



Réforme fiscale de décembre 2022 relative à la taxation des droits d'auteur et des droits voisins perçus à partir de 2023

Quelques explications sur les changements

(version du 7 août 2023)

En décembre 2022 le législateur a voté une réforme de la loi de 2008 sur la taxation des droits d'auteur et des droits voisins.

L'intention affichée du ministre des Finances paraissait de vouloir mettre un terme à des abus d'interprétation de cette loi.

En réalité, cette réforme affecte plus les premiers bénéficiaires de la loi de 2008 que ceux qui en abusaient, nous verrons toutefois que la réforme n'atteint pas tous les objectifs que le législateur s'est donné.

L'autre certitude est que cette réforme réintroduit une insécurité juridique à laquelle la loi de 2008 avait mis un terme... au détriment des premiers bénéficiaires de cette loi, les artistes.

Remarques importantes :

1. La circulaire administrative donnant le point de vue de l'administration fiscale sur les nombreuses interprétations possibles de ce texte n'est pas encore publiée au moment de la publication de ce texte.

2. Un recours contre la loi fiscale de décembre 2022 a été déposé devant la cour constitutionnelle en juin 2023.

Malgré ce recours, la loi continue à être d'application et à sortir ses effets.

I. Ce que la loi de 2022 n'a pas modifié :

I.1. Restent visés par la loi : les droits d'auteur et les droits voisins versés à des auteurs et des autrices dont le domicile fiscal est en Belgique dans le cadre de contrats de cession ou de licences de droits d'auteur et de droits voisins soumis au droit belge.

- Le taux de taxation **est maintenu à 15 %** des revenus nets de droits d'auteur jusqu'à 37.500 € nets non indexés (soit en 2023 : 70.220 euros).
- L'application de la déduction de frais forfaitaires est maintenue :
 - o Déduction de frais forfaitaires à hauteur de 50% jusqu'à 18.720 € en 2023
 - o Déduction de frais forfaitaires à hauteur 25% entre 18.720,1 et 37.450 € en 2023
 - o Aucune déduction de frais forfaitaires au-delà ¹.
- Lorsque les droits sont versés de l'étranger, les auteurs et autrices doivent toujours prendre les mesures pour éviter la double taxation de leurs revenus de droits.

II.2. Qualification fiscale des droits d'auteur qui dépassent le montant de 37.500 euros non indexé (soit 70.220 euros en 2023) :

Deux interprétations sont possibles au sujet de l'application de l'article 37 CIR 92 ancien ², de l'article 37 CIR de 2008 ³ et du nouvel article 37 CIR 92 issus de la réforme de 2022 ⁴.

¹ Selon le SPF Finances ; pour certains, au contraire, le forfait « *de droit commun* » de 15% s'applique alors (cf SCARNA, « *Nouveau régime fiscal relatif aux droits d'auteur : la fin des controverses ?* », C&FP, n°8/08, p. 301 et suiv. TRAVERSA et DECKERS, « *La réforme de la fiscalité des droits d'auteur* », JT, 2009, p. 333, n° 17)

² Article 37, CIR 92 version antérieure à la réforme fiscale de 2008 : « Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus ».

³ Article 37 CIR 92 version de la réforme fiscale de 2008 : « Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus. Par dérogation, les revenus visés à l'article 17, § 1er, 5°, conservent leur qualité de revenus mobiliers sauf dans l'éventualité et dans la mesure où ils excèdent 54.890 EUR (montant de base 37.500 EUR) ».

⁴ Article 37, CIR 92 adapté par la loi de décembre 2022) : « Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus (...) des biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, **lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus. Par dérogation**, les revenus visés à l'article 17, § 1^{er}, 5°, conservent leur qualité de revenus mobiliers **sauf** dans l'éventualité et dans la mesure où :

– le rapport entre les rémunérations totales pour les cessions ou octrois de licences des droits d'auteur et des droits voisins et les rémunérations totales, qui comprennent les rémunérations pour les prestations fournies, **dépasse 30 p.c.**;

– ils excèdent 37.500 EUR;

et pour autant que la moyenne des revenus des droits d'auteur et des droits voisins, déterminés avant l'application des limitations prévues aux tirets qui précèdent, qui ont été perçus au cours des **quatre périodes imposables précédentes**, le cas échéant à l'exclusion de la période au cours de laquelle l'activité a débuté, ne dépasse pas le plafond maximal de 37.500 EUR.

