



Actualités fiscales

Séminaire fiscal

25.05.23 – Hôtel Senator Grenade



Typhanie Afschrift

Afschrift Tax & Legal

Professeure ordinaire ULB

Avocate des Barreaux de Bruxelles, Anvers, Genève, Fribourg,
Luxembourg et Foreign Lawyer à Hong Kong

Présidente de l'Executive Master en Gestion Fiscale (Solvay)

Marraine de la Tax & Legal Academy



AFSCHRIFT TAX & LEGAL

© Typhanie Afschrift – Tax & Legal Afschrift 2023





Le régime fiscal des droits d'auteur avant et après la loi de 2022



I. Introduction

- Nécessité d'exposer l'ancien et le nouveau régime
- L'ancien régime donne lieu à de nombreux contentieux
- Il est probable que le fisc maintiendra son offensive lors des contrôles ... au moins 3 ans (donc jusqu'à fin 2025)
- Connaître l'ancien régime aide à comprendre le nouveau



II. L'ancien régime

En vigueur jusqu'au 31 décembre 2022 (exercice d'imposition 2023).

1. Origine : la loi du 16 juillet 2008

Volonté manifeste de réduire la taxation sur ces droits (question : pour les « *vrais* » artistes seulement ou pour tous les titulaires des droits ?)

Aide à la planification fiscale en favorisant la transformation légale de revenus professionnels en revenus mobiliers.



2. Le texte légal

Article 17, § 1^{er}, 5° CIR92 :

Sont qualifiés de revenus mobiliers

« Les 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 ».



En outre, ces revenus demeurent des revenus mobiliers à concurrence de 37.500 euros (indexés), et ce par dérogation à l'article 37, al. 1^{er} CIR 92.

Selon l'article 37, al. 1^{er}, « *Les revenus de biens ... mobiliers sont considérés comme des revenus professionnels lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus* ».



Art. 37, al. 2 CIR 92 :

« Par dérogation ... les revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5^o conservent leur qualité de revenus mobiliers (sauf dans l'éventualité et dans la mesure où ils excèdent 37.500 euros ».

Volonté claire d'accorder un avantage fiscal (aucune logique économique au plafond de 37.500 euros).



Donc, concrètement, les revenus de droit d'auteur,

- Moyennant certaines conditions
- Sont des revenus mobiliers jusqu'à 37.500 euros (inclus)
- Sont des revenus professionnels au-delà de ce montant



De plus,

- Déduction forfaitaire de 50 % pour frais professionnels jusqu'à concurrence de 16.680 € (ex. 2022)
- ... et de 25 % entre 16.680 et 33.360 €



Et encore ... (art. 269, 4°)

- Précompte mobilier réduit (de 30 %) à 15 % « *pour la première tranche correspondant au montant visé à l'article 37, alinéa 2 (37.500) des revenus qui résultent de la cession ou de la concession de droits d'auteur ...* ». Le précompte mobilier est libératoire (art. 313, 4° CIR 92)
- Au-delà de ce montant, le précompte mobilier reste dû (art. 37, al. 1^{er} : ces revenus sont des revenus mobiliers, même s'ils sont requalifiés en revenus professionnels sans préjudice des précomptes), mais au taux normal de 30 %. Il n'est pas libératoire.



3. Les conditions d'application

Le texte légal ne se réfère qu'à la notion légale (civile) de « *droits d'auteur* » et de « *droits voisins* », et, explicitement au Code de droit économique.

Seule importe la cause juridique du droit ...

... et non la profession de son bénéficiaire !



Code de Droit Economique – Livre XI

Ce Livre concerne les droits intellectuels. Pour les droits d'auteur et droits voisins : articles XI, 164 et suivants.

C'est un droit de l'auteur « *d'une œuvre littéraire ou artistique* ».

Il en a seul le droit :

- De la reproduire ou d'en autoriser la reproduction ...,
- Idem pour adaptation ou traduction
- Idem pour la location ou le prêt
- Idem pour la communication au public

Durée : 70 ans après le décès de l'auteur (art. XI, 166).



Il n'est pas requis ni prévu d'enregistrement (copyright).

Le texte ne dit pas ce qu'est une « *œuvre littéraire ou artistique* ».

Les directives européennes non plus ...



Programmes informatiques

Mais l'article XI. 294 CDE dit explicitement :

« Un programme d'ordinateur est protégé s'il est original, en ce sens qu'il est une création intellectuelle propre à son auteur. Aucun autre critère ne s'applique pour déterminer s'il peut bénéficier d'une protection par les droit d'auteur ».

Dans le même sens, jurisprudence (civile) européenne : Arrêt Infopaq / Darkske Dagblades C-5/08).



Première condition pour qu'il y ait une « *œuvre artistique ou littéraire* » : l'originalité.

Ce doit être :

- Une création
- Intellectuelle
- Propre à son auteur.

La création peut résulter de 3 opérations : choisir, disposer, combiner des éléments de base même non protégés.



