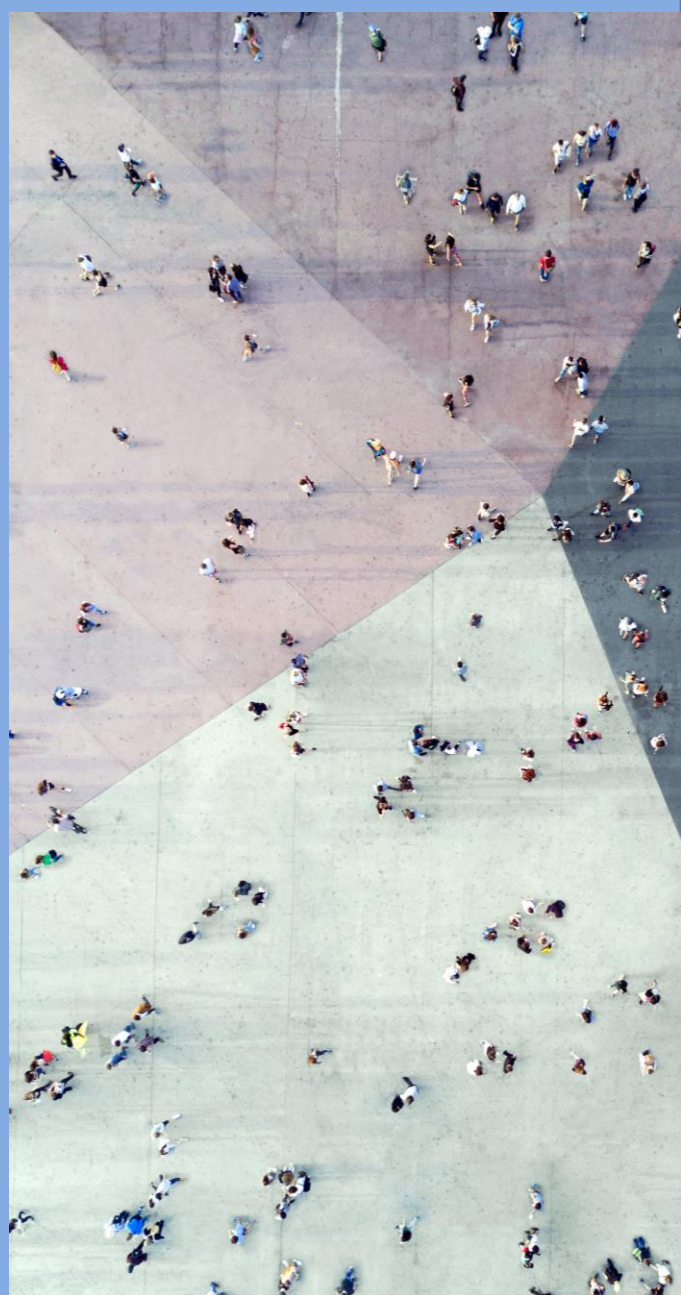


Bird & Bird

Réforme du régime fiscal des droits d'auteur et droits voisins

Lettre d'information

6 février 2023



Réforme du régime fiscal des droits d'auteur et droits voisins

Entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2023, la loi-programme du 26 décembre 2022 a apporté des modifications remarquables au régime fiscal des droits d'auteur. Le secteur de l'informatique, en particulier, semble être la cible principale. Les autres secteurs ne sont pas affectés, à l'exception peut-être d'une éventuelle limitation du montant qui peut être versé au titre de droits d'auteur.



Principes généraux

Le régime fiscal

Comme c'était le cas auparavant, le nouveau régime fiscal prévoit un taux favorable de 15% pour les revenus de droits d'auteur. En revanche, si ces droits d'auteur sont affectés à l'exercice d'une activité professionnelle, alors les revenus y afférents, dans la mesure où leur montant excède les seuils de requalification décrits ci-dessous, perdront le bénéfice de ce régime fiscal favorable et seront imposés comme des revenus professionnels au taux progressif.

L'imposition des revenus de droits d'auteur se fera surtout de façon anticipée, par le prélèvement d'un précompte mobilier imputable (de 15 % jusqu'au seuil susmentionné, et de 30 % au-delà) par le débiteur des droits d'auteur ou le premier intermédiaire belge (p.ex. dans le cas de droits d'auteur étrangers).

