

**AFSCHRIFT TAX & LEGAL**

We assist, We defend, We innovate

# La réforme de la fiscalité des droits d'auteur

**Pascale HAUTFENNE**

Avocat associé

Licenciée en droit fiscal

Chargée de conférences à la Solvay Brussels School of Economics and Management

---

**AFSCHRIFT TAX & LEGAL**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)

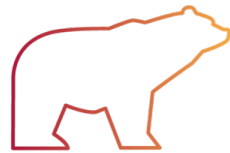


## 1. INTRODUCTION

La possibilité d'accorder des droits d'auteur de manière fiscalement avantageuse a subi une importante réforme.

Depuis le 1er janvier 2023, la rémunération pour la cession des droits d'auteur ne peut plus excéder 30 % de la rémunération totale pour le service fourni.

Le surplus sera traité comme un revenu professionnel (et donc taxé comme revenu professionnel!).



Le fisc veillera à ce que les revenus moyens tirés de l'indemnité des droits d'auteur des 4 dernières années ne dépassent pas le plafond absolu de 64 070 euros.

En matière de sécurité sociale, l'indemnité sera exonérée si elle s'élève à maximum 30 % du salaire total.

Le nouveau régime des droits d'auteur devrait entrer en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2023, mais le gouvernement a prévu un régime transitoire d'un an pour donner aux bénéficiaires de droits d'auteur le temps de se préparer au nouveau régime.



## 2. Régime antérieur - Rappel

Depuis le 1er janvier 2008, un régime fiscal particulièrement attrayant s'appliquait aux revenus qui résultent de la "cession ou de la concession de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires, visés au livre XI du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger" (voyez les revenus visés à l'art. 17, § 1, 5°, CIR 1992).

Sur le plan fiscal, ces revenus sont qualifiés, jusqu'à un certain plafond du moins, de revenus mobiliers.

Hors indexation, ce plafond s'élève à 37.500 euros (art. 37, CIR 1992).

Une fois indexé, le plafond pour l'exercice d'imposition 2023 est égal à 64.070 euros.



Dans le chef des personnes physiques, les droits d'auteur ainsi considérés comme des revenus mobiliers étaient taxés distinctement au taux de 15 % seulement.

Un avantageux forfait pour charges s'appliquait sur les mêmes revenus.

Ce forfait s'élève à 50 % sur la première tranche de 10.000 euros (à indexer) et à 25 % sur la tranche suivante de 10.000 euros (à indexer); (art. 4, AR/CIR 1992).

Après indexation pour l'exercice d'imposition 2023, la première tranche passe à 17.090 euros et la tranche suivante à 17.090 euros également.



## La philosophie de l'ancien régime ?

L'ancien régime avait été instauré par la 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 (*Moniteur belge* du 30 juillet 2008).

La loi du 16 juillet 2008 résulte de la proposition de loi 2007/4-119/1 déposée au Sénat.

Les développements introductifs de la proposition de loi se référaient au nouveau statut social des artistes, de décembre 2002.



Pourquoi être aussi favorable en 2008 ?

Nécessité d'organiser une taxation des revenus des artistes plus proche de leur capacité contributive:

“Pourquoi? Si les professions artistiques s'apparentent aux professions libérales et aux métiers de la recherche, elles ne disposent pas des mêmes armes pour réduire leur dépendance à l'égard d'une demande à la fois complexe et instable, et sont soumises à des risques et dépendances tout à fait spécifiques, que ne connaissent pas les autres professions:

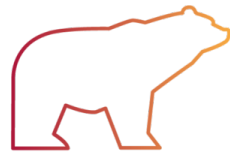
- risque de créativité;
- risque lié à l'intermittence de l'activité rémunérée en alternance avec des périodes de création nécessaires, mais non rétribuées;
- risque lié au caractère prototypique inhérent aux produits et prestations artistiques;
- risque lié aux aléas du succès et de la mode.

---

**AFSCHRIFT TAX & LEGAL**

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



≠ des autres catégories professionnelles fort proches comme les chercheurs et les inventeurs industriels qui, eux, travaillent sur des éléments objectifs (la science) et non subjectifs (l'imaginaire) et dans des cadres professionnels plus structurés (accès à la profession, recherche académique ou industrielle).

Les revenus des activités artistiques sont par nature variables et modestes, engrangés après de longues périodes de création non rémunérées au cours desquelles les artistes doivent investir (par exemple dans la préparation d'une exposition, l'écriture d'un roman pendant plusieurs années, la composition et l'enregistrement de musique).

Ces revenus subissent alors de plein fouet la progressivité de l'impôt alors qu'ils se rapportent à des périodes d'activité antérieures.





Une catégorie de revenus est plus encore victime de ce phénomène: il s'agit des droits d'auteur et des droits voisins perçus par les artistes pour l'exploitation de leurs oeuvres et/ou interprétations.

Ces revenus sont totalement aléatoires parce qu'ils dépendent de l'exploitation des droits faite par des tiers et du succès médiatique.”

Donc :

Champ d'application de l'article 17, § 1er, 5°, CIR 92, tel qu'il a été adopté à la suite des amendements à la proposition de loi susvisée = très large.

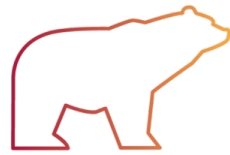
De toute évidence, trop large par rapport aux objectifs initiaux, avec les conséquences décrites ci-après.



Depuis quelques années, ce régime d'imposition particulier trouvait 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 du législateur de 2008.

Service des décisions anticipées du Service public fédéral des Finances (SDA) : rulings

Dans certains secteurs d'activité, les contrats d'emploi ou les conventions de prestations de services sont rédigés de telle sorte que la première tranche de la rémunération (64.070 euros pour la période imposable 2022) est qualifiée en revenus de cession ou de l'octroi d'une licence de droits d'auteur ou de droits voisins en vue de lui appliquer le régime particulier prévu par les articles 17, § 1er, 5° et 37, alinéa 2, CIR 92, nonobstant le caractère régulier du montant de ces rémunérations et indépendamment de la capacité contributive du bénéficiaire de ces rémunérations.



→ augmentation énorme du nombre de demandes de décisions anticipées depuis 2017.

→ augmentation constante des dépenses fiscales liées au régime des droits d'auteur et des droits voisins.

Niche fiscale des droits d'auteur = 108,5 millions d'euros de revenus en 2013...

contre 465 millions en 2021.

En clair, le recours aux droits d'auteur a largement augmenté.

Trop ? *“Mais qui profite le plus de ces droits d'auteur ?”*.



Pourquoi ? Caractère trop général de l'article 17.

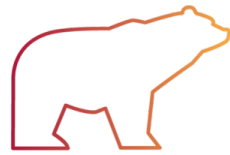
Exemple :

Tribunal d'Anvers d'octobre 2022 montre qu'un couple semble avoir abusé.

L'homme, boulanger de profession, *“faisait payer par sa société l'utilisation de [...] 'la marque de fabrique' des types de pains produits selon une recette”*, peut-on lire, avant l'énumération des marques spécifiques.

En clair, il tentait de profiter du régime fiscal en prétendant que ses pains étaient des créations uniques et soumises au droit d'auteur.

Excès ?

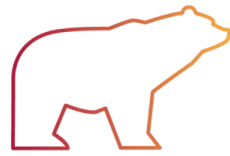


## Comparaison pour comprendre la réforme

### 1. Principe

#### 1.1. Régime ancien

Jusqu'ici, pour le traitement fiscal particulier, étaient visés les revenus perçus pour tous les travaux protégés par les droits d'auteur (exemples : brevets, dessins, modèles, marques, œuvres littéraires et artistiques, programmes d'ordinateur, bases de données, etc).



## 1.2. Régime futur

Dorénavant, seuls certains revenus seront concernés.

Il s'agira des revenus issus de la cession des droits d'auteur pour des œuvres littéraires ou artistiques en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective de ces droits.

De plus, il sera requis que le titulaire originaire du droit détienne une attestation du travail des arts ou, à défaut, que dans le cadre de la cession, il transfère ces droits à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction.



## **2. Traitement fiscal - comparaison**

### **2.1. Régime ancien**

Les revenus issus de la cession des droits d'auteur sont imposés à titre de revenus mobiliers à un taux de 15% jusqu'à un certain montant (64.070 euros pour les revenus 2022). Au-delà de ce montant, il s'agit de revenus professionnels (sauf preuve contraire).

Par ailleurs, le taux de 15% est calculé après déduction des frais réels ou forfaitaires.



Tranche (revenus 2022)	Déduction des frais professionnels forfaitaires
0 EUR – 17.090 EUR	50 %
17.090 EUR – 34.170 EUR	25 %
34.170 EUR – ...	0

Exemple si les revenus issus de la cession de droits d’auteur s’élèvent à 300 euros :

- Cotisation de sécurité sociale : 13,07% donc 39,21 euros
- $300 - 39,21$  euros = 260,79 euros
- Frais forfaitaires (50%) = 130,40 euros
- Montant imposable = 130,39 euros
- Précompte mobilier (15%) = 19,56 euros
- Revenu net = 241,23 euros ( $260,79 - 19,56$ ).