L'alinéa 2, premier tiret,

– s'applique uniquement lorsque la cession ou l'octroi d'une licence des droits d'auteur et des droits voisins s'accompagne de **l'exécution d'une prestation** ;

– ne s'applique pas lorsque la rémunération pour la cession ou l'octroi d'une licence des droits d'auteur et des droits voisins est perçue ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale qui contient aussi une rémunération pour la prestation effectuée, sans préjudice de l'application du deuxième tiret de l'alinéa 2 et de la condition relative à la comparaison des revenus de la période avec la moyenne des revenus perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes conformément à l'alinéa 2 »

L'interprétation concerne le paragraphe 2 de l'article 37 CIR 92 :

Sans préjudice de l'application des précomptes, les revenus des biens immobiliers et des capitaux et biens mobiliers, sont considérés comme des revenus professionnels, **lorsque ces avoirs sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.**

Interprétation de l'article 37 CIR 92 par l'administration fiscale

Selon l'administration fiscale, lorsque des revenus mobiliers sont recueillis « *dans le cadre* » d'une activité professionnelle, ils deviennent donc professionnels et doivent être déclarés (et taxés) comme tels.

Outre le taux plus élevé de taxation, cette qualification entraîne des conséquences en matière de sécurité sociale (statut d'indépendant ou indépendant à titre complémentaire pour certains créateurs et créatrices) si l'auteur ne bénéficie pas d'une couverture sociale au moins équivalente à celle d'un indépendant ⁵ et de fiscalité indirecte (assujettissement à la TVA).

Interprétation de l'article 37 CIR 92 par les cours et tribunaux

Cependant, **selon la jurisprudence de la Cour de Cassation et des cours d'appel, que nous soutenons**, lorsque les droits de l'auteur (ou les droits voisins de l'artiste interprète) ne sont pas affectés à l'exercice de l'activité professionnelle de l'auteur ou de l'artiste lui-même, ces revenus ne peuvent pas être qualifiés de *revenus professionnels*.

Ils restent dans ce cas des **revenus mobiliers**.

En effet, lorsqu'un auteur ou une autrice cède ses droits d'auteur ou accorde une licence d'exploitation, par définition il ou elle n'exploite pas ses droits d'auteur : ce sont des tiers qui exploitent les œuvres en les diffusant dans des librairies, en les exploitant au cinéma, en télévision ou sur des plateformes... Il est très rare que l'auteur ou l'autrice assure personnellement cette exploitation.

En outre, le plus souvent une **exclusivité** de l'exploitation est confiée au cessionnaire ou au bénéficiaire de la licence de droits. Les contrats qu'il signe lui font dans ce cas interdiction d'exploiter ces droits.

Cela a pour conséquence, dans une interprétation maximaliste, que tant **les anciennes versions de l'article 37 du CIR** que sa **nouvelle version de 2022** (expliquée plus loin) **ne trouvent pas à s'appliquer**, de sorte que les nouvelles règles prévues par cette dernière

⁵ Arrêté royal n° 38 organisant le statut social des travailleurs indépendants [Art. 5](#): *Les journalistes, les correspondants de presse et les personnes qui jouissent de droits d'auteur ne sont pas assujettis au présent arrêté, s'ils bénéficient déjà, à quelque titre que ce soit, d'un statut social au moins équivalent à celui organisé par le présent arrêté.*

version (la ventilation entre revenus de droits d'auteur et revenus de prestations, ainsi que le calcul des revenus perçus les quatre dernières années pour déterminer la nature professionnelle des revenus perçus la cinquième année, que nous décrivons plus loin) **ne seraient pas applicables aux artistes qui ont cédé leurs droits ou accordé une licence à des tiers pour leur exploitation.**

Pour conforter ce point de vue, ajoutons que, lors des discussions de la récente loi fiscale (à propos d'un autre aspect de la fiscalité des droits d'auteur), le ministre des Finances a implicitement soutenu cette interprétation donnée par les cours et tribunaux !

Il est en tout cas clair que, selon cette interprétation, **les revenus dépassant 37.500 € (soit 70.220 euros en 2023) restent des revenus mobiliers.**

Selon nous, ils devraient donc rester soumis au taux de 15%⁶, mais il faudra probablement attendre que la jurisprudence le confirme (les dispositions légales en matière de taux d'imposition ayant également été modifiées par la réforme de 2022).

Conclusions

Il revient à chacun et chacune de déterminer le risque fiscal qu'il.elle prend lors de la déclaration des revenus de droits d'auteur. Nous ne faisons que pointer les différentes interprétations de la loi en soutenant toutefois la seconde interprétation tenue par la Cour de Cassation.

Certains contrôleurs accepteront la seconde interprétation, d'autres préféreront que la question soit soumise aux tribunaux.

