative dans le chef du bénéficiaire personne physique.

Le total des attributions annuelles excédant ledit plafond, le surplus, à savoir 4.320 euros (54.000 euros – 49.680 euros) est à considérer, le cas échéant, comme un revenu professionnel.

Exemple 3

3 débiteurs de revenus.

Chacun d'eux effectue un seul paiement annuel (pour la facilité de compréhension de l'exemple mais cela ne change rien au principe).

Il est attribué au bénéficiaire moins de 49.680 € (37.500 euros indexés par l'année 2008).

Attributions :

Débiteur A : 14.000 euros

Débiteur B : 7.000 euros

Débiteurs C : 8.000 euros

1re hypothèse

Le bénéficiaire des revenus n'informe aucun de ses débiteurs de revenus qu'ils sont plusieurs en cette qualité.

Chaque débiteur agit par conséquent dans l'ignorance des autres.

Débiteur A Débiteur B Débiteurs C

Montant brut attribué 14.000 7.000 8.000

Pourcentage des frais forfaitaires applicable 50 % sur 13.250 et 25 % sur 750 50 % sur 7.000 50 % sur 8.000

Montant des frais forfaitaires pris en compte 6.812,50 (6.625 + 187,50) 3.500 4.000

Base pour la retenue du précompte mobilier 7.187,50 3.500 4.000

Précompte mobilier à retenir et à verser selon les règles et délai habituels 1.078,13 525 600

La régularisation de la situation fiscale du bénéficiaire desdits revenus se présente comme suit pour l'exercice d'imposition 2009 (revenus de 2008) :

Revenus de droits d'auteur : 29.000

Frais forfaitaires : 50 % des premiers 13.250, 25 % des 13.250 suivants et néant sur le 2.500 (le surplus de 29.000 euros par rapport à 26.500) = 9.937,50

Frais forfaitaires réellement appliqués : 14.312,50

Montant des revenus sur lequel le précompte mobilier n'a pas été retenu : 4.375

Montant des revenus de droits d'auteur à déclaration obligatoire : 4.375

La régularisation de la situation fiscale du contribuable se présentera comme suit (avec un additionnel communal de 7 %) :

— revenus de droits d'auteur perçus : 29.000

— frais forfaitaires : - 9.937,50

— revenu net imposable à titre de revenu mobilier : 19.062,50

— impôt ($19.062,50 \times 15 \% \times 1,07$) : 3.059,53

— précompte mobilier retenu : - 2.203,13

— solde à payer : 856,40

Il est à noter que via les mesures de contrôle mises en place (voir le point 5, ci-après), l'administration sera informée par chacun des trois débiteurs visés dans l'exemple du montant brut et du montant net des revenus attribués à ce bénéficiaire.

2e hypothèse

Le bénéficiaire des revenus informe un (ou tous ses) débiteur(s) qu'ils sont plusieurs en cette qualité et demande à l'un ou plusieurs d'entre eux de ne pas appliquer les frais forfaitaires mais bien de retenir le précompte mobilier de 15 % sur le revenu brut lui attribué.

L'intérêt de la formule est que si les revenus qui sont à déclaration obligatoire, ils sont certes taxés au taux distinct de 15 % applicable aux revenus de droits d'auteur, mais ils subissent aussi, le cas échéant, les additionnels communaux.

En l'occurrence, au taux moyen de 7 %, la surcharge fiscale qui en découle s'élève à 45,94 euros ($4.375 \times 15 \% \times 7 \%$).

Le bénéficiaire des revenus en question peut éviter cette surcharge en informant tout ou partie de ses débiteurs de ne plus lui appliquer de frais forfaitaires dès le moment où il constate et communique qu'il a déjà perçu 20.000 euros (montant avant indexation) pour l'année en cours (ce montant s'élève à 26.500 euros pour l'année des revenus 2008).

Il est utile de préciser que moins de 0,6 % des bénéficiaires potentiels de droits d'auteur sont susceptibles de se retrouver dans cette situation.