## 2.2. Régime futur

### 2.2.1. Limite absolue

Le plafond de 64.070 euros (montant pour les revenus 2022) devient absolu. Au-delà du plafond, les revenus sont imposés comme des revenus professionnels.

### 2.2.2. Limite relative

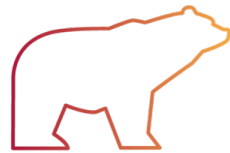
Pour que les revenus issus de droits d'auteur restent imposés comme des revenus mobiliers, deux nouvelles conditions sont prévues.



## Pourcentage

Premièrement, les revenus de droits d'auteur ne peuvent plus dépasser un pourcentage de toutes les rémunérations perçues (en ce compris les droits d'auteur). Ce pourcentage est dégressif :

- 50% pour l'année de revenus 2023 ;
- 40% pour l'année de revenus 2024 ;
- 30% à partir de l'année de revenus 2025.



**Exemples** : un artiste cède ses droits d’auteur à un cessionnaire qui exploite ces droits et lui verse des droits d’auteur et une rémunération pour des prestations de directeur artistique effectuées par le cédant dans l’entreprise du cessionnaire. Un montant total annuel de 75.000 euros est versé.

La rémunération correspondant à la cession des droits d’auteur est évaluée à 45 000 euros.

Le montant des droits d’auteur sera néanmoins limité à 37.500 euros (en 2023 : 50%) et le montant des revenus professionnels sera établi à 37.500 euros sur 75.000 euros.

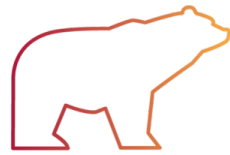


Dans la même hypothèse, la rémunération totale est fixée à 210.000 euros, dont 70.000 euros de revenus de droits d'auteur.

La limite relative de 50 % est respectée.

Néanmoins, la limite absolue de 64.070 euros est dépassée et les revenus seront imposables à concurrence de 64.070 euros comme revenus mobiliers et de 145.930 euros comme revenus professionnels.

La condition du pourcentage ne s'applique que si la cession s'accompagne de l'exécution d'une prestation.



Autrement dit, elle ne s'applique pas lorsque la rémunération pour la cession est perçue ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale qui contient aussi une rémunération pour la prestation effectuée.

Dans ce cas, la rémunération sera considérée à 100 % comme un revenu mobilier, pour autant, bien entendu, que le plafond de 64.070 euros (pour l'année de revenus 2022) ne soit pas dépassé.

### **Appréciation de la limite absolue par rapport à une moyenne**

Deuxièmement, les revenus bruts moyens annuels issus de droits d'auteur, déclarés avant l'application du plafond et du pourcentage, et perçus au cours des quatre années de revenus qui précèdent l'année de revenus concernée ne peuvent pas dépasser pas 64.070 euros (montant pour l'année de revenus 2022).

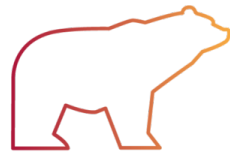


Exemple : les revenus bruts de droits d'auteur s'élèvent à :

- 40.000 euros pour la période imposable 2023 ;
- 100.000 euros pour la période imposable 2019 ;
- 70.000 euros pour la période imposable 2020 ;
- 50.000 euros pour la période imposable 2021 ;
- 60.000 euros pour la période imposable 2022.

Le revenu brut moyen pour les quatre périodes imposables précédant 2023 est de 70.000 euros. Ce montant est supérieur à la limite de 64.070 euros.

Par conséquent, les revenus bruts de 40.000 euros recueillis en 2023 sont imposables comme revenus professionnels.



### **3. Régime transitoire d'un an**

L'ancien régime fiscal restera applicable en 2023 pour :

- ceux qui ont été imposés sur des revenus de droits d'auteur en 2022
- et qui ne peuvent plus se prévaloir du nouveau régime (en d'autres termes qui ne rentrent pas dans le nouveau champ d'application).

Cependant les montants seront réduits de moitié :

- le plafond au-dessus duquel les revenus sont traités comme des frais professionnels ;
- les tranches pour l'application des frais forfaitaires.

Dès l'année de revenus 2024, le nouveau régime s'appliquera.

Enfin, les rulings fiscaux en cours qui ne respecteraient pas les dispositions du nouveau régime expireront.



## Débats et positionnement parlementaire ?

Benoît Piedboeuf, chef de groupe MR à la Chambre : il faut défendre toutes les professions créatrices, et pas uniquement les auteurs ou journalistes.

La fiscalité du travail est injuste en Belgique.

*“Le taux d’emploi sera moins élevé si la différence entre revenus net du travail et inactivité n’est pas suffisante. Les gens vont préférer rester au chômage avec des aides”. Rien de très neuf.*

Marco Van Hees (PTB) : *“massacre à la tronçonneuse sans analyse sociale de ce que la réforme peut avoir. Il n’y a pas de différence entre les gros revenus qui abusent et les petits revenus qui survivent”.*





*“L’administration impose par exemple que les œuvres soient exploitées et diffusées, et ce à une large audience. C’est un critère avancé lors des contrôles. Or la loi ne l’impose pas... Ce qui pose problème pour les photographes de niche qui font des expositions par exemple... En quoi leurs œuvres sont moins porteuses en droits d’auteur qu’un recueil de BD de presse par exemple ?”*

Remarque.



## La grande question

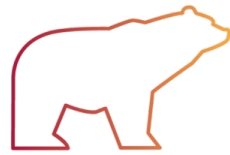
### Quid de l'informatique ?

**Le point de départ** : Les droits d'auteur sont un régime fiscal avantageux pour ceux qui produisent des créations originales.

Ces dernières années, le régime a fait des percées non seulement dans les secteurs créatifs auxquels il était destiné, mais aussi dans le secteur informatique, entre autres.

L'un des arguments avancés est que le codage, c'est-à-dire l'écriture de programmes informatiques, serait également une forme de travail protégé par le droit d'auteur.

Pour le secteur informatique au moins, c'est un régime fiscal idéal pour pouvoir offrir à ses freelances un bon salaire net, sans que l'employeur ne déchire sa bourse à cause de coûts de main-d'œuvre trop élevés.



## Vers une fin du régime pour l'IT ?

En octobre, il est toutefois apparu que le ministre des Finances Vincent Van Peteghem (CD&V) souhaitait que seuls les « vrais » artistes ou créateurs puissent encore bénéficier d'une nouvelle version allégée du régime favorable, et ce, dans le cadre d'une réforme fiscale plus large.

→ Mais il est vrai que certaines entreprises de IT appliquaient le système de manière très large, en incluant par exemple des employés qui n'avaient rien à voir avec la programmation.

Le MR en a fait une pomme de discorde au sein du gouvernement fédéral. Georges-Louis Bouchez : « sauvegarder tous les secteurs qui utilisent aujourd'hui les droits d'auteur ».



L'incertitude venait d'une réfutation de dernière minute, à la Chambre, de l'idée que l'écriture de programmes informatiques (sous réserve du régime transitoire en vigueur en 2023) ne pourrait plus entrer dans le champ d'application du nouveau régime fiscal des droits d'auteur.

En effet, lors des débats en Commission des Finances de la Chambre, le ministre des Finances avait explicitement fait valoir que les programmes informatiques ne pourraient plus être assimilés à des 'oeuvres littéraires ou artistiques' dans le cadre du nouveau régime fiscal.

Pourtant : il y a bien création.



Le député Benoît PIEDBOEUF a donc souhaité obtenir confirmation explicite de la part du ministre que les mots "interprétation restrictive" ne figurent pas dans l'exposé des motifs (*Compte-rendu intégral*, séance plénière du 21 décembre 2022, n° 55 PLEN 224, p. 47).

Ce qui a été immédiatement confirmé par le ministre (*Ibidem*, p. 53).

Le même député a ensuite cru pouvoir en déduire que le nouveau régime fiscal ne devait pas être limité, par une référence restrictive, aux oeuvres littéraires ou artistiques visées au titre 5 du livre XI du code de droit économique (CDE), mais devait pouvoir s'appliquer également aux programmes informatiques visés au titre 6 du même livre (*Ibidem*, p. 54).

Après quoi, le projet de loi fut adopté comme tel.



Mais il n'est pas certain que l'on puisse en déduire que le fisc serait disposé à appliquer le nouveau régime aux auteurs de programmes informatiques.

En effet, en Commission de la Chambre, le ministre des Finances a été très clair sur le fait que l'intention était de limiter le nouveau régime aux oeuvres littéraires ou artistiques, telles que visées au 'titre 5' dudit code, à l'exclusion des autres oeuvres, y compris celles qui leur sont assimilées par la loi (comme c'est le cas pour les programmes informatiques).

Comment sortir de cette impasse ?

