

Numéro du rôle : 4152
Arrêt n° 5/2008 du 17 janvier 2008

A R R E T

---

*En cause* : la question préjudicielle relative aux articles 17, § 1er, 3°, et 37 du Code des impôts sur les revenus 1992, posée par la Cour d'appel de Bruxelles.

La Cour constitutionnelle,

composée des présidents M. Melchior et M. Bossuyt, et des juges R. Henneuse, E. De Groot, L. Lavrysen, J.-P. Snappe et E. Derycke, assistée du greffier P.-Y. Dutilleux, présidée par le président M. Melchior,

après en avoir délibéré, rend l'arrêt suivant :

\*

\* \*

## I. *Objet de la question préjudicielle et procédure*

Par arrêt du 21 février 2007 en cause de Anne Levy-Morelle contre l'Etat belge, dont l'expédition est parvenue au greffe de la Cour le 26 février 2007, la Cour d'appel de Bruxelles a posé la question préjudicielle suivante :

« Les articles 17, 3°, et 37 du C.I.R. 1992, lus ensemble avec les articles 3 et 4 de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. 1992, violent-ils les articles 10 et 11 de la Constitution dans l'interprétation que seuls les revenus de concession du droit de distribution ou de projection de films taxés à titre de revenus mobiliers dans le chef de leur bénéficiaire (en vertu de l'article 17, 3°, du C.I.R. 1992) peuvent être diminués de 85 p.c. de frais forfaitaires (en vertu des articles 3 et 4 de l'arrêté royal d'exécution du C.I.R. 1992), alors qu'une telle diminution est exclue lorsque ces revenus ne sont pas taxés à titre de revenus mobiliers, mais à titre de revenus professionnels (en vertu de l'article 37 du C.I.R. 1992) ? ».

Des mémoires ont été introduits par :

- Anne Levy-Morelle, demeurant à 1050 Bruxelles, rue Scarron 40;
- le Conseil des ministres.

Anne Levy-Morelle a introduit un mémoire en réponse.

A l'audience publique du 20 novembre 2007 :

- a comparu Me A. Rayet, avocat au barreau de Bruxelles, pour Anne Levy-Morelle;
- les juges-rapporteurs R. Henneuse et E. Derycke ont fait rapport;
- l'avocat précité a été entendu;
- l'affaire a été mise en délibéré.

Les dispositions de la loi spéciale du 6 janvier 1989 relatives à la procédure et à l'emploi des langues ont été appliquées.

## II. *Les faits et la procédure antérieure*

Le litige devant le juge *a quo* porte sur l'imposition à titre de revenus professionnels des droits d'auteur qui ont été payés pour la réalisation d'un film.

Alors que l'appelante avait déclaré ces revenus au titre de revenus mobiliers, en application de l'article 17, 3°, du Code des impôts sur les revenus 1992 (CIR 1992), et en avait déduit 85 p.c. à titre de charge forfaitaire, en application des articles 3 et 4 de l'arrêté royal d'exécution du CIR 1992 (AR/CIR 1992), l'administration fiscale a requalifié ces droits en revenus professionnels, en application de l'article 37 du CIR 1992, en prenant en considération leur montant brut en tant que bénéfices.

Le tribunal de première instance a confirmé le raisonnement de l'administration fiscale mais a écarté la qualification de bénéfices et a retenu celle de profits.

Devant le juge *a quo*, l'appelante estime qu'elle est titulaire de droits d'auteur sur les œuvres audiovisuelles qu'elle réalise et qu'elle concède ces droits au producteur afin qu'il puisse exploiter ses films. Les revenus provenant de cette concession de droits d'auteurs seraient des revenus mobiliers visés par l'article 17, 3°, du CIR 1992, et non des revenus professionnels visés par l'article 37 du CIR 1992, dès lors que les droits d'auteur ne sont nullement affectés à l'exercice de son activité professionnelle.

A titre subsidiaire, l'appelante considère que seul le montant net de ses droits doit être taxé et que les articles 3 et 4 de l'AR/CIR 1992 doivent être appliqués sous peine de violer les articles 10 et 11 de la Constitution.

Le juge *a quo* estime que la convention de cession des droits d'auteur impose à l'appelante des obligations qui dépassent le cadre de la simple gestion d'un patrimoine privé et relève de son activité professionnelle de réalisatrice : les revenus litigieux sont donc des revenus mobiliers à caractère professionnel au sens de l'article 37 du CIR 1992, en l'espèce des profits au sens de l'article 27 du CIR 1992, de sorte que ni l'article 17 du CIR 1992 ni les articles 3 et 4 de l'AR/CIR 1992 ne peuvent trouver à s'appliquer.

Le juge *a quo* estime toutefois qu'il y a lieu de poser à la Cour la question préjudicielle reproduite ci-dessus.

