

# Fiscalité des droits d'auteur en Belgique : quels sont les changements pour 2023 ?

*Du fait d'une fiscalité moins élevée applicable aux droits d'auteurs, leur intégration dans la politique salariale s'est largement développée ces dernières années, au-delà des artistes et métiers de scène (tel que le secteur IT par exemple). Une loi, votée aux forçons fin décembre 2022, change fondamentalement le cadre fiscal.*

## EN PRATIQUE

- Pour les **interprètes** (acteurs, artistes de scène) : ils sont les premiers visés par le régime, dont ils pourront bénéficier dans les limites posées par la loi (attention en cas de récurrence d'importants droits d'auteur).
- Pour les **producteurs et compositeurs** : ils sont également visés par le régime fiscal, à condition d'être titulaire initial du droit visé, et dans les limites posées par la loi (attention en cas de récurrence d'importants droits d'auteur).
- Pour le **secteur IT** : les déclarations politiques autour du nouveau régime ont suscité un grand émoi car la volonté exprimée du Ministre des finances était d'exclure le secteur IT du nouveau régime, alors qu'il utilisait largement ce régime dans sa version précédente. Les arguments juridiques existent pour faire entrer les programmes de logiciels dans le champ matériel du nouveau régime (prétendre le contraire pourrait être discriminatoire). Une analyse au cas par cas sera néanmoins requise (en examinant notamment les questions suivantes : s'agit-il d'un logiciel interne d'entreprise, est-il reproduit, quelle est l'incidence d'un code source fermé, quelle partie du programme est éligible à la protection du droit d'auteur ?).
- Pour le **marketing** : Les matériaux publicitaires sont éligibles aux droits d'auteur. Ce régime pourrait *a priori* être revendiqué, le client restant libre de décider finalement de ne pas utiliser le matériel conçu, sans que cela remette en cause le régime malgré les conditions d'utilisation effective et de communication au public contenues dans la nouvelle loi.
- Pour les **designers/créateurs freelance** : cette catégorie de professionnels pourrait *a priori* bénéficier du nouveau régime pour la partie protégée par le droit d'auteur (à l'exclusion des aspects fonctionnels et techniques de l'objet, non protégés par les droits d'auteur).
- Pour les **écrivains, journalistes et photographes** : même en l'absence de publication effective des écrits ou photos du fait d'événements indépendants de la volonté des parties, ces professionnels sont payés par un éditeur qui a l'intention initiale de publier ce qu'il achète, le nouveau régime devrait pouvoir être applicable. Le ministre des Finances a par ailleurs confirmé que les titulaires d'un 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 œuvres produites peut être en principe présumée.
- Pour les **architectes** : le nouveau régime stipule une double condition (i) d'intention d'exploitation ou utilisation effective des droits cédés dans le chef de l'acquéreur, et (ii) de finalité d'exploitation publique ou de reproduction. Cette double condition pourrait poser problème dans certaines situations.
- Pour le **secteur du conseil** (juridique, etc.) : déjà sujet à débat (et jurisprudence défavorable au contribuable) sous l'ancien régime, l'application du nouveau régime est sujette à une série de conditions complémentaires, notamment un caractère public ou une reproduction. Notamment l'auteur de publications pourrait être visé par le nouveau régime, moyennant satisfaction des limites posées par la loi.

## LES PRINCIPES

Le régime résultant des changements apportés fin décembre 2022 aboutit à un régime **complexe**, avec potentiellement des aléas et surprises découlant de son application. Une série de situations peuvent prêter à discussion. Le régime antérieur avait donné lieu également à discussions, qui ont abouti à un nombre croissant de demandes de ruling déposées auprès du Service des Décisions Anticipées (SDA). Vu la complexité du nouveau régime, les discussions induites par cette complexité et celle induites par certaines déclarations quant à son champ d'application, il est très probable que le SDA verra affluer de nombreuses demandes de contribuables souhaitant obtenir la clarté quant à leur bénéfice de ce régime fiscal attractif sur papier.