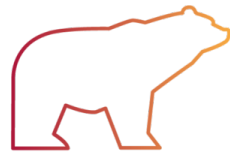
Un début de solution pourrait consister à cesser de se demander si la notion 'd'oeuvre protégée par les droits d'auteur' doit être interprétée de manière large ou restrictive aux fins du régime fiscal.



En effet, une interprétation trop restrictive risque de s'enliser rapidement dans un débat visant à déterminer si le régime n'est pas discriminatoire (en ce qu'il exclut notamment l'écriture de programmes informatiques).

Peut-être plus utile de mettre l'accent sur une *autre* condition fixée par le législateur dans le nouveau régime fiscal, à savoir que les oeuvres doivent, du moins selon le ministre des Finances, être destinées au grand public. Par application de cette nouvelle condition, le nouveau régime fiscal devient automatiquement beaucoup plus limité et exclut d'office certains programmes informatiques (sans qu'il soit nécessaire de les exclure de manière générale dès le départ).

Que penserait le ministre des Finances d'une telle solution médiane ?



## Programmes d'ordinateur

Il ne faisait aucun doute que le régime fiscal des droits d'auteur, dans sa version *ancienne*, s'appliquait notamment aux "programmes informatiques". Le ministre des Finances l'avait reconnu explicitement il y a près de dix ans.

Mais *quid* à l'avenir ? Les "programmes informatiques" tombent-ils dans le champ d'application matériel du *nouveau* régime fiscal ? Il a été dit qu'il devait pouvoir en être ainsi. Le "Titre 6 [qui concerne les programmes d'ordinateur] est en effet considéré comme une *lex specialis* par rapport aux dispositions du Titre 5 sur le droit d'auteur général".





Le ministre des Finances n'est manifestement pas de cet avis. Selon lui, pour déterminer s'il s'agit "d'oeuvres ou de prestations" auxquelles le nouveau régime se rapporte, il convient "d'examiner en particulier s'il s'agit 'd'oeuvres littéraires ou artistiques' ou 'd'exécutions et représentations publiques d'artistes interprètes', visées respectivement aux articles XI.165 et XI.205 du Code de droit économique.

Cela implique que les 'oeuvres littéraires ou artistiques' assimilées par la loi ne sont pas visées. L'assimilation prévue à l'article XI.294 [en matière de programmes d'ordinateur] *n'est ainsi pas prise en compte*" (italiques ajoutés par la rédaction); (*Rapport*, p. 54).



Ministre : "Etant donné qu'il est explicitement renvoyé [dans le projet de loi] à l'article XI.165 du Code de droit économique en ce qui concerne les 'oeuvres littéraires ou artistiques' et à l'article XI.205 du même Code en ce qui concerne les 'exécutions et représentations publiques d'artistes interprètes', seuls ces articles peuvent être pris en compte en matière fiscale. Cela signifie que les 'oeuvres littéraires ou artistiques' assimilées par la loi ne sont pas visées".

Il ajoute : "Par exemple, l'assimilation visée à l'article XI.294 [CDE en matière de programmes d'ordinateur] ne sera donc pas prise en compte" (*Rapport*, p. 59).



Le ministre poursuit : "En ce qui concerne l'application du Code de droit économique, certains estiment que le Titre 5 est une *lex generalis* mais que les Titres 6 et 7 constituent une *lex specialis* qui doit être partiellement incluse dans le Titre 5.

Or, il s'agit d'un raisonnement qui n'est valable qu'en matière de droit commun, spécifiquement dans le cadre du Code de droit économique".

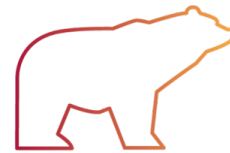
"Lorsque le droit fiscal renvoie à une partie spécifique d'une autre législation, il vise explicitement à n'inclure que cette partie spécifique dans son champ d'application et il ne vise pas à intégrer d'autres dispositions et interprétations connexes dans sa législation".



"En effet, un principe important prévoit que le droit fiscal suit le droit commun, sauf lorsqu'il s'en écarte spécifiquement.

En l'espèce, le droit fiscal s'écarte clairement du droit commun en incluant une référence restrictive au titre 5 du livre XI du Code de droit économique ainsi qu'aux articles spécifiques XI.165 et XI.205 [CDE]".

"Ce raisonnement peut également s'expliquer téléologiquement et historiquement étant donné que dans l'état actuel de la législation, on se réfère généralement au livre XI sans distinction.



En renvoyant dorénavant [dans le cadre du nouveau régime] spécifiquement aux articles XI.165 et XI.205 en ce qui concerne la qualification des 'oeuvres' et des 'prestations', et au Titre 5 du Livre XI en ce qui concerne la qualification des droits d'auteur et des droits voisins, le législateur fiscal exprime la volonté de ne prendre en compte, dans un sens restrictif, que les articles précités et le Titre 5, sans associer d'autres articles ou titres et dispositions à l'application des dispositions de droit fiscal en cause.

Cela ne peut pas non plus être interprété différemment d'un point de vue téléologique ou du point de vue de la genèse de la loi".



"En outre, l'adoption d'une disposition légale dans laquelle une définition plus étroite de la notion fiscale de 'droits d'auteur et droits voisins' n'a aucun effet, en fonction de l'objectif visé par le législateur de revenir au raisonnement de 2008, ne serait qu'une modification législative inutile dénuée d'objectif.

Par définition, il faut donc supposer que les nouvelles références aux articles XI.165 et XI.205 et au titre 5 du livre XI visent à inscrire, en matière fiscale, une définition plus précise des notions 'd'oeuvres' et de 'prestations', ainsi que respectivement de la notion de 'droits d'auteur et droits voisins'" (*Rapport*, p. 59 et 60).

Bref, d'après le ministre des Finances, les "programmes d'ordinateur" ne sont pas éligibles au nouveau régime fiscal des droits d'auteur.



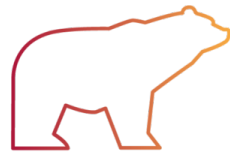
## Fin de l'histoire ?

Il ressort de ses propos que son Administration ne tolérera par exemple pas que des droits d'auteur relatifs à des programmes informatiques soient encore rattachés au régime de taxation fiscalement favorable.

Au cours des débats en Commission de la Chambre, il a d'ailleurs souligné que son Administration avait le pouvoir de déterminer ce qu'il faut entendre par droits d'auteur pour l'application de ce régime (*Rapport*, p. 56).

Il faut donc s'attendre à ce que, sur le terrain, l'Administration ne se montre pas accommodante à l'égard des interprétations qui préconisent ou défendent une application élargie.

Le débat devra par conséquent se poursuivre devant les tribunaux.



Quid du principe d'égalité garanti par la Constitution.

Le législateur a bien sûr la faculté de ramener le régime fiscal des droits d'auteur à un résultat mieux adapté aux objectifs initiaux (la protection des artistes, auteurs et autres face à la variabilité de leurs revenus).

Mais comme évoqué précédemment, le Conseil d'Etat se demande aussi si le projet de loi peut être considéré comme une réussite sur ce point (Fisc., nr. 1770, p. 6).

Le ministre se réfère à l'introduction de la 'règles des quatre' (voyez *supra*).

Mais celle-ci n'empêche pas les contribuables ayant des revenus constants très réguliers (qui, au cours des quatre dernières années, restent en moyenne en deçà de la limite des 37.500 EUR - avant indexation) de continuer à bénéficier eux aussi du régime de taxation. Un os à ronger pour la Cour constitutionnelle.





Que devient le contribuable et son client dans cette histoire ?

Ils vont se retrouver face à un cruel dilemme.

S'ils ne sont pas enclins à adopter l'interprétation limitative du ministre des Finances (et s'ils veulent par exemple continuer à appliquer le régime aux programmes informatiques), ils s'exposeront à un véritable parcours du combattant. Ils pourront certes encore recourir au régime transitoire l'année prochaine.

Mais il faudra en tout état de cause annoncer la couleur, et ce avant le paiement des premiers droits d'auteur en 2023.

En effet, le régime transitoire applique des plafonds réduits de moitié, même en matière de forfait pour charges (voyez *supra*). Pas moyen donc d'attendre d'où vient le vent.



En ce qui concerne les programmes d'ordinateur en particulier, l'on pouvait déjà lire dans la directive européenne du 14 mai 1991 (91/250/CE) que ces programmes, y compris le matériel préparatoire, sous quelque forme que ce soit, y compris les programmes qui sont incorporés au matériel, sont protégés par le droit d'auteur et sont assimilés à des oeuvres littéraires au sens de la Convention de Berne.

---

## AFSCHRIFT TAX & LEGAL

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)



Le législateur belge l'a dès lors repris en ces termes à l'article XI.294, CDE : "Les programmes d'ordinateur, en ce compris le matériel de conception préparatoire, sont protégés par le droit d'auteur et assimilés aux oeuvres littéraires au sens de la Convention de Berne".