Si le bénéficiaire des revenus venait à considérer que cette information présente d'importantes difficultés pour lui, il se place dans la 1ère hypothèse du présent exemple 3 et ses revenus qui ne sont pas à déclaration facultative selon la règle classique applicable aux revenus mobiliers exonérés ou sur lesquels le précompte mobilier a été correctement retenu, seront taxés distinctement à 15 %, plus additionnels communaux.

A ce sujet, plusieurs sociétés de gestion de droits d'auteur qui versent ces derniers à des particuliers pour des montants parfois très faibles ont demandé si elles étaient formellement obligées d'appliquer les forfaits de frais ou si elles pouvaient, pour la facilité, retenir systématiquement un précompte mobilier de 15 % sur les revenus (bruts) attribués. Cette solution est envisageable, avec la conséquence toutefois que les revenus en cause ne sont pas à déclaration facultative dans le chef des bénéficiaires.

Exemple 4

2 débiteurs de revenus.

Chacun d'eux effectue un seul paiement annuel (pour la facilité de compréhension de l'exemple mais cela ne change rien au principe).

Le bénéficiaire des revenus n'informe aucun de ses débiteurs de revenus qu'ils sont plusieurs en cette qualité.

Il est attribué au bénéficiaire plus de 49.680 euros (37.500 euros indexés par l'année 2008).

Attributions :

Débiteur A : 25.000 euros

Débiteur B : 31.000 euros

Débiteur A Débiteur B

Montant brut attribué 25.000 30.000

Pourcentage des frais forfaitaires applicable 50 % sur 13.250, 25 % sur 11.750 et néant sur le surplus 50 % sur 13.250, 25 % sur 13.250 et néant sur le surplus
Montant des frais forfaitaires pris en compte 9.562,20 (6.625 + 2.937,50) 9.937,50 (6.625 + 3.312,50)

Base pour la retenue du précompte mobilier 15.437,50 20.062,50

Précompte mobilier à retenir et à verser selon les règles et délai habituels

2.315,63 3.009,38

La régularisation de la situation fiscale du bénéficiaire desdits revenus se présente comme suit pour l'exercice d'imposition 2009 (revenus de 2008) :

Revenus de droits d'auteur : 56.000, dont

— revenus mobiliers : 49.680 euros

— revenus d'une autre nature (professionnels, le cas échéant) : 6.320 euros

Frais forfaitaires sur revenus mobiliers : 50 % des premiers 13.250, 25 % des 13.250 suivants et rien sur le surplus de 23.180 = 9.937,50

Frais forfaitaires réellement appliqués : 19.500

Montant des revenus sur lequel le précompte mobilier n'a pas été perçu : 9.562,50

Montant des revenus de droits d'auteur à déclaration obligatoire : 9.562,50

La régularisation de la situation fiscale du contribuable se présentera comme suit (avec un additionnel communal de 7 %), en ce qui concerne les droits d'auteur qui ont la qualité de revenus mobiliers :

— revenus de droits d'auteur perçus : 49.680

— frais forfaitaires : - 9.937,50

— revenu imposable à titre de revenu mobilier : 39.742,50

— impôt ($39.742,50 \times 15 \% \times 1,07$) : 6.378,67

— précompte mobilier retenu : - 5.325,01

— solde à payer : 1.053,66

Afin de s'assurer de l'efficacité de ce système, et partant afin de garantir l'égalité des citoyens devant l'impôt, des mesures de contrôle sont prévues. Elles sont décrites au point 5, ci-après.

4. Le précompte mobilier, son redevable et la déclaration au précompte mobilier

A l'exception de ceux qui considéreraient déjà les droits d'auteur qu'ils attribuaient comme des revenus mobiliers, la plupart des débiteurs de tels droits - désormais reconnus sans ambiguïté comme des revenus mobiliers jusqu'à une première tranche de revenus de 37.500 euros (montant avant indexation) - deviennent les redevables du précompte mobilier. Il s'agit pour la majorité de nouvelles obligations.