Par ailleurs, la complexité du nouveau régime peut donner lieu certaines critiques, notamment quant au respect des principe d'égalité et de non-discrimination. Il n'est donc pas sûr qu'il résiste à un test de constitutionnalité.

### 1. CHAMP D'APPLICATION MATÉRIEL : QUELS SONT LES DROITS VISÉS ?

Le nouveau régime vise spécifiquement deux dispositions au sein du Livre XI, titre 5, du Code de Droit Economique (CDEc) :

- le droit d'auteur lié à une **œuvre littéraire ou artistique** (article XI.165 CDEc)
- La prestation de **l'artiste-interprète ou exécutant** (article XI.205 CDEc)

Cette restriction à ces deux seuls articles (alors que le régime antérieur visait l'intégralité du livre consacré aux droits intellectuels) est la source principale des discussions juridiques visant à savoir si certaines professions impliquant des droits d'auteur se trouvent par nature exclues ou non du régime fiscal des droits d'auteur.

### 2. CHAMP D'APPLICATION PERSONNEL : QUI PEUT BÉNÉFICIER DU RÉGIME ?

Le nouveau régime a un champ d'application personnel plus restreint par rapport au régime antérieur : seul le **titulaire originaire**, ses héritiers ou légataires des droits visés peuvent revendiquer le bénéfice du nouveau dispositif.

### 3. QUELS SONT LES REVENUS VISÉS ?

Pas de changement à ce niveau : comme pour le régime antérieur, le nouveau régime fiscal vise **la cession des droits d'auteur** ou **l'octroi d'une licence sur ces droits**. Le produit de la vente d'une œuvre n'inclut pas en soi une cession des droits ou l'octroi d'une licence. Le produit de cession d'une œuvre d'art par l'artiste ou l'autoédition par notamment un écrivain/journaliste/photographe n'ouvrirait donc potentiellement pas droit à l'application du régime fiscal des droits d'auteur.

Le nouveau régime fiscal s'applique également aux revenus recueillis par le biais d'un « organisme de gestion ».

#### 4. CONDITIONS

##### 4.1 Exploitation ou utilisation effective

Le régime fiscal requiert une finalité d'exploitation ou d'utilisation effective de ces droits, « conformément aux usages honnêtes de la profession », sauf événement indépendant de la volonté des parties. Il convient donc de pouvoir démontrer qu'initialement **l'intention** des parties d'exploiter les droits d'auteur était bien présente. Le formulé légal à ce niveau suscite diverses questions pratiques. Toujours est-il qu'il révèle le besoin d'une documentation juridique concrète et explicite dès le départ, qui sera utilement produite en cas de contrôle à ce niveau.

##### 4.2 Attestation du travail des arts, ou finalité d'exploitation publique du droit

Le titulaire des droits d'auteur doit se retrouver dans l'un des cas suivants :

- Soit disposer d'une attestation du travail des arts (instaurée par une nouvelle loi du 16 décembre 2022, en attente d'entrée en vigueur, à fixer par arrêté royal délibéré en conseil des ministres, au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2024 ; dans l'intervalle, les cartes d'artiste existantes sont valables). L'obtention d'une attestation du travail des arts requiert une activité artistique (y compris technique ou de soutien), nécessaire à la création ou à l'exécution d'une œuvre artistique, dans le cadre d'une pratique professionnelle substantielle ;
- Soit la cession ou l'octroi d'une licence sur les droits d'auteur à un tiers ait une finalité d'exploitation publique (la loi utilise le vocable suivant : « aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction »<sup>1</sup>). Diverses questions pratiques se posent d'emblée quant à cette condition et sa portée exacte, notamment : à partir de combien de personnes est-ce public ; une exploitation interne au sein d'une entreprise (ou collection privée) est-elle potentiellement publique ? Plusieurs reproductions requises ?

Il existe donc une distinction importante entre titulaires, avec des exigences spécifiques applicables à ceux qui ne disposent pas d'une attestation du travail des arts. Cette différence de traitement entre les deux typologies de titulaires interpelle et peut soulever des questions au regard des principes constitutionnels d'égalité et de non-discrimination.