II. Description du régime fiscal contenu dans la loi de décembre 2022

Quels sont les conditions pour bénéficier de la taxation adaptée des droits d'auteur pour les revenus perçus à partir du premier janvier 2023 ?

II.1 - Les droits visés :

Les droits pouvant bénéficier du régime de taxation adapté sont les droits :

- qui résultent de la cession ou de l'octroi d'une licence par le titulaire original, ses héritiers ou légataires, de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires organisées par le Code de droit économique ;
- qui se rapportent à des œuvres littéraires ou artistiques originales ou à des prestations d'artistes-interprètes ou exécutants.

En outre, les droits d'auteur et les droits voisins des artistes interprètes doivent être cédés ou donnés en licence en vue de leur exploitation ou de leur utilisation effective, sauf en cas

⁶ Cf article 171 2bis CIR 92

d'évènement indépendant de la volonté des parties contractantes, conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers.

Commentaires

Les rédacteurs du texte ont sans doute eu l'intention de limiter le champ d'application de l'article 17 5° / version 2008, en prévoyant que les cessions/licences doivent être consenties « en vue de l'exploitation ou de l'utilisation effective (...) de ces droits », mais, sans rentrer dans les détails, cet objectif est inutile.

En effet, dès lors que la cession /licence de droits est consentie moyennant le paiement d'un revenu, l'exploitation et/ou l'utilisation effective (des droits, objets du contrat), a lieu.

Conseils

Néanmoins, il est vivement conseillé de conserver tous les documents établissant l'objectif d'exploiter vos œuvres en cas de contrôle fiscal : dossier de développement (demande de subsides, démarches de financement, échanges de mails, contrats de cession, redditions de compte, bordereaux, promotion de l'œuvre, articles de presse, liens RS, ...) pour couper court à toute discussion.

II. 3 - Les droits versés par les sociétés de gestion collective

Notez que les rémunérations versées par les sociétés de gestion collective bénéficient du régime de taxation adapté sans devoir répondre à cette condition, puisque par définition ces rémunérations sont perçues par ces dernières pour l'exploitation d'œuvres et de prestations.

II. 4 - Les bénéficiaires de la réforme

- Les futurs titulaires de *l'attestation de travailleur des arts* délivrée par la future commission du travail des arts (lorsque celle-ci délivrera de telles attestations, en principe en 2024).

Commentaires

Les personnes bénéficiaires (à ce jour) du visa « artistes » et de la carte artistes au moment de l'entrée en vigueur de la nouvelle commission du travail des arts pourront en bénéficier automatiquement.

- À défaut d'attestation, le titulaire des droits doit les transférer ou les octroyer en licence à un tiers *aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction.*

Commentaires

L'exigence de cession ou de licence à un tiers et d'une exploitation est une tautologie : l'objet même du contrat de cession/licence est de céder/donner en licence des droits, en l'occurrence le droit de communication publique ou de reproduction en vue de l'exploitation d'une oeuvre. Sont en tout cas visés, les contrats de cession de droits d'auteur conclus entre des auteurs, rices et des éditeurs, producteurs, théâtres ...

Par ailleurs, qu'entend-on par « tiers » ?

Il s'agit de tout cessionnaire de droits ou titulaire d'une autorisation d'exploiter l'oeuvre : éditeur, producteur, théâtre, organes de presse, RTBF, etc . Contrairement à ce que semble soutenir le ministre des Finances dans les travaux préparatoires de la réforme de décembre 2022, ce tiers peut aussi être la société d'un auteur ou d'un artiste interprète (comme l'admettent la jurisprudence du SDA et des tribunaux).

II. 5 - Les grandes nouveautés de la loi de 2022 :

La loi de décembre 2022 a introduit à l'article 37 du CIR deux conditions supplémentaires pour bénéficier du régime de taxation (voir cependant la remarque au § I.2 sur l'application de cet article).

Première nouveauté

Calcul de quatre périodes imposables pour déterminer la qualification fiscale des droits perçus lors de la cinquième période

Les revenus de droits d'auteur et de droits voisins conservent leur qualité fiscale de revenus de droits d'auteur et de droits voisins pour autant que la moyenne des revenus qui ont été perçus au cours des quatre périodes imposables précédentes, le cas échéant à l'exclusion de la période au cours de laquelle l'activité a débuté, ne dépasse pas le plafond maximal de 37.500 € indexé (pour le calcul exact il faudra reprendre le montant indexé de chacune de ces années).