En effet, l'article 261, alinéa 1er, CIR92, prévoit en son 4° que sont redevables du PrM, les habitants du Royaume, les sociétés résidentes, associations, institutions, établissements et organismes quelconques et les personnes morales assujetties à l'impôt des personnes morales, ainsi que les contribuables assujettis à l'impôt des non-résidents, débiteurs de revenus visés à l'article 17, § 1er, 5° du même Code.

Le PrM est en général retenu à la source, c.-à-d. qu'il doit être versé spontanément aux receveurs des contributions par les soins de ceux qui paient ou qui attribuent les revenus imposables (ceux qu'on qualifie de débiteurs des revenus, par opposition aux bénéficiaires) ou de certains intermédiaires (banques, sociétés de bourses, etc.) et qu'on nomme, de ce fait, les redevables du PrM.

La règle de la retenue à la source se caractérise essentiellement par deux obligations principales imposées au débiteur des revenus :

— celle de faire la déclaration des bases imposables;

— celle de verser le précompte dû au receveur des contributions directes compétent.

A noter qu'un système analogue existe, en matière de précompte professionnel, à l'égard de tous ceux qui paient des traitements, salaires et pensions.

Toutefois, en matière de PrM - contrairement à ce qui se passe en matière de précompte professionnel - on ne se base pas sur les revenus d'une année ni même sur ceux d'une

période quelconque (p.ex. la semaine, la quinzaine ou le mois), pour déterminer le montant taxable.

Le PrM frappe chaque attribution de revenus mobiliers prise isolément.

Les revenus de droits d'auteur soumis au PrM le sont pour leur montant attribué ou mis en paiement, diminué des frais forfaitaires tels que exposé plus avant. Le bénéficiaire peut toutefois demander au débiteur de ses revenus de ne pas appliquer les forfaits de frais en question, mais d'opérer la retenue de 15 % de précompte sur le montant brut qui lui est attribué.

Pour le calcul du PrM, le montant du revenu imposable est fixé en EUR et arrondi au cent.

Le PrM lui-même est établi en EUR et arrondi au cent.

La règle d'arrondissement précitée a pour conséquence que les parties de cent sont comptées pour une unité ou écartées, suivant qu'elles s'élèvent à 0,5 cent ou plus ou à moins de 0,5 cent. Autrement dit, l'arrondissement s'effectue sur la deuxième décimale, c.-à-d. au cent supérieur ou inférieur selon que le troisième chiffre après la virgule est soit inférieur à 5, soit égal ou supérieur à 5.

Conformément à l'article 267, CIR92, l'attribution ou la mise en paiement des revenus, en espèces ou en nature, entraîne l'exigibilité du PrM. Est notamment considérée comme attribution, l'inscription d'un revenu à un compte ouvert au profit du bénéficiaire, même si ce compte est indisponible, pourvu que l'indisponibilité résulte d'un accord exprès ou tacite avec le bénéficiaire.

De manière générale, lors de chaque versement du PrM ou au plus tard dans les 15 jours de l'attribution ou de la mise en paiement des revenus imposables, le redevable remet au receveur une déclaration de revenus, dont le modèle est arrêté par le Ministre des Finances ou son délégué.

A l'appui de cette déclaration, l'administration des contributions directes peut exiger la production d'un extrait justificatif des livres ou comptes du redevable, daté, signé et certifié exact par celui-ci ou par son représentant.

L'année 2008 constitue toutefois une année de transition. En effet, la loi du 16 juillet 2008 qualifie les revenus y visés de revenus mobiliers - à tout le moins dans l'éventualité et dans la mesure où ils n'excèdent pas 37.500 euros par an et par bénéficiaire (montant avant indexation) - avec entrée en vigueur au 1er janvier 2008.