---

<sup>1</sup> Les travaux préparatoires mentionnent ce qui suit : « *La communication au public, l'exécution ou la représentation publique peuvent revêtir 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. La communication au public vise également la reproduction des œuvres et des prestations réglementées par les dispositions du livre XI, titre V, du Code de droit économique et comprend la reproduction d'œuvres et de prestations sous quelque forme ou sur quelque support que ce soit.* » (Rapport, 3015/014, p.58).

## 5. LES LIMITES

### 5.1 Limite absolue : le montant plafond

Aucune modification n'est apportée sur ce point par rapport au régime qui était applicable précédemment. Les droits d'auteurs ne peuvent bénéficier du régime avantageux que jusqu'au plafond de **64.070 EUR** (montant pour les **revenus 2022** ; montant indexé pour les revenus 2023, non encore connu). Tout revenu de droits d'auteur qui dépasse ce montant, et uniquement dans la mesure de ce dépassement, sera imposé comme revenu professionnel.

### 5.2 Limites relatives : la double règle des 30% et des 4 périodes imposables

Le nouveau régime contient deux limites relatives qui complètent la limite absolue du plafond évoquée ci-dessus. Ces deux limites relatives, dont le libellé légal est complexes, sont les suivantes :

- La composante « droits d'auteur » ne peut excéder **30%** de la rémunération totale, **si** la cession des droits d'auteur (ou l'octroi d'une licence) **s'accompagne d'une prestation**. Cette limite de 30% ne s'applique pas à la rémunération pour la cession ou l'octroi d'une licence obtenue ultérieurement, indépendamment de la rémunération initiale contenant aussi une rémunération pour la prestation. A titre transitoire, le pourcentage est de 50% pour l'exercice d'imposition 2024 (revenus 2023), et de 40% pour l'exercice d'imposition 2025 (revenus 2024).
- Le régime fiscal des droits d'auteur ne sera plus applicable en cas de récurrence d'importants droits d'auteur, par la règle des 4 périodes imposables. Cette règle requiert d'identifier le **montant moyen** des droits d'auteur **avant** application des limitations (plafond et pourcentage) perçus au cours des **4 périodes imposables précédentes**. Si le montant moyen (non limité) de ces 4 périodes dépasse le plafond absolu, les droits d'auteur de l'année en cours seront intégralement imposés en tant que revenus professionnels (perte de l'intégralité du régime fiscal des droits d'auteur pour cette année). Ce n'est que dans le cas où le montant moyen perçu au cours des 4 périodes imposables précédentes ne dépasse pas le plafond absolu que le régime fiscal des droits d'auteur peut s'appliquer au cours de la période imposable concernée. Autrement dit, toute application de la limite absolue ou de la règle des 30% au cours d'une période risque de générer l'impossibilité de bénéficier du régime fiscal des droits d'auteur au cours d'une ou plusieurs des 4 périodes imposables suivantes.

Exemple : Les revenus bruts de droits d'auteur s'élèvent à 40.000 euros pour l'année civile 2023. Les revenus bruts de droits d'auteur s'élèvent respectivement à 120.000 euros, 100.000 euros, 80.000 euros et 60.000 euros pour les années civiles 2019 à 2022.

Le revenu brut moyen pour les quatre années précédant 2023 est de 90.000 euros, supérieur à la limite de [64.070] euros applicable pour l'année 2023 (montant à revoir, le montant indexé pour l'exercice d'imposition 2024 n'étant pas encore connu).

Par conséquent, les 40.000 euros perçus en 2023 sont intégralement imposables comme revenus professionnels (le précompte mobilier retenu le cas échéant étant imputé sur l'impôt dû).

Tenant compte de ces limites relatives, s'agissant des titulaires de droits d'auteur qui ont déjà perçu des droits d'auteur par le passé, toute modification du ratio de droits d'auteur sur le total de la rémunération perçue devra pouvoir être justifiée par des motifs autres que fiscaux et correspondre à la réalité.