### III. *En droit*

- A -

A.1.1. Dans son mémoire, le Conseil des ministres estime que les revenus mobiliers (en l'espèce des droits d'auteurs) et les revenus professionnels (en l'espèce des profits) constituent des catégories différentes que le législateur a voulu traiter selon des modalités fondamentalement différentes. Il résulte d'ailleurs de l'article 37 du CIR 1992 que l'affectation des biens, en l'espèce les droits d'auteur, à l'exercice de l'activité professionnelle les place sous un régime totalement distinct des revenus mobiliers au sens strict.

Le Conseil des ministres rappelle que le droit d'auteur est un bien mobilier incorporel et que l'article 18 de la loi du 30 juin 1994 relative au droit d'auteur et aux droits voisins introduit une présomption légale de cession aux producteurs des droits de tous les auteurs audiovisuels, à l'exclusion du compositeur musical.

Le forfait de 85 p.c. de frais lié à la concession de droits de projection de films cinématographiques existait déjà dans l'arrêté royal du 2 décembre 1962 relatif au précompte mobilier, ainsi que sous le régime de la taxe mobilière, et était à l'origine strictement lié à la projection et à la location de films dans un contexte international.

A.1.2. Les revenus provenant de la concession de droits sur les films, d'une part, et les profits, d'autre part, ne sont donc pas comparables, puisqu'il s'agit de revenus de différentes natures qui sont clairement distingués dans le CIR 1992.

En effet, en ce qui concerne les revenus mobiliers, le forfait de 85 p.c. s'applique au montant reconstitué selon la règle prévue à l'article 5 de l'AR/CIR 1992; l'article 22, § 2, du CIR 1992 prévoit que les intérêts de dettes contractées en vue d'acquiescer ou de conserver des revenus de capitaux et biens mobiliers ne sont pas déductibles, ce qui n'est pas le cas s'il s'agit de revenus mobiliers à caractère professionnel.

En ce qui concerne les profits, le revenu imposable est le revenu net obtenu en déduisant les frais professionnels justifiés conformément à l'article 49 du CIR 1992 ou évalués forfaitairement conformément à l'article 51 du CIR 1992; il existe également la possibilité de déduire les pertes professionnelles de la période

imposable et des périodes imposables antérieures et il existe une possibilité de crédit d'impôt; les profits visés à l'article 27 du CIR 1992 tombent en principe dans le champ d'application de la sécurité sociale des travailleurs indépendants.

Dans le cadre d'une activité professionnelle, la règle est donc qu'il faut justifier en principe tous les frais et l'évaluation forfaitaire est l'exception, et, en ce qui concerne la conservation des documents justificatifs, le législateur a donc estimé qu'il n'était pas raisonnable de traiter de la même manière une personne privée et un indépendant. Enfin, autoriser la déduction d'un forfait supérieur au forfait légal prévu à l'article 51 du CIR 1992 serait susceptible de créer une discrimination vis-à-vis des contribuables ne percevant pas des revenus visés à l'article 37 du CIR 1992.

Appliquer le forfait prévu pour les revenus liés à la concession de droits sur les films à des situations non voulues par le législateur pourrait ainsi mener, à l'extrême, à appliquer, pour chaque catégorie de revenu, le régime fiscal le plus favorable. La question préjudicielle appelle donc une réponse négative.

A.2.1. Dans son mémoire, l'appelante devant le juge *a quo* estime à titre principal que la Cour constitutionnelle n'est pas compétente pour répondre à la question préjudicielle, dès lors que la discrimination qu'elle a invoquée résulte uniquement des articles 3 et 4 de l'AR/CIR 1992 : c'est dès lors au juge du fond qu'il convient d'apprécier cette question.

A.2.2. A titre subsidiaire, si les dispositions légales visées dans la question doivent être interprétées comme excluant la déduction des frais forfaitaires prévus par les articles 3 et 4 de l'AR/CIR 1992, l'appelante devant le juge *a quo* estime que les articles 10, 11 et 172 de la Constitution sont violés.

En effet, il n'existe aucune justification objective et raisonnable permettant d'expliquer pourquoi une personne qui perçoit des revenus de la concession de droits de distribution ou de projection de films pourrait bénéficier d'une déduction forfaitaire de frais de 85 p.c., alors qu'une personne qui recueille ces mêmes revenus dans le cadre d'une activité professionnelle ne pourrait prétendre qu'aux déductions forfaitaires de l'article 51 du CIR 1992.

A supposer même qu'il ne s'agisse pas de catégories comparables, il serait encore moins justifié, au regard de la mesure concernée, que ce soit justement la catégorie « non professionnelle » qui puisse bénéficier de la déduction exorbitante de 85 p.c. alors qu'à défaut d'activité professionnelle, elle a nécessairement moins de frais liés aux revenus en question.