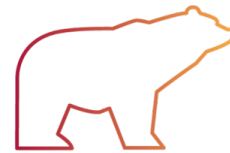
Par conséquent, le régime fiscal spécifique s'applique par principe au développement de logiciels, même sans référence explicite au Titre 6, CDE. Le Titre 6 est notamment considéré comme une *lex specialis* par rapport aux dispositions du Titre 5 (voyez notamment CJUE, 3 juillet 2012, *UsedSoft/Oracle*, C-128/11, n° 51-56). Cela signifie que la législation belge sur le droit d'auteur s'applique pour autant que le Titre 6 ne règle pas la matière différemment.



Le ministre des Finances l'avait d'ailleurs déclaré en 2011. Avant la coordination du code de droit économique, le texte de la loi fiscale faisait uniquement référence à la loi du 30 juin 1994 "relative au droit d'auteur et aux droits voisins" et donc pas à la loi relative aux logiciels de la même date.

Le ministre des Finances affirma néanmoins que la loi du 30 juin 1994 relative aux droits d'auteur et aux droits voisins (aujourd'hui le Titre 5) "n'exclut nullement de son champ d'application les programmes d'ordinateurs", "bien qu'ils fassent, en outre, l'objet d'une législation particulière [aujourd'hui le Titre 6]".

Dès lors, exclure ces revenus des revenus visés à l'article 17, § 1, 5°, CIR 92 (avec, comme motivation, le fait que la loi du 30 juin 1994 relative aux programmes d'ordinateur n'y est pas renseignée expressément) serait "injustifié" et "discriminatoire" (Q.P. n° 5-1265 Sénateur Wouter Beke, Sénat, séance du 9 février 2011).



## Auto-édition

*Quid* lorsqu'un auteur organise lui-même l'édition et la diffusion de son oeuvre protégée par le droit d'auteur (par exemple un livre édité à compte d'auteur) ? Le ministre ne le dit pas, mais dans ce cas, il n'y a pas de cession de droits d'auteur. En revanche, le ministre confirme que le produit de la vente d'une telle oeuvre "ne relève [pas] du nouveau régime fiscal" (tout comme ce produit ne relevait déjà pas de l'ancien régime; *Rapport*, p. 74).

## Utilisation ou exploitation

Dans le régime fiscal *actuel*, la "cession ou la concession" de droits d'auteur ou de droits voisins ainsi que l'octroi de licences légales et obligatoires suffit.

Le *nouveau* régime fiscal exige que la "cession" de droits d'auteur ou de droits voisins soit réalisée par le "titulaire originaire, ses héritiers ou légataires" (nouvel art. 17, § 1, 5°, al. 1, premier tiret, CIR 1992).



En outre, le nouveau régime fiscal exige que la cession de droits d'auteur ou de droits voisins ou l'octroi de licences légales et obligatoires organisées par la loi s'effectue "en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective [de ces droits], conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers" (nouvel art. 17, § 1, 5°, al. 1, troisième tiret, CIR 1992).

Cette exigence ne doit toutefois pas être remplie "en cas d'événement indépendant de la volonté des parties contractantes" (*Ibidem*).

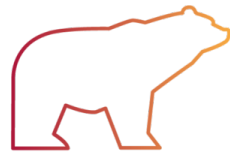
Ce dernier point a soulevé la question de savoir ce qui se passe lorsque le donneur d'ordre n'utilise pas ou pas entièrement les oeuvres produites.

Il avait déjà été répondu que cela ne devait pas poser de problème, à condition que l'intention d'utiliser les oeuvres ait été présente *ab initio*.



Quid du photographe indépendant chargé par un éditeur de journaux de prendre six photos d'un événement d'actualité, en échange d'une rémunération convenue préalablement; finalement, est publiée dans le journal, deux autres sur son site internet et les trois photos restantes une seule photo sont conservées en réserve (*Rapport*, p. 37).

Le ministre répond que dans cet exemple, "la mission, l'octroi de la licence et la rémunération [doivent être] considérés comme un tout" et "qu'il est satisfait à la condition" que la cession des droits ait été faite en vue de l'exploitation (*Rapport*, p. 75).



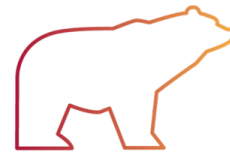
Point important : selon le ministre, "pour les auteurs d'oeuvres protégées par le droit d'auteur qui travaillent au service d'un éditeur de presse en vertu d'un contrat de travail, l'intention d'exploiter effectivement les oeuvres produites peut en principe être présumée" (*Rapport*, p. 75).

## Qui ?

Régime fiscal *actuel*, aucune condition particulière n'est posée quant au bénéficiaire des revenus.

*Nouveau* régime fiscal : exige, soit que le titulaire originaire mentionné ci-dessus dispose d'une "attestation du travail des arts", soit que le titulaire transfère les droits précités ou octroie une licence sur ces droits "à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction" (nouvel art. 17, § 1, 5<sup>o</sup>, al. 1, quatrième et cinquième tirets, CIR 1992).





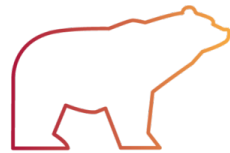
## Première catégorie :

### Détenteur d'une attestation du travail des arts

Le "titulaire originaire", détenteur d'une "attestation du travail des arts".

Cette attestation fait l'objet d'un autre projet de loi approuvé dès maintenant par la Chambre, mais qui n'entrera en vigueur qu'à une date à déterminer par AR et au plus tard le 1er janvier 2024 (*Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-2864/010).

"Tant que la nouvelle réglementation relative à l'attestation du travail des arts ne s'applique pas, les cartes d'artiste existantes feront foi à titre de tolérance" (*Rapport*, p. 67).



## Seconde catégorie :

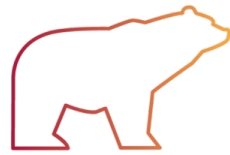
### Les autres titulaires

"catégorie résiduelle visant à réserver le régime fiscal aux situations dans lesquelles le grand public bénéficie des 'oeuvres' et 'prestations d'artistes interprètes' ».

Pour la première catégorie (les titulaires originaires détenteurs d'une attestation du travail des arts), le ministre estime que "l'on part en réalité du principe" que leurs oeuvres ou prestations sont "destinées au grand public" (*Rapport*, p. 55).

Par conséquent, en ce qui concerne la seconde catégorie, il n'est pas seulement exigé que la cession des droits par le titulaire ait pour objectif l'exploitation ou l'utilisation effective de ses droits ;

Il est en outre exigé qu'il transfère les droits ou octroie une licence sur ses droits "à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction" (nouvel art. 17, § 1, 5°, al. 1, quatrième et cinquième tirets, CIR 1992).



## → Question :

La destination ainsi exigée peut-elle par exemple consister uniquement en la "reproduction" de l'oeuvre (sans que celle-ci doive nécessairement atteindre le grand public) ?

Ministre des Finances : non :

"la notion de 'reproduction' doit être appréhendée parallèlement aux notions de 'communication au public' et 'd'exécution ou de représentation publique'" (*Rapport*, p. 57). La notion de "reproduction" exige donc "qu'une oeuvre ou une prestation [soit] reproduite pour pouvoir être communiquée au public" (*Rapport*, p. 57).

En ce qui concerne la notion de 'communication au public', le ministre fait référence à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (affaire C-117/15 en cause REHA TRAINING).



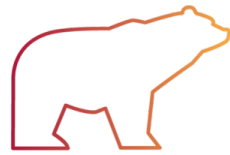
Il en déduit ce qui suit :

\* "la notion de 'public' vise un nombre indéterminé de destinataires potentiels et implique, par ailleurs, un nombre de personnes assez important";

\* "à propos du caractère 'indéterminé' du public, il s'agit de rendre perceptible une oeuvre de toute manière appropriée à des 'personnes en général', par opposition à des personnes déterminées appartenant à un groupe privé"; »

→ si l'intention de "diffuser" l'oeuvre protégée par le droit d'auteur uniquement "dans un cercle restreint" est présente *ab initio*, "la condition de la 'communication au public' n'est donc pas remplie".

"La situation ne change pas si l'oeuvre ou la prestation est communiquée ultérieurement au public, par exemple au travers de sa publication sur un site Internet, sans y associer une nouvelle exploitation ou une véritable utilisation" (*Rapport*, p. 73).



"L'objectif du législateur est [...] contrarié" lorsqu'une oeuvre protégée par le droit d'auteur (par exemple un plan architectural pour la construction d'un logement familial) destinée uniquement à une utilisation dans un cercle restreint (dans notre exemple, uniquement dans la relation entre le maître de l'ouvrage et l'architecte) est effectivement rendue publique "après la cession ou l'octroi en licence [par exemple en la publiant sur un site Internet, dans le but unique et exclusif de] pouvoir bénéficier [du] régime fiscal avantageux". Dans cette hypothèse, "la condition d'une 'communication au public' n'est pas remplie" (*Rapport*, p. 74).

## Organisme de gestion

Le nouveau régime fiscal s'applique aussi lorsque les titulaires précités recueillent les revenus par le biais d'un "organisme de gestion" (visé à l'art. I.16, § 1, 4° à 6°, CDE; nouvel art. 17, § 1, 5°, al. 2, CIR 1992).