## 6. LE RÉGIME TRANSITOIRE

Le régime antérieur reste applicable pour le seul exercice d'imposition 2024 (revenus 2023) aux contribuables qui ont bénéficié du régime antérieur pour l'exercice d'imposition 2023 (revenus 2022) et qui ne sont plus éligibles au nouveau régime. Cependant, le plafond de 37.500 EUR (avant indexation ; montant indexé pour les revenus 2023 non encore connu au moment de la rédaction de la présente lettre d'information) sera réduit de moitié. Les plafonds des forfaits pour charges sont également réduits de moitié.

## CONSIDÉRATIONS RELATIVES AU SECTEUR IT

L'article XI.165 CDEc vise les œuvres littéraires ou artistiques. Cette notion trouve son origine dans la Convention de Berne du 24 juillet 1971, qui fournit une longue description de la portée de ces termes, sans être exhaustive, comme l'a consacré la Cour de Justice de l'Union européenne (arrêt *Levola Henglo*, C-310/17). Plusieurs directives européennes ont également stipulé que les programmes d'ordinateur sont protégés par le droit d'auteur et sont assimilés à des œuvres littéraires. Si bien que le législateur a consacré la protection des programmes d'ordinateur par le droit d'auteur en les assimilant à des œuvres littéraires au sens de la Convention de Berne, par l'article XI.294 CDEc. En réponse à une question parlementaire, un précédent ministre des Finances avait bien confirmé que le champ d'application de la loi fiscale s'étendait aux programmes d'ordinateur, pour ne pas induire une différence « injustifiée » et « discriminatoire ».

A ce jour, nous n'avons pas connaissance d'une prise de position de l'administration fiscale belge. Le Service des Décisions Anticipées devra se prononcer, peut-être après qu'une circulaire administrative, attendue à brève échéance, exprime le point de vue administratif.

### **Le point de vue restrictif du ministre des Finances, exprimé en cours de route puis débattu**

Au fil des travaux parlementaires, le ministre des Finances actuel a émis divers commentaires qui concernent le secteur IT. Nous reprenons ici à titre d'information plusieurs de ses commentaires, utiles pour percevoir le débat, et parfois la faible cohérence des propos, autour de l'application du régime des droits d'auteur au secteur IT :

- Le ministre des Finances semble d'abord ouvert (en Commission des Finances) :  
« *En ce qui concerne la distinction entre un graphiste et un développeur de jeux vidéo, le vice-premier ministre fait observer qu'il convient d'examiner chaque situation au regard des critères de l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, CIR 92, tel que modifié (...), afin de vérifier si les revenus perçus par le bénéficiaire relèvent du champ d'application matériel et personnel de cette disposition.* » (Rapport, 3015/014, p.56)
- Ensuite le ministre des Finances est plus radical (toujours en Commission des Finances) :  
« *Étant donné qu'il est explicitement renvoyé à l'article XI.165 du Code économique en ce qui concerne les "œuvres 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 “œuvres littéraires ou artistiques” assimilées par la loi ne sont pas visées. Par exemple, l’assimilation visée à l’article XI.294 ne sera donc pas prise en compte.*

*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 économique ainsi qu’aux articles spécifiques XI.165 et XI.205. » (Rapport, 3015/014, p.60)*

- Il rajoute :  
*« En renvoyant dorénavant spécifiquement aux articles XI.165 et XI.205 en ce qui concerne la qualification des “œuvres” 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. » (Rapport, 3015/014, p.60-61)*
- Enfin, lors des débats parlementaires du 21 décembre 2022, il fut acté ce qui suit, par renvoi à une confirmation du Ministre des Finances qu’il n’y avait pas de référence à une interprétation restrictive à donner à la loi dans l’exposé des motifs de cette loi :  
*« le projet tel que déposé ne comprend pas la notion d’interprétation restrictive. (...) Il n’est donc pas question d’un renvoi restrictif au titre V du Code de droit économique qui limiterait les bénéficiaires. Il en résulte que l’on se réfère comme toujours en matière fiscale au droit commun et au droit européen tel qu’il est interprété par la Cour de justice. »*

## LES TEXTES LÉGAUX

Le texte légal, tel que voté et qui remplace le régime antérieur, est bien plus complexe que le régime précédent. Nous comparons ci-après l’article de loi désignant les droits d’auteurs susceptibles de bénéficier du régime fiscal de faveur, sous son ancienne version et celle résultant de la loi de fin décembre 2022 (Loi-Programme du 26 décembre 2022, publiée au Moniteur belge du 30 décembre 2022).