Enfin, les travaux préparatoires et les commentateurs des dispositions en cause ne donnent, à ce sujet, aucune explication.

Accessoirement, il n'existe probablement personne en Belgique qui recueille des revenus liés à la concession de droits sur des films sans exercer aucune activité professionnelle liée directement ou indirectement à ce type de revenus, et il convient de préférer une interprétation de l'article 4 de l'AR/CIR 1992 qui lui donne un effet, plutôt qu'une interprétation qui ne lui en donne aucun.

A.3.1. Dans son mémoire en réponse, l'appelante devant le juge *a quo* constate que le Conseil des ministres tente de justifier la différence de traitement fiscal en se référant à l'origine de la règle en cause, alors que cette règle s'appliquait à l'époque avant tout à des professionnels. Selon qu'ils sont qualifiés de mobiliers ou de professionnels, les mêmes revenus peuvent se voir déduire de la base imposable soit 85 p.c. soit un pourcentage variant de 3 à 25 p.c., alors que les revenus de concessions de droits sur des films sont avant tout des revenus professionnels.

A.3.2. En ce qui concerne les différences entre les profits et les revenus mobiliers, invoquées par le Conseil des ministres, l'appelante devant le juge *a quo* constate que la reconstitution du revenu imposable est une règle générale qui s'applique non seulement aux revenus mobiliers, mais également aux revenus professionnels, puisque les « avantages de toute nature » doivent être rajoutés à la base imposable de l'entreprise ou du titulaire d'une profession libérale.

Le mécanisme de déduction des frais est identique pour les profits et les revenus de la concession de biens mobiliers, puisqu'il est basé sur un forfait, fixé, d'une part, par l'article 51

du CIR 1992 pour les profits, et, d'autre part, dans les articles 3 et 4 de l'AR/CIR 1992 pour les concessions de biens mobiliers.

Par ailleurs, en refusant la déduction des intérêts contractés pour acquérir ou conserver des revenus purement mobiliers, la loi se borne à confirmer qu'ils ne relèvent aucunement d'une activité professionnelle.

En outre, la comparaison en ce qui concerne la possibilité de déduire des pertes, qui n'existe pas pour les revenus mobiliers, ou l'existence d'un crédit d'impôt pour les profits, est toutefois très théorique, dès lors que le bénéficiaire des revenus mobiliers pourra déduire 85 p.c. de frais et se verra appliquer un taux d'imposition de 15 p.c.

Enfin, les droits d'auteur ne sont pas soumis à des cotisations de sécurité sociale lorsque leurs bénéficiaires disposent par ailleurs d'une couverture sociale minimale : le droit social reconnaît donc la spécificité de ces revenus, alors que le droit fiscal crée deux catégories distinctes pour les mêmes revenus.

L'inapplicabilité du forfait de 85 p.c. lorsque les revenus liés à la concession d'un droit de distribution ou de diffusion d'une œuvre audiovisuelle sont taxés comme revenus professionnels et non comme revenus mobiliers est par conséquent discriminatoire.

- B -

B.1. La Cour est interrogée sur la compatibilité avec les articles 10 et 11 de la Constitution des articles 17, § 1er, 3°, et 37 du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : CIR 1992), lus en combinaison avec les articles 3 et 4 de l'arrêté royal du 27 août 1993 d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (ci-après : AR/CIR 1992).

B.2.1. L'article 17, § 1er, du CIR 1992 dispose :

« Les revenus des capitaux et biens mobiliers sont tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit, à savoir :

[...]

3° Les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers;

[...] ».

L'article 37 du CIR 1992 dispose :

« Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque

ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.

[...] ».

B.2.2. L'article 22, § 3, du CIR 1992 dispose :

« Sans préjudice des dispositions du § 2, le revenu net de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de tous biens mobiliers, s'entend du montant brut diminué des frais exposés en vue d'acquiescer ou de conserver ces revenus; à défaut d'éléments probants, ces frais sont évalués forfaitairement suivant des pourcentages fixés par le Roi ».

B.2.3. Les articles 3 à 5 de l'AR/CIR 1992 figurent dans une section III intitulée « Evaluation forfaitaire des frais déductibles du revenu brut de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de tous biens mobiliers (Code des impôts sur les revenus 1992, article 22, § 3) ».

L'article 3 de l'AR/CIR 1992 dispose :

« Pour la détermination du revenu net de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de tous biens mobiliers, les frais exposés en vue de l'acquisition ou de la conservation de ce revenu sont, à défaut d'éléments probants, fixés forfaitairement à 15 p.c. du montant brut, lorsque le bénéficiaire est :

1° un habitant du royaume ou une société, association, établissement ou organisme quelconque ayant en Belgique son siège social, son principal établissement ou son siège de direction ou d'administration et que ces biens ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle dudit bénéficiaire;

2° un non-résident visé à l'article 227, du Code des impôts sur les revenus 1992, et que ces biens ne sont pas affectés par ce non-résident à l'activité professionnelle qu'il exerce dans un établissement situé en Belgique ».