Cela n'implique pas un critère de qualité ni une exigence artistique :

- Ce peut être un mode d'emploi d'un lave-vaisselle (s'il est original, c'est-à-dire non plagié)
- Ou même la traduction du mode d'emploi d'un produit chinois (la traduction exige de choisir et combiner des mots).



Il suffit que l'auteur exprime des « *choix libres et créatifs* » (arrêt CJUE Standard Eva-Maria / Erglas – C145/10).

L'œuvre reflète « *la personnalité de l'auteur* », résultant de sa créativité (peu importe que la création soit médiocre et la personnalité banale – ce n'est jamais une question de qualité).



Argument souvent invoqué par le fisc : l'œuvre n'est pas originale si elle est soumise à des contraintes (par exemple : les œuvres scientifiques ou techniques (il faut tenir compte de la réalité)).



Faux :

- Les contraintes techniques n'empêchent pas l'originalité dans l'expression, l'explication, la pédagogie

$e=mc^2$ mais il y a plusieurs manières de l'exposer, de le faire comprendre.



Il suffit que l'auteur ait exprimé quelque chose de personnel:

*« l'originalité doit découler de la forme, de la disposition des
mais non du contenu du support »* (Trib. B.W. 29 avril 2022).

L'exercice de contraintes physiques, techniques ou juridiques est donc sans importance (cf. pour les traductions : ce sont des œuvres littéraires malgré la contrainte de devoir respecter l'œuvre traduite).



Pour les logiciels,

- Ils sont reconnus explicitement par la loi comme donnant lieu à des droits d'auteur
- Leur originalité ressort de « *l'effort intellectuel propre à l'auteur ... et donc les choix qui ont été faits dans l'enchaînement fonctionnel des menus, des formulaires à compléter et des rapports, de la structure du logiciel ...* » (Gand 10 janvier 2011).



Conclusion sur la gestion de l'originalité

L'argument déduit par le fisc de l'existence de contraintes pour contester l'originalité est **toujours dépourvu de fondement.**



Deuxième condition : la « mise en forme »

Cette condition n'est pas exprimée par la loi (ni la loi fiscale ni le CDE), mais de la nature du droit d'auteur.

L'œuvre doit revêtir « *une forme perceptible pour les sens* ».

(donc pas seulement une idée non exprimée).

Le droit d'auteur protège la forme et non le fond. Donc ... il faut une « *forme* ».



Discussion : faut-il que l'œuvre soit communiquée au public?

Pour certains (dont le fisc), cela résulte de la nature du droit (qui est le droit exclusif de « *reproduire* » l'œuvre – art. XI, 164 CDE).

Important pour les œuvres uniques ou qui ne peuvent contractuellement ou légalement être reproduites (ex. œuvre d'un avocat, soumis au secret professionnel).



Réponse : le droit d'auteur est celui d'autoriser ou non la reproduction.

Le fait de renoncer ou non à reproduire soi-même l'œuvre est une prérogative du titulaire de ce droit (cf art. XI, 165, al. 2 CDE : l'auteur peut renoncer à son droit de reproduire, sauf à son droit moral).



Troisième condition : ces revenus doivent résulter d'une cession ou concession de droits d'auteur

Cette condition est expressément prévue par le texte légal.

Il faut donc une convention ayant cet objet (porter sur des droits d'auteur et non seulement sur un travail).



Dans la jurisprudence du SDA, cette distinction est parfois très artificielle (SDA n° 2017 – 706 du 21 décembre 2017, considérant 51) : c'est le travail qui crée l'œuvre ...



4. Est-il abusif d'invoquer le régime fiscal des droits d'auteur?

Arrêt récent de la Cour d'appel de Liège (8 mars 2023), ce serait un abus fiscal que d'invoquer ce régime si on n'est pas un « *vrai artiste* » parce qu'il a été voulu pour ceux-ci.

Il est vrai que l'objectif invoqué dans les travaux préparatoires de la loi de 2018 était de favoriser les « *artistes* ».



Mais l'abus fiscal (art. 344, §1^{er} CIR 92) exige que l'on agisse en contrariété avec l'objectif d'une disposition.

L'article 17, §1^{er}, 5° avait pour but de favoriser les artistes, mais

- Il ne dit pas clairement ce qu'est un « *artiste* »
- Il ne dit pas que la volonté du législateur est de limiter le texte à une seule catégorie de bénéficiaires de droits de l'auteur.

Donc : condition d'application de l'art. 344, §1^{er} non réunies.



III. Le nouveau régime

Régime instauré par la loi du 26 décembre 2022.

Cette loi modifie les articles 17 et 37 du CIR92.

Objectif :

- revenir à ce que voulait la loi du 16 juillet 2008 (???)
- c'est-à-dire compenser les surcoûts résultant du caractère « *irrégulier et aléatoire* » des droits d'auteur (???)



Remarques :

- La plupart des activités indépendantes donneront lieu à des revenus « *irréguliers et aléatoires* ».
- Certains droit d'auteur sont très réguliers et pas vraiment aléatoires (ex. : grands écrivains ou chanteurs dont les œuvres se vendent pendant une longue période).