Exemple

- 2020 : 40.000 non indexé
- 2021 : 30.000 non indexé
- 2022 : 50.000 non indexé
- 2023 : 40.000 non indexé
- Total : $160.000 / 4 = 40.000$ non indexé €

Conséquence pour l'année 2024 : le montant de 2.500 € qui dépasse 37.500 € non indexé sera qualifié de revenus professionnels par l'administration fiscale (ou reste un revenu mobilier si l'on suit l'interprétation des tribunaux, par conséquent taxé à 15 %).

Nous nous retrouverons à nouveau devant la divergence d'interprétation de l'article 37 CIR 92 abordée au point I.2 ci-dessus entre l'administration fiscale et les cours et tribunaux.

Deuxième nouveauté

Ventilation entre revenus des prestations et revenus des droits d'auteur

La nouvelle loi fiscale indique que seuls 30% des rémunérations totales conservent leur qualification de revenus mobiliers lorsque la cession ou la licence des DA s'accompagne de l'exécution d'une prestation.

En d'autres termes, lorsque la cession ou l'octroi d'une licence de droits « s'accompagne de l'exécution d'une prestation », ou – dit autrement - que la rémunération totale prévue dans une cession ou une licence de droits « comprend la rémunération pour la prestation fournie », ou encore selon les propos du Ministre si une prestation sous-jacente est attachée à la convention de cession ou au contrat de licence, les revenus mobiliers de la cession ou de la licence de droits taxés à 15% ne peuvent dépasser 30 % de la rémunération totale convenue dans le contrat (hors rémunérations perçues ultérieurement ; cf infra).

Toutefois, cette règle **ne s'applique pas** lorsque la rémunération pour la cession ou l'octroi d'une licence des droits d'auteur et des droits voisins **est perçue ultérieurement**, indépendamment de la rémunération initiale comprenant la prestation.

L'exposé des motifs de la loi se réfère expressément à ces pratiques de ventilation - déjà en vigueur dans de nombreux secteurs – entre prestations et cessions de droits dans les contrats de travail et contrats de commande, la première supposant un lien de subordination et la seconde des directives précises de la part du donneur d'ordre (tel par exemple un cahier des charges relatif à l'oeuvre à créer ou à la prestation à exécuter qui comportera le plus souvent une obligation de conformité à la chose livrée à la commande). Ceci pose la question de la nature des prestations qui sont visées par la nouvelle disposition légale.

Nous insistons à nouveau : la limite relative ne s'applique pas à la rémunération pour la cession ou l'octroi d'une licence des droits d'auteur et des droits voisins obtenue ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale qui contient aussi une rémunération pour le « service rendu » (cf Exposé des motifs, Doc Parl Chambre n°55 3015/001 p. 67).

Malheureusement, on peut s'attendre à ce que la loi de décembre 2022 fasse l'objet d'interprétations divergentes entre l'administration et les spécialistes.

Cas concrets

1er cas (Donné par le ministre des Finances) :

La loi stipule que le montant maximum des 30 p.c. ne s'applique que si une prestation sous-jacente est attachée à la convention de cession ou au contrat de licence. Supposons qu'un auteur écrive un livre et ne cherche que plus tard un éditeur pour le publier. Dans ce cas, il n'y a pas de prestation liée au contrat de licence ou de cession. Il n'existe en effet pas de contrat de travail entre l'auteur et l'éditeur ni de convention entre eux stipulant que l'auteur doit écrire le livre en question à la demande de l'éditeur :

Conséquence : la ventilation n'est pas applicable

2eme cas :

L'auteur signe un contrat de commande avec un producteur pour l'écriture d'un scénario. Le contrat prévoit l'obligation de rendre les textes dans un calendrier, de suivre des consignes, de respecter un cahier des charges. La rémunération est versée au moment de la réalisation des prestations.

Conséquences : application de la ventilation à 100% de ces rémunérations.

En cours d'analyse : en France l'avance sur droit n'est pas considérée comme un montant faisant partie de la rémunération pour la prestation. Nous attendons une circulaire fiscale qui devrait être publiée avant l'été 2023 pour savoir si l'administration fiscale suivra la même interprétation.

2eme cas "bis" :

Même situation MAIS le contrat contenant des prestations prévoit le versement d'une des rémunérations suivantes ultérieurement à la prestation :

- Rémunération proportionnelle liée aux recettes d'exploitation, par essence aléatoire : pas de ventilation
- Rémunération proportionnelle liée au financement du film, par essence aléatoire et versée après la prestation: pas de ventilation

Conséquences : selon nous, la ventilation entre droits et prestations n'est pas applicable à ces rémunérations en raison de leurs aléas.