## Les plafonds

Dans le nouveau régime comme dans le régime actuel, les droits d'auteur éligibles seront considérés de plein droit comme des 'revenus mobiliers', sauf dans l'éventualité et dans la mesure où ils excèdent 37.500 EUR (avant indexation). S'ils excèdent ce plafond, la présomption ne s'applique plus à la partie excédentaire.

Le nouveau régime ajoute une limitation supplémentaire pour le cas où la cession ou l'octroi des droits "s'accompagne de l'exécution d'une prestation". La présomption de plein droit qu'il s'agit de revenus mobiliers vaut uniquement si et dans la mesure où la composante 'droits d'auteur' ne dépasse pas un certain pourcentage de la rémunération totale, à savoir 50 % en 2023, 40 % en 2024 et 30 % à partir de 2025.

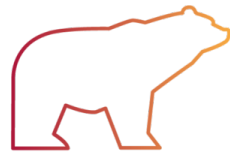


La 'limitation en pourcentage' ne s'applique donc pas si la cession ne s'accompagne pas de l'exécution d'une prestation, ni si les droits d'auteur sont "perçus ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale qui contient aussi une rémunération pour la prestation effectuée" (art. 37, al. 2 et 3, nouveau, CIR 1992).

Exemple : un auteur qui écrit un livre de sa propre initiative et laisse s'écouler un laps de temps avant de chercher un éditeur pour éditer le livre.

Dans ce cas, la cession des droits d'auteur ne s'accompagne pas de l'exécution d'une prestation et la 'limitation en pourcentage' ne s'applique dès lors pas (*Rapport*, p. 65)

Il n'y a pas davantage 'd'exécution d'une prestation' lorsque l'auteur s'engage uniquement "à fournir des prestations supplémentaires pour l'exploitation des droits par le cessionnaire, [telle] une participation à des activités promotionnelles" (par exemple être présent à une séance de dédicace ou à un salon du livre); (*Rapport*, p. 65).



Exemple : quelqu'un écrit un livre de sa propre initiative, le fait ensuite éditer et l'utilise ultérieurement pour donner des séminaires.

Dans ce cas, le ministre considère qu'il n'y a pas davantage de "prestation liée à la cession même" (et la limitation en pourcentage ne s'applique dès lors pas).

Mais la rémunération payée pour donner le séminaire doit être conforme "aux prix du marché" (*Rapport*, p. 67).

En d'autres termes : la rémunération payée pour donner le séminaire ne peut pas être déguisée en droits d'auteur qu'il reçoit de l'éditeur.

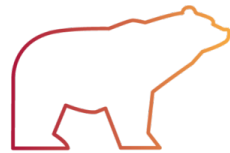




Le ministre précise que l'on commence par appliquer la limitation selon le pourcentage et ensuite seulement - le cas échéant - la limitation à 37.500 EUR (avant indexation) (*Rapport*, p. 63).

Lorsqu'une seule rémunération est attribuée, "qui rémunère à la fois le travail/la prestation exécuté(e)" et la cession des droits, une répartition proportionnelle doit être opérée (*Rapport*, p. 64).

La limitation en pourcentage (de 50, 40 et ensuite 30 %) est une "limite maximale". "Dans cette limite relative, les secteurs concernés disposent d'une marge de manoeuvre stratégique suffisante pour appliquer leurs propres rapports, lesquels doivent bien entendu être conformes au marché" (*Rapport*, p. 75).

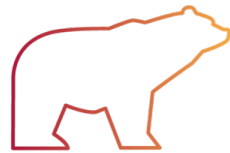


Quid lorsque deux contrats sont conclus : l'un fixant la rémunération de la 'prestation' et l'autre fixant la rémunération de la cession des droits ?

Selon le ministre, les deux contrats doivent alors - en vue de l'application de la limitation en pourcentage - être considérés "comme formant un tout" (*Rapport*, p. 75).

Le ministre laisse encore entendre que dans le cas où des droits d'auteur sont payés via un 'organisme de gestion' (voyez *supra*), la limitation en pourcentage ne s'applique pas : les rémunérations peuvent être "versées à 100 %" en droits d'auteur "jusqu'à la limite maximale de 37.500 EUR [avant indexation]".

Lors de tels paiements en effet, "aucune performance sous-jacente ne peut être détectée [...] dans presque tous les cas" (*Rapport*, p. 78).



## La règle des quatre périodes imposables précédentes

Dans le nouveau régime, si l'on a bénéficié, durant les quatre périodes imposables précédentes, de droits d'auteur dont le montant moyen est supérieur au plafond absolu de 37.500 EUR (avant indexation), les droits d'auteur de l'année en cours ne seront plus légalement présumés être des revenus mobiliers (y compris pour la partie qui ne dépasse pas le plafond absolu).

L'article 37, alinéa 1, CIR 1992 jouera alors pour l'ensemble, sans restriction.

Cela signifie que les droits d'auteur seront présumés dans leur ensemble être des revenus professionnels, dès lors qu'ils sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire des revenus.

Le montant moyen est calculé sur base des montants avant application des limitations précitées (à savoir la 'limitation en pourcentage' et la limitation absolue de 37.500 EUR (montant à indexer); nouvel art. 37, al. 2, *in fine*, CIR 1992).



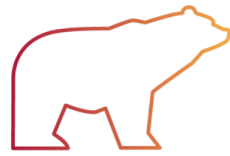
Pourquoi cette règle ?

“Pour éviter les situations dans lesquelles le contribuable bénéficie régulièrement de montants importants en application du régime avantageux” (*Rapport*, p. 56).

Cette mesure vise à "mieux aligner le système sur les objectifs initiaux du législateur en 2008" (*Rapport*, p. 57).

Cet objectif initial consistait à limiter le régime aux contribuables confrontés (notamment) au risque "lié à l'intermittence de l'activité rémunérée en alternance" ou encore par exemple au "risque lié aux aléas du succès et de la mode" (*Rapport*, p. 4).

La 'règle des quatre' doit toujours être appliquée d'abord, avant d'en arriver aux deux limitations précitées (la 'limitation en pourcentage' et la limitation absolue de 37.500 EUR - avant indexation); (*Rapport*, p. 70).

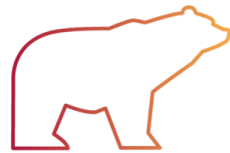


## Taux

### Impôt des personnes physiques

Le taux de *l'impôt des personnes physiques* dépend de l'utilisation ou non des droits d'auteur pour l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire des revenus.

\* S'ils ne sont pas utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire des revenus (et si les revenus ne tombent dès lors pas sous l'application de l'article 37, CIR 1992), les revenus restent taxés à 15 % à l'impôt des personnes physiques, quel que soit le montant des revenus concernés (nouvel art. 171, 2<sup>o</sup> *bis*, premier tiret, CIR 1992; voyez Fisc., nr. 1769 , p. 14).



Dans le Rapport, le ministre des Finances laisse entendre *à tort* que la taxation à 15 % à l'impôt des personnes physiques ne s'appliquerait dans la situation visée ici que pour une première tranche de 37.500 EUR (avant indexation); (*Rapport*, p. 62 et 63).

\* Cependant, s'ils sont utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire des revenus, seule la partie qui reste dans les deux limitations précitées (la 'limitation en pourcentage' et la limitation absolue) est taxée à 15 %.

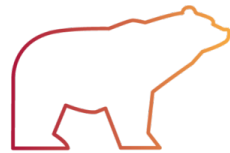
Si la 'règle des quatre' (voyez *supra*) s'applique, l'ensemble est taxé aux taux progressifs de l'impôt des personnes physiques.



## Précompte mobilier

Le taux de 15 % est limité (comme aujourd'hui) à la partie légalement présumée être un revenu mobilier, tandis que les règles et taux ordinaires (selon le cas, du Pr.M., du précompte professionnel ou des versements anticipés) s'appliquent à l'excédent.

Selon le ministre, les 'organismes de gestion' précités peuvent "partir du principe que les revenus visés peuvent conserver leur caractère mobilier", même lorsque la limite absolue de 37.500 EUR (avant indexation) est dépassée. Sur la première partie jusqu'à 37.500 EUR (montant à indexer) s'applique alors le Pr.M. de 15 %; la partie supérieure est soumise au taux ordinaire du Pr.M., soit 30 % (*Rapport*, p. 78).



## Le régime transitoire

Pour quiconque perçoit des rémunérations qui étaient éligibles à l'ancien régime fiscal des droits d'auteur mais qui (à partir du 1er janvier 2023) ne le seront plus au nouveau régime.

Permet le maintien du régime des droits d'auteur (mais il s'agit bien du nouveau régime) pendant un an (soit pour les revenus de 2023, exercice d'imposition 2024), moyennant une réduction de moitié de la limite de 37.500 EUR (avant indexation) ainsi qu'une réduction de moitié des plafonds servant de base à l'application du forfait pour charges.