Il n'échappera à personne que la loi précitée n'ayant été publiée que fin juillet, il est matériellement impossible de procéder à des retenues à la source sur des revenus déjà attribués. Ni de procéder à des récupérations à des taux supérieurs à 15 % sur les revenus attribués à partir du 1er août 2008, récupération par hypothèse irréalisable s'il n'y a plus d'attribution de revenus à partir de cette même date.

Par ailleurs, il s'indique de permettre aux sociétés de droits d'auteur de disposer également du temps nécessaire pour adapter leurs programmes informatiques, d'autant qu'elles doivent intégrer la question des frais forfaitaires par tranches.

L'administration doit également disposer du temps nécessaire pour adapter le formulaire de déclaration au PrM, le formulaire 273, et prévoir la jonction à celui-ci d'une liste nominative des bénéficiaires avec le montant brut et net attribué à chacun d'eux.

L'année 2008 constitue donc sur ce point une année particulière.

Il apparaît par ailleurs que certains débiteurs de droits d'auteur ont retenu et versé le PrM de 15 % sur certaines attributions et que d'autres ont renoncé à la perception à la source dudit précompte sur la base de l'article 111, alinéa 1er, AR/CIR92 qui permet une telle renonciation lorsque les bénéficiaires de revenus de la concession de biens mobiliers (pour rappel, la distinction entre cession et concession est supprimée par la loi du 16 juillet 2008) sont, e.a., des habitants du royaume assujettis à l'impôt des personnes physiques ou des sociétés résidentes.

C'est notamment la raison pour laquelle il est prévu des mesures de contrôle spécifiques concernant les droits d'auteur et singulièrement ceux qui ont été attribués en 2008, de manière à permettre à l'administration de vérifier la correcte application de la loi. Ces mesures sont décrites au point 5, ci-après.

Comme déjà indiqué en préambule, à partir du 1er janvier 2009, les débiteurs de revenus visés par la loi du 16 juillet 2008 déjà citée sont invités à procéder systématiquement à la retenue à la source du PrM de 15 % sur les revenus attribués à des personnes physiques, en tenant compte des règles décrites au point 3, à compléter et déposer la déclaration 273 (qui sera adaptée par l'administration) et à verser le précompte dû au receveur des contributions directes compétent dans le délai légal.

5. Les mesures de contrôle et la situation des bénéficiaires des revenus

Comme indiqué plus avant, l'année 2008 est une année particulière et nécessite, comme souligné lors des travaux préparatoires de la loi, la mise en oeuvre de mesures de contrôle particulières.

Afin de s'assurer que la loi précitée du 16 juillet 2008 ne fait pas l'objet d'une utilisation abusive et partant afin de garantir l'égalité des citoyens devant l'impôt, tous les revenus attribués en 2008 devront faire l'objet d'une fiche individuelle 281 et d'un relevé récapitulatif 325 (qui seront adaptés par l'administration et communiqués à temps aux débiteurs des revenus concernés) permettant notamment l'identification du débiteur des revenus, celle du bénéficiaire, le montant attribué et le montant des frais forfaitaires pris en compte.

La pérennité de la loi nécessite que l'administration soit informée de ces éléments via ces mesures d'identification particulières.

L'article 313, CIR92, prévoit certes la faculté pour les personnes physiques de ne pas déclarer certains revenus mobiliers pour lesquels le PrM a été acquitté. En tout état de cause, la dispense de déclaration dont il s'agit ne concerne toutefois pas les revenus pour lesquels il a été renoncé à la perception du précompte ou sur lesquels aucun précompte n'a été retenu ou a été retenu de manière insuffisante.

Cette règle n'est pas nouvelle. Comme c'est le cas pour les revenus afférents aux dépôts d'épargne, par exemple, si le PrM effectivement dû n'a pas été intégralement perçu, ces revenus ne peuvent bénéficier de la dispense de déclaration et restent soumis à déclaration obligatoire.

Bruxelles, le 4 décembre 2008.

Le Vice-Premier Ministre et Ministre des Finances
D. REYNDEERS

FEDERALE