1. Réduction du champ d'application du régime (art. 100 à 108 de la loi du 26 décembre 2022)

Plusieurs conditions cumulatives sont désormais requises, en plus du fait qu'il s'agit de « *droits d'auteur et droits voisins* » visés au livre XI, titre 5 du CDE ou de dispositions analogues étrangères.



Il faudra en outre :

1. « *Des œuvres littéraires ou artistiques originales visées à l'article XI, 165 du CDE ou à des prestations d'artistes – exécutants visés à l'article XI, 205* » CDE.
- Ajout du mot « *originales* » : sans intérêt, il fallait déjà ce critère d'originalité.



- Ou des « *artistes – exécutants, au sens de l'article XI, 205.*

Enfin, on parle « *d'artiste* », mais ce n'est pas en soi restrictif (le OU montre que cela s'ajoute aux œuvres visées par l'article I, 165 CDE).



2. La cession ou la concession doit avoir lieu « *en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective ... de ces droits par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers* ».

En exigeant une exploitation ou une utilisation effective, on paraît vouloir exiger que l'œuvre soit « *exploitée* » ...

Mais elle peut être simplement « *utilisée* », donc par exemple intégrée.



Intégration :

- Dans un produit plus vaste (jeu vidéo, logiciel, ...)
- Même sans la présenter au public comme une œuvre.

Cela paraît suffire.



3. Exigence supplémentaire

- Il faut que le titulaire détienne une attestation de travail des arts (délivrée par la Commission du travail des arts, loi du 16 décembre 2022 ou dans disposition équivalente d'un Etat de l'EEE).



- OU que le titulaire des droits cède ou octroie la licence à un tiers « *aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique ou de reproduction* »
- OU : les revenus recueillis par un organisme de gestion (art. I, 168, 1^{er}, 4^o à 6^o CDE)



Comment se placer dans une de ces situations

a) Attestation de travail des arts

Ne peut être obtenue si :

- activité dans un des arts énumérés (y compris littéraires)
- activité professionnelle, générant des revenus assurant au moins une partie de sa subsistance).

A priori, pas facile à obtenir, même pour une activité exercée comme hobby.



Mais les arts comprennent la littérature.

A invoquer par celui qui a perçu des droits d'auteur.

Notion de littérature sans doute plus étroite que celle de « *droits d'auteur* ».

Piste à apprécier cas par cas.



Sinon, il faut que le but soit :

- La communication au public
- L'exécution ou la représentation publique
- Ou la reproduction



Ce sera la cas pour :

- Les écrivains qui écrivent un livre destiné à être publié (même si ce n'est pas de la littérature)
- Les traducteurs
- Les journalistes (s'ils écrivent des articles destinés à être publiés)
- Les conférenciers
- Ceux qui écrivent des documents pratiques (textes types, manuel d'utilisation, ...)



Le « *public* » concerné, ce n'est pas le « *grand public* » ou « *toute personne intéressée* ».

Il suffit qu'il y ait « *un public* » possible, par exemple :

- Les personnes invitées à un événement
- Les personnes ayant payé une redevance pour assister à l'événement.



On permet aussi que le but soit « *la reproduction* ». Celle-ci ne doit pas être accessible au public.

On peut imaginer une reproduction pour les personnes autorisées par l'acquéreur ou licenciée ... même si ceux-ci sont seulement ses propres employés et qu'il y a peu d'exemplaires ...



4. Limitation des avantages

Le total des droits payés ne peut excéder :

- ni 37.500 €
- ni 30 % des rémunérations totales perçues et que la moyenne des droits d'auteur perçus au cours de 4 périodes imposables précédentes n'excède pas 37.500 €.

Si l'octroi d'une licence s'accompagne d'une prestation

Et sauf si les droits d'auteur sont payés

- Ultérieurement, et
- Indépendamment de la rémunération.



- Conditions lourdes et complexes

Mais cela n'empêche pas tout usage du régime dans le domaine informatique.



Conclusion quant au nouveau régime

- Volonté du législateur de restreindre fortement la portée du régime
- Mais le texte permet aux artistes et aussi à beaucoup d'autres personnes d'en encore en bénéficier.

L'objectif de limiter le régime aux artistes est loin d'être atteint.



En revanche, il sera complexe (sans être totalement imposable) d'utiliser encore le régime dans le domaine informatique, du moins sur une grande échelle



Le plus gros risque : l'insécurité juridique

- Textes légaux mal écrits, confus
- Administration qui n'écoute souvent pas, et
- Qui essaie d'appliquer les nouvelles règles aux anciens exercices
- « *chasse aux droits d'auteur* ».

Les entreprises craignent cette insécurité.



D'où un risque dans ce secteur très touché par ces mesures :

- Délocalisation totale des entreprises, ou
- De l'activité créative

En filialisant ces activités dans un pays à faible taxation (c'est licite si la délocalisation est réelle).



CONCLUSIONS FINALES