Par ailleurs, le taux d'imposition effectif est réduit par l'application de frais forfaitaires qui peuvent être déduits du montant brut des revenus concernés. Ces frais forfaitaires s'élèvent à 50 % de la première tranche de 10.000 € (montant indexé à 18.720€ pour l'exercice d'imposition 2024) et à 25 % de la seconde tranche de

10.000€, soit jusqu'à 20.000€ (montant indexé à 37.450€ pour l'exercice d'imposition 2024).

Quels sont les droits éligibles ?

Le régime s'applique aux droits repris au titre 5 du livre XI du Code de droit économique (« CDE »), soit notamment :

- les droits d'auteur relatifs à une œuvre littéraire ou artistique originale (art. XI.165 CDE) ;
- les droits voisins liés aux prestations des artistes-interprètes ou exécutants (art. XI.205 CDE) ;
- les licences légales ou obligatoires, notamment la rémunération équitable obtenue par les titulaires pour les situations où la loi leur interdit de s'opposer à la reproduction de leurs œuvres et/ou prestations (par exemple la copie à usage privé, la reprographie, le prêt public, la rémunération équitable des droits voisins).

Cette référence explicite au titre 5 et aux deux articles du CDE donnent lieu à une controverse quant à l'exclusion ou non du secteur informatique (pour plus de détails, voir ci-dessous).

Qui est éligible ?

Désormais, le régime est limité au titulaire "originaire" du droit, à ses héritiers ou à ses légataires. En outre, le titulaire "originaire" des droits doit disposer d'une attestation du travail des arts. A défaut, il doit remplir des conditions particulières supplémentaires (voir ci-dessous).

Quels sont les revenus éligibles ?

Tant les revenus provenant de la cession des droits ("produit de la vente") que ceux provenant de l'octroi d'une licence sur ces droits ("redevances") bénéficient de ce régime favorable. Il ne faut d'ailleurs pas confondre le produit de la vente avec le prix de vente de l'œuvre (d'art) elle-même : ce dernier reste imposable en tant que revenu professionnel ou revenu divers. Afin de ne pas déguiser ces ventes en cessions de droits d'auteur, il existe également une obligation d'exploitation de la part du cessionnaire (voir la condition particulière ci-dessous).

Ce revenu éligible peut être obtenu soit directement, soit par l'intervention d'un organisme de gestion collective reconnu ou d'une société de gestion (comme la SABAM, Playright, Auvibel, SOFAM, etc.). Si le revenu est obtenu directement, des conditions particulières supplémentaires doivent encore être remplies.



Conditions particulières

Exploitation ou utilisation effective

En règle, les parties doivent avoir « l'intention » d'exploiter ou d'utiliser effectivement les œuvres ou prestations conformément aux usages honnêtes de la profession, sauf en cas d'événements indépendants de leur volonté. Ainsi, la non-exploitation ou la non-utilisation n'entraîne pas automatiquement l'exclusion : il faut cependant être en mesure de prouver, lors d'un contrôle fiscal, l'intention de l'exploitation ou de l'usage professionnel de ces droits, d'une part, et le fait que l'absence d'exploitation ou d'utilisation effective s'inscrit dans les usages honnêtes de la profession (par exemple, l'absence de publication de photographies en raison d'une décision du rédacteur en chef), d'autre part.

Attestation du travail des arts ou exploitation publique

A priori, le titulaire originaire des droits devrait disposer d'une attestation du travail des arts. Cette attestation est accordée - dans le cadre d'un régime de chômage - aux « travailleurs des arts » qui sont professionnellement actifs dans le secteur

artistique, tel que les arts visuels ou audiovisuels, la musique, la littérature, le théâtre, la chorégraphie ou le dessin animé.

Si le titulaire des droits ne dispose pas d'une telle attestation, ou dans le cas où ils sont détenus par



des héritiers ou des légataires, les cessionnaires des revenus devront, à défaut de disposer d'une attestation, préciser davantage la manière dont est envisagée l'exploitation ou l'utilisation effective des droits, à savoir (i) par communication au public, par exécution ou représentation publique, (ii) ou par reproduction.

Comme ce sont les seuls modes d'exploitation existants et que la loi prévoit déjà une exigence d'exploitation ou d'utilisation effective, on peut s'interroger sur la valeur ajoutée de cette exigence supplémentaire.

Sur ce point, il ressort clairement des travaux parlementaires que les autorités fiscales sont d'avis que la reproduction ne serait pas une alternative à la communication au public, mais une partie de celle-ci. En d'autres termes, il devrait y avoir une communication au « grand public » à tout moment. Cela exclurait de facto les communications destinées à des groupes plus restreints (tels que les employés d'une entreprise). Cette réserve est particulièrement importante dans le cadre de la discussion sur les logiciels (voir ci-dessous, sur le secteur de l'informatique).