3eme cas :

L'auteur signe un contrat de commande comprenant la cession de certains droits avec un producteur pour l'écriture d'étapes de scénario et en outre ils concluent un contrat pour la cession

- soit d'autres droits d'auteur que ceux cédés par le premier contrat (adaptations par exemple, comme l'article XI 184 du CDE) sans contenir de prestation mais comprenant des rémunérations proportionnelles ;

- soit de droits portant sur une œuvre préexistante à la signature du contrat (par ex.: dossier pour un documentaire, version de scénario écrite antérieurement à la signature d'un contrat, roman ou texte à adapter, œuvre audiovisuelle préexistante).

Conséquences : la ventilation n'est pas applicable à ces deux formes de rémunérations

4eme cas visé par le ministre des Finances :

La qualification de droits d'auteur des revenus ne change pas dans la mesure où le contrat de licence ou de cession prévoit que l'auteur s'engage à fournir des prestations supplémentaires pour l'exploitation des droits par le cessionnaire, comme une participation à des activités promotionnelles. On peut songer par exemple au fait d'être présent toute une journée à une foire du livre ou pendant certaines heures pour une séance de dédicaces

Conséquences : la ventilation n'est pas applicable aux rémunérations perçues en application de ce contrat.

Comment éviter d'être soumis à cette règle de ventilation ?

Nous pensons que la conclusion de différents contrats dont les objets sont bien précisés permettra de refléter la réalité de la relation contractuelle

- Contrat de cession portant sur une œuvre créée préalablement à la signature de ce contrat.

- Contrat d'option sans prestation prévoyant, cependant une autorisation limitée d'exploitation de certains droits (droit de reproduction et de communication du scénario dans le cadre de l'obtention de subsides).

- Contrat de cession comportant des prestations, soumis vraisemblablement à la ventilation mais prévoyant une rémunération versée ultérieurement, de préférence dont le montant dépend de conditions qui ne relèvent pas de la volonté des parties (pourcentages sur un budget ou un financement, rémunération proportionnelle liée à l'exploitation).

- Contrat pour la cession des droits d'adaptation audiovisuelle ou autres droits d'adaptation. A tout le moins, dans le contrat de cession comportant des prestations, il faut bien différencier les rémunérations versées à l'occasion des prestations, les rémunérations pour les œuvres déjà créées au moment de la signature du contrat et les rémunérations versées ultérieurement, les avances sur droits (rémunérations proportionnelles, pourcentage sur les financements, ...).

La qualification des avances en droit d'auteur versée par le cessionnaire ou le bénéficiaire de l'autorisation fait encore débat. Selon nous, s'agissant d'une rémunération anticipant les revenus de l'exploitation, elle ne peut être soumise à la règle de la ventilation.

Période transitoire relative à cette ventilation

- Pour les revenus perçus en 2023 la ventilation entre les droits et les prestations est 50 % / 50%.
- Pour les revenus perçus en 2024 la ventilation entre les droits et les prestations est de 40 % / 60%.
- A partir de 2025 les revenus perçus seront ventilés 30% / 70%.

III. Règles de cumul d'allocations de chômage avec des revenus de droits d'auteur ou de droits voisins

Il convient de ne pas confondre les nouvelles règles fiscales avec les nouvelles règles en matière de cumul de droits d'auteur et d'allocations de chômage qui sont d'application à partir du 1^{er} octobre 2022

- Ces dernières prévoient que, pour les artistes détenteurs d'un visa artiste et à partir de 2024 d'une attestation de travailleur des arts, le cumul de droits d'auteur et d'allocations de chômage est possible jusque **10.420,80 € net imposable** de droits d'auteur (montant 2022), soit **19.590 € brut** (plafond presque doublé).
- Autre nouveauté, à partir du 1^{er} janvier 2023, ce montant n'est plus calculé annuellement mais est **calculé sur une moyenne annuelle de trois ans** : si sur la moyenne des trois années, le montant des droits ne dépasse pas cette somme, il n'y aura pas de remboursement d'allocations.

Exemple : Une personne pourrait dès lors en années 1 et 2 percevoir 0 € de droit d'auteur et 57.000 € en année 3: la moyenne triennale restant de 19.000 € aucun remboursement n'est dû.

Le lissage ne concerne que les revenus qui ont été perçus à partir de 2023.

La mécanique de l'article 189, §2 s'appuie donc sur le concept d'année civile. Par cycle de 3 années, l'artiste a la possibilité de demander un calcul global tenant compte des revenus perçus au cours des 3 années du cycle (chaque année civile ne peut être comprise que dans un seul cycle). Cette demande doit parvenir dans les 24 mois qui suivent l'expiration de la période de 3 années consécutives.