Le ministre confirme que le régime transitoire doit être évalué dans le chef de chaque bénéficiaire de droits d'auteur et non dans le chef du débiteur (le client, l'employeur, etc.; *Rapport*, p. 71).





Prenons l'hypothèse où une entreprise avait obtenu une décision anticipée concernant l'application de l'ancien régime des droits d'auteur à ses travailleurs, alors que les rémunérations auxquelles cette décision anticipée se rapporte ne répondent plus à la nouvelle définition fiscale des droits d'auteur : les travailleurs en service fin 2022 peuvent, dans le cadre du régime transitoire, encore bénéficier du régime des droits d'auteur pendant un an (moyennant les limites réduites de moitié mentionnées ci-dessus); par contre, les travailleurs nouvellement recrutés (qui ne débutent qu'à partir du 1er janvier 2023) resteront sur la touche (*Rapport*, p. 71).



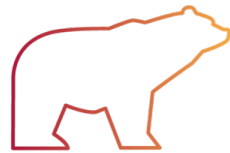
## Quid des décisions anticipées existantes ?

A la suite de la modification légale, les décisions anticipées actuelles "cesseront en principe de produire leurs effets" (*Rapport*, p. 72).

Tout dépend du contenu exact de la décision concernée.

S'il s'agit d'une décision qui accepte l'application de l'ancien régime fiscal, alors que les droits concernés ne sont plus éligibles au nouveau régime, la décision anticipée reste valable durant le régime transitoire (pour quiconque percevait déjà des revenus de droits d'auteur auparavant), moyennant application des nouvelles limitations et de la réduction de moitié des montants.

S'il s'agit d'une décision anticipée qui impose une limitation à un pourcentage inférieur à celui du nouveau régime (par exemple 30 % au lieu de 50 %, à savoir le pourcentage maximal légalement admis pour les revenus de 2023 : voyez *supra*), ce pourcentage inférieur reste applicable (*Rapport*, p. 72).



## Notion de droits d'auteur

### Originalité ?

Deux conditions doivent être remplies pour que l'on puisse considérer une création comme une 'oeuvre' qui est par conséquent protégée par le droit d'auteur :

- \* D'abord, la création doit être 'matérialisée'. Par conséquent, une idée, un concept, un style ou une méthode ne relève pas, comme tel, de la protection du droit d'auteur.
- \* Ensuite, il doit s'agir d'une création 'originale'. Le critère de l'originalité se détermine et s'apprécie par l'empreinte de la personnalité de l'auteur.

Mentionner ces conditions n'ajoute rien au fonctionnement du régime fiscal. Il est donc d'autant plus étrange que le nouveau texte ne reprenne qu'une des deux conditions (l'originalité). Il va évidemment de soi que le droit d'auteur ne s'applique que si les deux conditions sont réunies et il n'est donc pas nécessaire de mentionner tout ou partie de ces conditions.



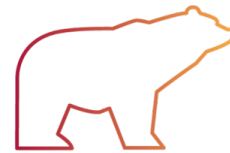
Ainsi, le droit d'auteur protège un large spectre de créations.

Même si le texte semble le viser, la protection par le droit d'auteur n'est pas exclusivement réservée à l'art avec un grand A. Il ressort de la jurisprudence de la Cour européenne de justice que la condition de l'originalité est remplie si l'oeuvre est une création intellectuelle propre à son auteur, qui forme l'expression de sa personnalité.

En outre, l'auteur doit avoir "pu exprimer ses capacités créatives lors de la réalisation de l'oeuvre en effectuant des choix libres et créatifs" (CJUE, 1er décembre 2011, C-145/10, *Painer*, n° 89).

Des critères comme la valeur artistique ou esthétique, la longueur ou l'objet d'une création, ne jouent absolument aucun rôle dans la question de savoir si une oeuvre peut être protégée par le droit d'auteur.

Si la condition d'originalité est remplie, un roman, une peinture ou une pièce de théâtre, mais également un manuel d'utilisation d'un robot de cuisine, des photos publicitaires pour aliments ou pour un biberon peuvent être éligibles à la protection par le droit d'auteur.



## Droits patrimoniaux et droits moraux

On distingue traditionnellement deux catégories de droits d'auteur : d'une part les droits patrimoniaux, qui permettent au titulaire de contrôler et de tirer profit de l'exploitation commerciale de l'oeuvre, et d'autre part les droits moraux, lesquels permettent aux titulaires d'assurer le respect de leur oeuvre et de leur réputation.

Les droits patrimoniaux prévoient essentiellement le droit, pour l'auteur, d'autoriser ou d'interdire la 'reproduction' et la 'communication au public' de l'oeuvre (voyez *infra* pour d'autres précisions).

Seuls les droits patrimoniaux peuvent faire l'objet d'une cession (aliénation ou licence).

Une licence est une convention par laquelle le titulaire d'un droit intellectuel (en l'occurrence, le droit d'auteur) autorise un tiers à exploiter, exclusivement ou non, tout ou partie de ses droits, selon des conditions déterminées (durée, rémunération, etc.) et sans que les droits fassent l'objet d'une aliénation.



Les droits moraux consistent essentiellement dans le droit de divulgation, le droit de paternité ainsi que le droit à l'intégrité ou au respect de l'oeuvre. Ces droits sont personnels à l'auteur et inaliénables. Ils peuvent tout au plus faire l'objet d'une renonciation partielle par leur titulaire.

### **Champ d'application territorial**

Enfin, on soulignera le caractère territorial du droit d'auteur, qui implique qu'il faut se rapporter à la législation de chaque pays pour connaître l'étendue de la protection qui y est donnée. Ainsi, la loi belge relative au droit d'auteur couvre uniquement la protection sur le territoire belge. Par contre, le nouveau régime fiscal entend s'appliquer également aux mêmes droits (droits d'auteur, droits voisins, etc.) visés par "les dispositions analogues de droit étranger".

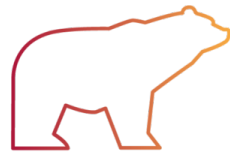


## Droits voisins ?

Les *droits voisins* regroupent quatre catégories distinctes de droits : ceux (i) des artistes interprètes (ou exécutants) sur leurs oeuvres/prestations, (ii) du producteur de "phonogrammes" ou de "premières fixations de films", (iii) des organismes de radiodiffusion, et (iv) des éditeurs de presse sur l'utilisation en ligne de leurs publications.

En ce qui concerne le régime fiscal spécifique, le législateur considère désormais explicitement cette seule première catégorie, par renvoi aux "prestations d'artistes-interprètes ou exécutants visées à l'article XI.205, CDE".

Ici aussi, une distinction est faite entre droits patrimoniaux et droits moraux. Comme en matière de droits d'auteur, si les droits patrimoniaux sont librement cessibles et peuvent être donnés en licence, les droits moraux demeurent inaliénables et peuvent tout au plus faire l'objet d'une renonciation partielle.



## Licences légales et obligatoires

Les *licences légales et obligatoires*, notion qui n'apparaît pas comme telle dans la loi relative au droit d'auteur, visent à conférer aux titulaires de droits d'auteur ou de droits voisins une rémunération équitable lorsqu'il leur est légalement interdit de refuser certaines utilisations de leurs oeuvres (généralement en raison d'une exception à l'application de leur droit d'auteur ou de leurs droits voisins).

A cet égard, les travaux préparatoires relatifs au régime fiscal actuel indiquent que le législateur visait les droits "à rémunération pour la copie privée, la reprographie, le prêt public, la rémunération équitable des droits voisins" (*Doc. parl., Sénat, 2007-2008, n° 4-119/3, p. 2*).

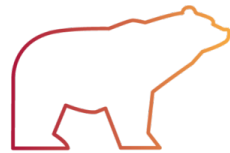




L'exposé des motifs du projet de loi ne dit rien à ce propos mais l'on peut considérer qu'il en va de même en ce qui concerne la part 'adéquate' de la rémunération des éditeurs de presse.

On vise la rémunération que les éditeurs de presse perçoivent lors de la réutilisation de leurs publications sur des plateformes d'actualité ou de médias en vertu de leur droit voisin (introduit à partir du 1er août 2022; art. XI.216/2, § 6, CDE; voyez la loi du 19 juin 2022, *MB*, 1er août 2022).

Comme les auteurs des oeuvres figurant dans les publications de presse (pensons aux journalistes, photographes, etc.) n'ont pas eux-mêmes voix au chapitre à propos de l'octroi des droits de réutilisation et qu'ils doivent suivre la décision des éditeurs, leur 'part adéquate' - qu'ils ne peuvent percevoir que via une organisation de gestion collective - relève plutôt de la catégorie des 'licences légales et obligatoires'.

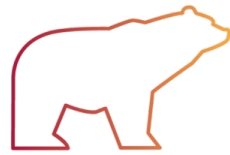


## Exploitation ou utilisation effective

Comme nous venons de l'indiquer, le droit patrimonial prévoit que le titulaire est le seul à avoir le droit d'autoriser l'exploitation de son oeuvre.

Lorsqu'il le fait, par voie de cession ou de licence, le bénéficiaire doit en principe en faire effectivement usage.