Réduction des seuils de requalification

Les revenus, dans la mesure où leur montant dépasse certains seuils, perdront le bénéfice du régime favorable et seront imposés comme des revenus professionnels dans le cas où les droits d'auteur concernés sont « affectés » à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire des revenus. Le nouveau régime prévoit trois seuils, qui - pour être clair - ne sont d'application que si l'auteur ou l'artiste-interprète ou exécutant utilise les droits d'auteur ou droits voisins pour l'exercice de son activité professionnelle. Dans la pratique toutefois, les autorités fiscales semblent souvent oublier que l'obtention des droits d'auteur dans le cadre de l'activité professionnelle ne signifie pas pour autant que ces mêmes droits d'auteur sont également utilisés pour l'activité professionnelle. La jurisprudence le leur rappelle de temps en temps...

Limitation absolue

Le montant du seuil absolu de 37.500 € (montant indexé à 70.220 € pour l'exercice d'imposition 2024) reste inchangé. Jusqu'à ce montant, la présomption légale de revenus mobiliers s'applique en principe.

Limitation relative

Toutefois, cette limite absolue peut être encore réduite si la cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins s'accompagne "d'une prestation fournie". Dans ce cas de figure, le montant éligible sera limité à 30 % de la

rémunération totale perçue, y compris la rémunération « pour les services fournis ». Toutefois, un régime transitoire d'une durée de deux ans s'applique ici, de sorte qu'il est possible d'appliquer un pourcentage plus élevé pendant cette période transitoire : pour l'exercice d'imposition 2024 (année des revenus de 2023), il sera de 50% du total et pour l'exercice d'imposition 2025 (année des revenus de 2024), de 40% du total. Ce n'est qu'à partir de l'exercice d'imposition 2026 (année des revenus de 2025), que le taux définitif de 30% du total sera d'application. En d'autres termes, dans la mesure où les pourcentages susmentionnés sont dépassés, la requalification en revenu professionnel peut intervenir si les droits sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle.

A contrario, la nouvelle limitation ne s'applique donc pas si la cession ou l'octroi de la licence n'est pas accompagnée d'un service fourni ; elle ne s'applique pas non plus si les droits d'auteur sont acquis ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale qui comprenait la rémunération du service fourni. Sont notamment concernées les rémunérations perçues par l'intermédiaire d'une société de gestion ou d'un organisme de gestion collective. Celles-ci ne seront donc jamais soumises au seuil relatif.

Limitation moyenne

Enfin, si l'on a perçu, au cours des quatre périodes imposables précédentes, des revenus de droits d'auteur et de droits voisins dont le montant moyen dépasse le seuil absolu de 37.500 € (à indexer), alors les revenus de l'année en question ne sont plus légalement présumés être des "revenus mobiliers" (même pour la partie qui ne dépasse pas la limite). Tout reclassement en revenu professionnel joue alors pour le tout, sans limitation, dès le premier euro. Ainsi, si les droits en question sont « affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus », l'intégralité du revenu sera imposée comme un revenu professionnel.



Régime transitoire pour les « perdants »

Pour les personnes percevant des rémunérations qui remplissaient les conditions d'application de l'ancien régime d'imposition des droits d'auteur, mais qui ne remplissent pas (plus) les conditions d'application du régime réformé, il existe un régime transitoire d'un an (c'est-à-dire jusqu'à fin 2023).

Dans le cadre de ce dispositif, les revenus de droits d'auteur et de droits voisins de l'exercice d'imposition 2024 (année des revenus de 2023) pourront toujours bénéficier du régime fiscal favorable, mais sous une triple restriction :

- i les mêmes seuils de requalification du nouveau régime sont applicables ;
- ii le montant du seuil absolu est réduit de moitié (à 18.750 € - ou 35.110 € pour l'exercice d'imposition 2024) ;
- iii les tranches de la déduction forfaitaire pour frais sont également réduites de moitié (soit respectivement 50 % sur la première tranche de 5.000 € (à indexer – ou 9.360 € pour l'exercice d'imposition 2024) et 25 % sur la deuxième tranche de 5.000 €).

A partir de l'exercice d'imposition 2025, il n'y aura plus de régime transitoire et les revenus concernés seront alors imposables selon les règles ordinaires.