L'article 4 de l'AR/CIR 1992, modifié par l'arrêté royal du 12 août 1994, dispose :

« Le taux prévu à l'article 3 est porté à :

1° 50 p.c. s'il s'agit de la location :

a) de décors et costumes de théâtre;

b) de biens meubles garnissant des habitations, chambres ou appartements meublés; lorsqu'il est stipulé un loyer global pour les biens mobiliers et immobiliers, les 2/5 dudit loyer sont censés représenter le montant brut au titre de revenus imposables de biens mobiliers;

2° 85 p.c. s'il s'agit de :

a) la location de partitions, livrets et autres objets analogues faisant partie du matériel d'orchestre pour représentations théâtrales;

b) la concession du droit de pressage de disques commerciaux;

c) la concession du droit de distribution ou de projection de films cinématographiques et d'œuvres audiovisuelles analogues et la concession du droit de diffusion ou de retransmission simultanée et intégrale de programmes de télévision et de radio ».

L'article 5 de l'AR/CIR 1992 dispose :

« Les frais qui incombent normalement au bénéficiaire des revenus et qui sont supportés, conventionnellement ou non, par le débiteur de ceux-ci, sont, pour la détermination du revenu brut, ajoutés aux sommes effectivement allouées ou attribuées.

Dans le cas visé à l'article 4, 2°, c, sont incorporés au revenu brut imposable, s'ils sont supportés par le débiteur des revenus, les frais de copies, de sous-titrage et de doublage des films, y compris les bandes de lancement, les frais de transport desdits films à l'étranger, les droits de douane, la taxe sur les locations mobilières et les frais de transfert des redevances, ainsi que tous autres frais analogues ».

B.3.1. Le juge *a quo* interroge la Cour sur une éventuelle discrimination qui résulterait des articles 17, § 1er, 3°, et 37 du CIR 1992, lus en combinaison avec les articles 3 et 4 de l'AR/CIR 1992, si ces dispositions sont interprétées en ce sens que seuls les revenus de concession du droit de distribution ou de projection de films taxés au titre de revenus mobiliers dans le chef de leur bénéficiaire peuvent être diminués de 85 p.c. de frais forfaitaires, alors qu'une telle diminution est exclue lorsque ces revenus ne sont pas taxés au titre de revenus mobiliers, mais au titre de revenus professionnels.

B.3.2. Le litige devant le juge *a quo* concerne la qualification des revenus provenant de la concession de droits d'exploitation de films : alors que l'appelante, réalisatrice et scénariste de films, avait déclaré ces revenus au titre de revenus mobiliers et leur avait appliqué le forfait de charges de 85 p.c. prévu par l'article 4 de l'AR/CIR 1992, l'administration a

requalifié ces revenus mobiliers en profits, sur la base de l'article 37 du CIR 1992, et a donc rejeté le forfait de frais.

B.4. Comme la partie appelante devant le juge *a quo* l'a fait remarquer dans son mémoire, à supposer même qu'une différence de traitement existe entre les revenus de concession du droit de distribution ou de projection de films selon qu'ils sont taxés au titre de revenus mobiliers en vertu de l'article 17, § 1er, 3°, du CIR 1992, ou au titre de revenus professionnels en vertu de l'article 37 du CIR 1992, cette différence de traitement en ce qui concerne la déduction des frais forfaitaires de 85 p.c. trouve son origine non pas dans les dispositions précitées du CIR 1992, mais dans les articles 3 et 4 de l'AR/CIR 1992; cet arrêté n'a reçu une valeur législative par l'effet de l'article 32 de la loi du 30 mars 1994 portant exécution du plan global en matière de fiscalité (*Moniteur belge*, 31 mars 1994) qu'en tant qu'il a trait au précompte professionnel.

Les articles 3 et 4 de l'AR/CIR 1992 ne s'appliquent en effet que lorsque les biens qui ont produit les revenus mobiliers ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire (article 3 de l'AR/CIR 1992).

B.5. Il s'ensuit que la Cour n'est pas compétente pour répondre à la question qui lui est posée.



Par ces motifs,

la Cour

dit pour droit :

La question préjudicielle ne relève pas de la compétence de la Cour.

Ainsi prononcé en langue française et en langue néerlandaise, conformément à l'article 65 de la loi spéciale du 6 janvier 1989, à l'audience publique du 17 janvier 2008.

Le greffier,

Le président,

P.-Y. Dutilleux

M. Melchior