Selon la nouvelle description fiscale des droits d'auteur, cela doit se faire "conformément aux usages honnêtes de la profession" (voyez *supra*).



Le législateur s'est sans doute inspiré de la législation relative aux droits d'auteur : les nouveaux articles XI.167/4, CDE et XI.205/4, CDE (également introduits par la loi précitée du 19 juin 2022) disposent que les auteurs et les artistes-interprètes ou exécutants qui ont cédé ou donné en licence exclusive leurs droits exclusifs dans le cadre d'une convention d'exploitation, peuvent reprendre leurs droits en tout ou en partie si l'on ne procède pas à l'exploitation dans un délai raisonnable (qui ne peut être contraire aux usages honnêtes de la profession).

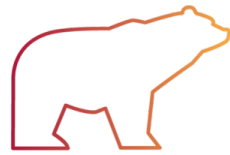
Il existe bien quelques exceptions à cette possibilité de reprise, notamment pour les créations dans le cadre de contrats de travail ou sur commande.

Il conviendra néanmoins de veiller à ce qu'il n'y ait pas de contradictions dans l'interprétation des conditions entre le nouveau régime fiscal et la législation relative aux droits d'auteur.



Le risque est d'autant plus grand que le législateur utilise la terminologie précitée dans un autre contexte (le nouveau régime fiscal) et introduit une limitation supplémentaire : l'exploitation ou l'utilisation effective n'est pas obligatoire "en cas d'événement indépendant de la volonté des parties contractantes" (voyez *supra*).

La seule interprétation correcte de cette réserve nous semble consister en ce qu'il convient d'abord de vérifier s'il existe une exploitation ou une utilisation effective dans le cadre des usages honnêtes de la profession.



Si c'est le cas, cela couvre notamment des situations où certains aspects (certaines photos livrées, des parties d'articles, des passages dans un code logiciel, etc.) ne sont éventuellement pas utilisés de manière effective par suite de décisions rédactionnelles du bénéficiaire ou du donneur d'ordre, mais où l'intention des parties, au départ, était que les oeuvres livrées soient exploitées ou utilisées effectivement.

Si, dans l'ensemble, il n'y a pas d'exploitation ou d'utilisation effective, il revient aux parties de démontrer que c'est par suite d'événements indépendants de leur volonté (ce qui équivaut à prouver qu'*ab initio*, l'intention était bien d'exploiter).



On ne voit pas très bien comment le fisc contrôlera l'application de cette règle.

Imaginons que certaines oeuvres ne soient pas exploitées et que le fisc ne soit pas convaincu de l'intention d'exploiter.

Quelle est la part de la rémunération ou du paquet de rémunérations qui sera requalifiée par le fisc ?

Dans une relation de travail, peut-on toujours considérer que la cession se fait en vue d'une exploitation conformément aux usages honnêtes de la profession ?

Dans quel délai l'évaluation de l'utilisation effective doit-elle se faire ?

Un bénéficiaire doit-il avoir procédé à l'exploitation effective dans les délais de prescription en matière fiscale ?

Comment le contribuable devra-t-il démontrer un 'usage honnête de la profession' en cas de contrôle ?



## Attestation du travail des arts

Pour pouvoir bénéficier du nouveau régime fiscal, il ne suffira plus d'acquérir des revenus à partir d'une oeuvre protégée par le droit d'auteur ou des droits voisins. Le législateur veut désormais que le titulaire du droit d'auteur ou des droits voisins réponde à un certain statut : il doit soit être le titulaire d'une "attestation du travail des arts", soit céder ou donner en licence les droits à un tiers "aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction" (voyez *supra*).

Première possibilité : l'ayant droit démontre qu'il dispose d'une attestation du travail des arts (telle que visée à l'art. 7 de la prochaine loi "portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts").

Pour obtenir une telle attestation, il convient d'être considéré comme 'travailleur des arts', c'est-à-dire "la personne qui exerce une activité dans le domaine des arts, qu'il s'agisse d'une activité artistique, artistique-technique ou artistique de soutien".



Une activité n'est considérée comme artistique que si le demandeur fournit "une contribution artistique, artistique-technique ou artistique de soutien nécessaire à une création ou une exécution d'une oeuvre artistique".

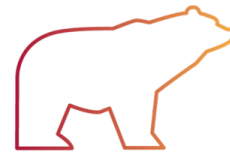
Une contribution artistique est considérée comme nécessaire lorsque, en l'absence de celle-ci, le même résultat artistique ne pourrait être obtenu.

Pour obtenir l'attestation du travail des arts, le demandeur doit en outre fournir la preuve de l'existence d'une pratique professionnelle qui se déroule pour une large part dans les domaines des arts, et notamment les arts plastiques et audiovisuels, la musique, la littérature, le spectacle, le théâtre, la chorégraphie et la bande dessinée.

Il y a 'caractère professionnel' si le demandeur démontre que les "revenus professionnels et l'investissement en temps sont suffisants pour pouvoir assurer une partie de ses propres frais de subsistance".

Le projet de loi a été adopté à la Chambre le 1er décembre 2022. L'entrée en vigueur suivra à une date à fixer par AR, et au plus tard le 1er janvier 2024 (*Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-2864/10).





## Communication au public, exécution/représentation publique ou reproduction

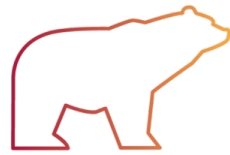
Pour chaque cas dans lequel aucune 'attestation du travail des arts' n'est disponible, la cession ou l'octroi de licence doit se faire 'à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction'.

L'exposé des motifs précise que "la communication au public, l'exécution ou la représentation publique peuvent prendre différentes formes, notamment écrites, graphiques, photographiques, cinématographiques, sonores, être effectuées sur différents supports : matériels, numériques ou autres, par différents modes de transmission : éditorial, radiophonique, télévisuel, théâtral, scénographique, muséographique, par réseau informatique, plateforme numérique, métavers, etc." (voyez *EdM*, p. 64).



Le droit de reproduction (que le législateur catalogue, à tort, comme faisant partie du droit de communication au public, voyez *EdM*, p. 64) prévoit que l'auteur a le droit exclusif de déterminer si des exemplaires identiques ou similaires sont fabriqués sur base de l'original. Le droit de reproduction au sens large comprend également le droit d'adaptation et de traduction, le droit de distribution et le droit de location et de prêt. Par conséquent, tant qu'il n'a pas cédé ses droits par contrat, l'auteur décide de la forme dans laquelle il souhaite communiquer son oeuvre au public, ainsi que de sa diffusion.

Les notions de 'communication au public' et de 'reproduction' doivent être comprises conformément à la jurisprudence de la Cour de justice de l'Union européenne (par exemple, l'arrêt du 31 mai 2016, *Reha Training*, C-117/15); (*EdM*, p. 64-65).



Dans son arrêt précité, la Cour a précisé que la notion de 'public' implique un 'nombre de personnes assez important'.

Cela suppose un certain seuil *de minimis*, de sorte qu'un nombre trop petit ou insignifiant de personnes ne correspond pas à la notion de 'public'.

Il s'agit en outre de "rendre perceptible une oeuvre de toute manière appropriée à des 'personnes en général', par opposition à des personnes déterminées appartenant à un groupe privé".



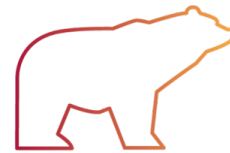
L'on peut se demander si l'exigence en termes de modes d'exploitation (communication au public, exécution ou représentation publique, ou reproduction) constitue une limitation du champ d'application du nouveau régime fiscal.

Il s'agit en effet de notions relativement larges et l'on pourrait facilement affirmer que l'auteur ou l'artiste-interprète ou exécutant a cédé ses droits à des fins d'exploitation ou qu'il y a au moins eu une reproduction de l'oeuvre.

Il y a donc de fortes chances pour que ce critère donne lieu à des décisions exagérément subtiles : le développeur d'un logiciel a-t-il cédé ses droits en vue de l'exploitation s'il développe une application pour l'usage interne d'une entreprise ?

Ou la simple utilisation de cette application est-elle déjà une opération de reproduction ?

Nombre de ces questions seront très probablement soumises à l'Administration fiscale.

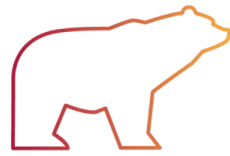


## L'objectif de la réforme est-il atteint ?

Dans son avis, le Conseil d'Etat pose clairement la question de savoir "si ces modifications, qui se fondent encore sur une définition large des revenus concernés, suffisent pour revenir à ces objectifs initiaux.

Ainsi, le fait de percevoir des revenus de manière irrégulière et aléatoire est beaucoup moins pertinent pour des personnes qui disposent déjà d'un revenu fixe en tant que salarié, alors que ces personnes peuvent en principe, elles aussi, continuer à bénéficier du régime fiscal concerné" (*Doc. parl.*, Chambre, 2022-2023, n° 55-3015/001, p. 293).