Focus sur le secteur de l'informatique

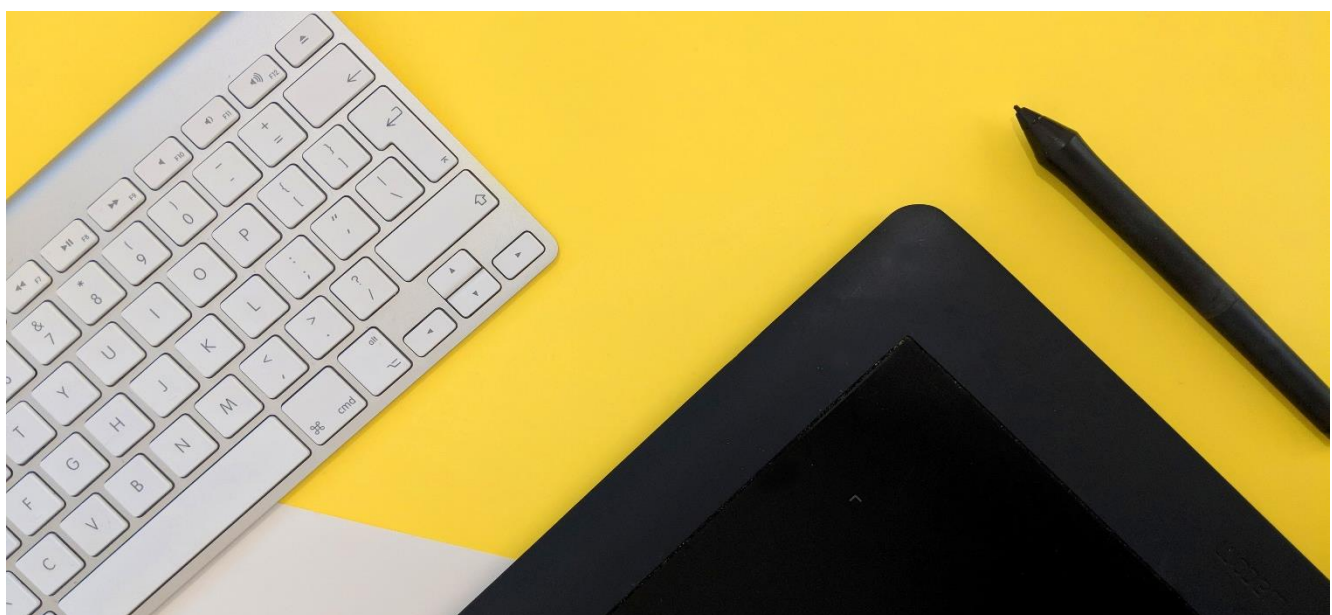
Ce n'est un secret pour personne qu'en raison de la prolifération du régime favorable principalement dans le secteur informatique, l'administration fiscale a rédigé le texte de loi en vue d'exclure les développeurs de logiciels. En raison du désaccord politique sur ce point au sein du gouvernement, il n'a été question à aucun moment d'exclure explicitement les développeurs de logiciels. Néanmoins, chaque camp a défendu son point de vue favorable ou défavorable à ce secteur – via des insinuations dans les travaux parlementaires ou des prises de position dans la presse ou sur les réseaux sociaux –, l'un avec une interprétation restrictive du texte de loi, l'autre avec une interprétation de droit commun.

L'interprétation restrictive s'appuie avant tout sur la référence exclusive au titre 5, soit la « loi sur le

droit d'auteur » (et donc sans référence expresse au titre 6, qui constitue la « loi sur les logiciels »), et à « l'œuvre littéraire ou artistique visée à l'article XI.165 » (et donc sans référence expresse à l'article XI.294 CDE, qui assimile le programme d'ordinateur à une œuvre littéraire). Or, selon cette interprétation, si la loi fiscale fait référence à un article spécifique d'une autre législation, elle ne se réfère qu'à cette disposition et non aux dispositions et interprétations plus larges propres à cette autre législation. Le concept repris dans cet article spécifique devient alors, en quelque sorte, un concept fiscal propre qui diffère du droit commun. Par conséquent, à défaut d'être repris expressément dans les dispositions spécifiques auxquelles renvoie le nouveau régime, les logiciels ne peuvent pas faire partie du concept fiscal.

De son côté, l'interprétation du droit commun repose sur le fait qu'il n'y a de notion fiscale que si cette notion est définie par la loi fiscale elle-même. Si la loi fait référence à un concept dans une autre loi, ce concept doit être compris dans son sens de droit commun (dans ce cas, dans son sens aux fins du droit d'auteur). Cela va d'ailleurs dans le sens des travaux parlementaires, qui se réfèrent systématiquement à l'interprétation de la Cour de justice de l'Union Européenne. Étant donné que le titre 5 (la « loi sur le droit d'auteur ») s'applique également (et continue de s'appliquer) aux logiciels dans la mesure où le titre 6 (la « loi sur les logiciels ») ne s'en écarte pas, les logiciels font donc bien partie des œuvres littéraires ou artistiques éligibles.