Nous reproduisons ensuite le texte légal relatif aux conditions du nouveau régime, ainsi que celui relatif à l’imposition.

### Définition des droits d'auteurs qualifiés de revenus mobiliers

Article 17, §1, 5°, CIR92 : {Sont des revenus mobiliers, constitutifs de droits d'auteur}

Avant	Après
<p>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.</p>	<p>les revenus:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- qui résultent de la <b>cession</b> ou de l'<b>octroi d'une licence</b> par le titulaire originaire, ses héritiers ou légataires, de droits d'auteur et de droits voisins, ainsi que des licences légales et obligatoires organisées par la loi, visés au livre XI, <b>titre 5</b>, du Code de droit économique ou par des dispositions analogues de droit étranger;</li> <li>- qui se rapportent à des <b>œuvres littéraires ou artistiques</b> originales visées à l'<b>article XI.165</b> du Code de droit économique ou à des <b>prestations d'artistes-interprètes</b> ou exécutants visées à l'<b>article XI.205</b> du même Code;</li> <li>- en vue de l'exploitation ou de l'utilisation <b>effective</b>, sauf en cas d'évènement indépendant de la volonté des parties contractantes, de ces droits, conformément aux usages honnêtes de la profession, par le cessionnaire, le détenteur de la licence ou un tiers;</li> <li>- <b>à condition que</b> le titulaire originaire des droits précité détienne une attestation du travail des arts visée à l'article 6 de la loi du 16 décembre 2022 portant création de la Commission du travail des arts et améliorant la protection sociale des travailleurs des arts, ou dans des dispositions analogues ou ayant des effets équivalents prises par un autre État membre de l'Espace économique européen; <b>ou</b></li> <li>- à défaut, que dans le cadre de la cession ou de l'octroi d'une licence conformément aux trois premiers tirets, le titulaire des droits cède ou octroie en licence ces droits à un tiers aux fins de communication au public, d'exécution ou de représentation publique, ou de reproduction;</li> </ul> <p>ainsi que les revenus susvisés qui sont recueillis par le titulaire des droits susvisé par l'intermédiaire d'un organisme de gestion visé à l'article I.16, § 1er, 4<sup>o</sup> à 6<sup>o</sup>, du Code de droit économique. »</p>

### Dans le cadre de l'exercice d'une activité professionnelle, conditions à satisfaire pour conserver un régime d'imposition des droits d'auteur en tant que revenus mobiliers

Art. 37, al. 2, CIR92 :

« 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:

- 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 euros**;

**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 euros. »

Art. 37, al. 3 nouveau, CIR92 :

« 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. »

### Imposition des droits d'auteur qualifiés de revenus mobiliers

Article 171, CIR92 : sont imposés à un taux distinct,

« 2<sup>o</sup> bis au taux de 15 p.c.:

a) les revenus visés à l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup>, qui ne sont pas visés à l'article 37, alinéas 1<sup>er</sup> à 3;

b) la première tranche correspondant au montant qui n'excède pas 30 p.c. ou 37.500 euros visé à l'article 37, alinéa 2, sans préjudice de l'application de l'article 37, alinéa 3, ou au montant visé à l'article 551, des revenus qui résultent de la cession ou l'octroi d'une licence de droits d'auteur et de droits voisins visés à l'article 17, § 1<sup>er</sup>, 5<sup>o</sup> ou qui sont recueillis par l'intermédiaire d'un organisme visé à l'article I.16, § 1<sup>er</sup>, 4<sup>o</sup> à 6<sup>o</sup>, du Code de droit économique; »

## Contacts



+32 (0)2 891 80 55



[www.advisius.law](http://www.advisius.law)



[www.linkedin.com/company/advisius/](https://www.linkedin.com/company/advisius/)