Le gouvernement indique également que "les modifications envisagées n'entraînent aucune modification quant à l'accès au régime selon la profession exercée" (*EdM*, p. 60).



## Objectif atteint ?

Pourtant, des signaux contradictoires dans l'exposé des motifs et dans le projet de loi, montrent une tout autre image de cet objectif : pourquoi l'exposé des motifs parle-t-il d'oeuvre 'artistique' (dans le cadre d'un retour aux 'objectifs initiaux' du législateur en 2008) si l'objectif est de ne refuser l'accès à aucune catégorie professionnelle (*EdM*, p. 62) ?

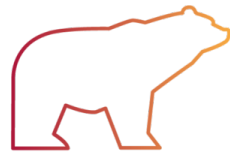
Pourquoi le renvoi au droit d'auteur est-il limité au Titre 5, CDE, alors que le législateur sait pertinemment que cela crée de la confusion (voyez *supra*) ?

Pourquoi exclure clairement le secteur IT (en évitant tout renvoi au Titre 6 - 'programmes d'ordinateur' - et au Titre 7 - 'bases de données') et n'en rien dire dans l'exposé des motifs ?



La Cour a par ailleurs déjà précisé qu'une interface utilisateur graphique bénéficie d'une protection sous le droit d'auteur, si elle répond au critère d'originalité (CJUE, 22 décembre 2010, *BSA*, C-393/09, n° 45-46).

Le langage de programmation et le "format de fichiers de données" qui sont utilisés dans le cadre d'un programme d'ordinateur, peuvent être protégés par le droit d'auteur pour autant qu'ils soient originaux (CJUE, 2 mai 2012, *SAS*, C-406/10, n° 45).



## Marketing

Les dossiers soumis au Service des décisions anticipées concernent souvent du personnel et des *freelances* qui créent des oeuvres dans le monde de la publicité, du marketing et de la communication, ainsi que des activités multimédias. Ces oeuvres restent bien entendu soumises au droit d'auteur.

L'article XI.167, § 3, CDE reconnaît implicitement que les matériaux publicitaires sont éligibles à la protection du droit d'auteur. L'exigence d'originalité ne doit pas être évaluée de manière plus stricte pour les oeuvres dans le secteur publicitaire que pour les oeuvres dans d'autres domaines.

Ni la valeur artistique ni la valeur esthétique d'une oeuvre ne sont pertinentes pour évaluer si une oeuvre est protégée par le droit d'auteur.

Dans le chef de l'acquéreur des oeuvres également, il conviendra en principe de répondre à l'exigence de 'communication au public' et de 'reproduction'.





Une question pratique qui se posera encore pour d'autres catégories professionnelles est l'effet de la réserve sur la non-utilisation 'en cas d'évènement indépendant de la volonté des parties contractantes' dans l'hypothèse où les projets de marketing et autres ne sont pas tous utilisés (ou pas immédiatement) par l'acquéreur, que ce soit l'employeur ou le client (voyez *supra*). En effet, l'acquéreur peut prendre des décisions unilatérales pour ne pas utiliser (ou pas immédiatement) certaines oeuvres dans une campagne de marketing déterminée.

Comme nous l'avons dit, une non-exploitation partielle qui s'inscrit dans les usages honnêtes de la profession, ne semble pas poser problème.

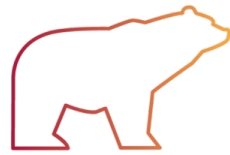


## Architectes

La protection du droit d'auteur des architectes ne concerne pas seulement les bâtiments et les maquettes, mais aussi les ébauches, plans et dessins techniques.

Comme pour toutes les autres oeuvres, les oeuvres architecturales doivent être originales pour pouvoir bénéficier de la protection du droit d'auteur.

L'originalité peut découler d'une toute nouvelle création, mais aussi de la recomposition originale d'oeuvres préexistantes ou du travail sur des éléments naturels.



On sait que les bureaux d'architectes s'appuient régulièrement sur le régime fiscal relatif aux droits d'auteur dans le cadre de leur politique de rémunération à l'égard de leurs collaborateurs architectes.

Il est incontestable que la cession de leurs projets bénéficie de la protection des droits d'auteur. Les nouvelles exigences en matière d'exploitation n'y changent rien.

Le bureau acquiert effectivement les dessins et les projets en vue de leur exploitation.

Même s'il s'agit d'un contexte où le bureau ne publiera pas les projets dans le grand public, il y a de toute façon une reproduction des oeuvres par le bureau au profit de son client-maître d'ouvrage.

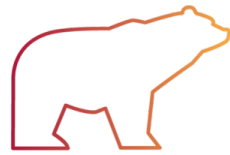


Les 'abus' dans la cession de plans de construction sous le couvert des droits d'auteur ne sont bien entendu pas visés.

Le projet de loi clarifie nettement les choses grâce au critère de la nécessaire exploitation (ce que le maître d'ouvrage ne fera en principe pas dans ce scénario).

Mais c'est déjà le cas sous le régime actuel. La seule différence, c'est qu'il est pour l'heure plus difficile pour le fisc de démontrer que l'intention des parties n'était pas de céder les droits d'auteur mais uniquement l'oeuvre (comme objet).

Dorénavant, il reviendra à l'architecte de démontrer qu'il y avait une intention d'exploitation ou d'utilisation de ses droits dans le chef de l'acquéreur.



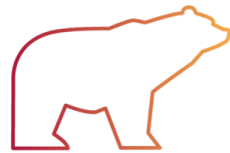
## Designers

Les articles d'usage courant ne sont pas exclus de la protection du droit d'auteur.

Mais il faut reconnaître que le seuil est souvent plus élevé que pour les oeuvres purement artistiques dans la mesure où la forme de l'objet est déterminée aussi par son caractère fonctionnel et technique, ce qui n'est pas protégé par le droit d'auteur.

En réalité, on ne voit pas non plus d'effet de la nouvelle définition fiscale des droits d'auteur pour cette catégorie professionnelle.

En principe, les *designers* indépendants n'auront aucune difficulté face à l'exigence 'd'exploitation' (tant dans l'intention que dans la manière), étant donné qu'ils sont généralement rémunérés en fonction des ventes de l'objet produit selon leur conception. Dès lors, un *designer* ne conclura pas de contrat s'il n'est pas certain que l'objet sera effectivement produit.



## Journalistes et photographes freelance

Les journalistes et photographes *freelance* sont, à première vue, l'un des cas les plus logiquement couverts par le régime fiscal avantageux.

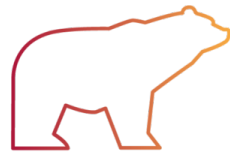
Il existe toutefois quelques préoccupations au sein du secteur à propos de l'application du régime au cas où les articles livrés ou les photos livrées ne seraient pas tous effectivement publiés (ou au cas où un article n'est pas intégralement publié).



Selon l'interprétation exposée ci-dessus du projet de loi, cela ne devrait pas être un motif de préoccupation étant donné qu'une non-publication partielle (ou une publication non immédiate) s'inscrit parfaitement dans les 'usages honnêtes' de la profession d'un éditeur : au montage final, des choix doivent être faits en fonction de l'espace disponible, de l'importance de l'article par rapport à l'actualité, etc.

En outre, il n'est pas inhabituel que certaines photos soient conservées en vue d'un usage ultérieur, de sorte que la non-publication au moment de l'acquisition ne signifie pas qu'il n'y aura jamais d'exploitation ou d'utilisation.

Un éditeur ne paiera d'ailleurs pas de rémunération si cette intention n'est pas présente *ab initio*.

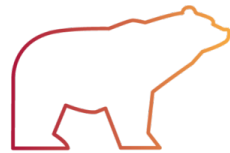


Selon nous, ce n'est qu'en cas de non-publication totale définitive (et confirmée - car la loi ne prévoit pas de délai dans lequel l'exploitation doit se faire) que les parties doivent (peuvent) démontrer qu'il n'y a pas eu d'utilisation effective en raison 'd'évènements indépendants de la volonté des parties contractantes', alors que cette intention était présente au départ.

'Evènements indépendants de la volonté des parties' ne doit pas non plus être compris comme étant un cas de force majeure (ce terme a été supprimé intentionnellement des textes précédents de l'avant-projet) mais plutôt comme des éléments contraires à l'intention.

Ainsi, un éditeur peut par exemple décider de ne pas publier un article ou une photo pour des motifs de qualité, en raison d'une actualité prioritaire ou pour des raisons déontologiques.





Il y avait donc bien l'intention de publier l'article ou la photo, mais le fait que la photo ou l'article ne réponde finalement pas aux exigences de publication est indépendant de la volonté des parties (actualité prioritaire, raisons déontologiques, etc.). Ce sont là des évènements 'indépendants de la volonté des parties'.



# CONCLUSION

---

AFSCHRIFT TAX & LEGAL

Brussels – Geneva – Fribourg – Madrid – Luxembourg – Tel Aviv – Antwerp – Hong Kong

[www.afschrift.com](http://www.afschrift.com)