Sur cette question, le ministre des Finances a d'abord fait savoir qu'une interprétation restrictive était de mise. Mais sous la pression politique, il s'est partiellement rétracté, faisant référence au droit commun et au droit européen tel qu'interprété par la Cour de Justice, mais sans dire explicitement que les développeurs de logiciels



pouvaient toujours bénéficier du régime favorable. Ce fait, conjugué au refus d'une proposition d'amendement au cours du processus législatif visant à exclure explicitement les logiciels du régime favorable, a conduit l'un des partis du gouvernement à annoncer sur les réseaux sociaux que les développeurs de logiciels seraient toujours éligibles. Par le biais de la presse, la commission de ruling a depuis fait savoir qu'elle n'émettrait pas de décisions confirmant cela en raison de l'interprétation restrictive qu'elle a adoptée. On peut s'attendre à ce que l'administration fiscale publie une circulaire dans le même sens.

Par ailleurs, l'administration fiscale soutient que l'exploitation nécessite une communication au grand public. En effet, les autorités fiscales ne considèrent pas la reproduction comme un mode d'exploitation alternatif (bien que le texte de loi soit pourtant clair sur ce point). Cela exclurait potentiellement les logiciels également (par exemple, lors du développement de logiciels utilisés en interne).

Ainsi, les entreprises de logiciels qui souhaitent maintenir le régime favorable devront s'attendre à une bataille juridique devant les tribunaux.



Régime de sécurité sociale

Sous l'ancien régime, le SPF Sécurité Sociale considérait l'ensemble de l'enveloppe financière des travailleurs comme un salaire soumis aux cotisations sociales, indépendamment de la qualification fiscale (c'est-à-dire même si une partie du salaire était qualifiée de revenu mobilier).

Un arrêté royal (qui sera bientôt publié) alignera le traitement en matière de sécurité sociale sur le traitement fiscal. Ainsi, en principe, à partir du 1er janvier 2023, les revenus bénéficiant du régime fiscal favorable ne devront plus être considérées comme des salaires, pour autant que les conditions suivantes soient remplies :

- i le montant maximal des revenus de droits d'auteur est limité à 30 % de la somme (i) du salaire sur lequel les cotisations de sécurité sociale sont dues (salaire de base, pécule de vacances, 13^{ème} mois et tout salaire variable (bonus, primes, commissions, etc.)) et (ii) des revenus de droits d'auteur. Au-delà de ce seuil, la totalité du montant est considérée comme un salaire ;
- ii la rémunération et la compensation pour la cession ou la licence de droits d'auteur ou de droits voisins sont déterminées au prix du marché (l'employeur doit en conserver la preuve) ;
- iii la rémunération doit être incluse dans la déclaration trimestrielle à l'ONSS.

Contact



Brent Springael

Associé

+32 2 282 6042

brent.springael@twobirds.com

twobirds.com

Abu Dhabi • Amsterdam • Beijing • Bratislava • Brussels • Budapest • Casablanca • Copenhagen • Dubai
• Dublin • Dusseldorf • Frankfurt • The Hague • Hamburg • Helsinki • Hong Kong • London
• Luxembourg • Lyon • Madrid • Milan • Munich • Paris • Prague • Rome • San Francisco • Shanghai
• Singapore • Stockholm • Sydney • Warsaw

The information given in this document concerning technical legal or professional subject matter is for guidance only and does not constitute legal or professional advice. Always consult a suitably qualified lawyer on any specific legal problem or matter. Bird & Bird assumes no responsibility for such information contained in this document and disclaims all liability in respect of such information.

This document is confidential. Bird & Bird is, unless otherwise stated, the owner of copyright of this document and its contents. No part of this document may be published, distributed, extracted, re-utilised, or reproduced in any material form.

Bird & Bird is an international legal practice comprising Bird & Bird LLP and its affiliated and associated businesses.

Bird & Bird LLP is a limited liability partnership, registered in England and Wales with registered number OC340318 and is authorised and regulated by the Solicitors Regulation Authority (SRA) with SRA ID497264. Its registered office and principal place of business is at 12 New Fetter Lane, London EC4A 1JP. A list of members of Bird & Bird LLP and of any non-members who are designated as partners, and of their respective professional qualifications, is open to inspection at that address.