LE GOUVERNEMENT
DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG
Administration des contributions directes

Circulaire du directeur des contributions
L.I.R. n° 50bis/1 du 5 mars 2009

L.I.R. n° 50bis/1

Objet : Exonération partielle des revenus produits par certains droits de propriété intellectuelle

Sommaire :

1. Introduction
2. Biens incorporels dont les revenus peuvent donner droit à l'exonération partielle
3. Bref aperçu de la législation nationale
   3.1. Le droit d'auteur sur des logiciels informatiques
   3.2. Le brevet d'invention
   3.3. La marque de fabrique ou de commerce, le dessin et le modèle
   3.4. Le nom de domaine
4. Nature des revenus pouvant être exonérés
5. Conditions liées à l'octroi de l'exonération partielle
   5.1. La date de constitution ou la date d'acquisition du droit de propriété intellectuelle
   5.2. L'obligation d'activer les dépenses, les amortissements et les déductions en rapport avec le droit de propriété intellectuelle
   5.3. La qualité de société associée
6. Les impôts étrangers
7. Evaluation du droit de propriété intellectuelle
8. Exemples permettant d'illustrer l'application de l'article 50bis L.I.R.

45, boulevard Roosevelt
Luxembourg
Tél.: (352) 40.800-1
Fax: (352) 40.800-2022
Adresse postale
L-2982 Luxembourg
Site Internet
www.impotsdirects.public.lu

1. Introduction

La loi du 21 décembre 2007

1. portant modification
   - de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu ;
   - de la loi modifiée du 1er mars 1952 modifiant certaines dispositions relatives aux impôts directs ;
   - de la loi modifiée du 30 juin 1976 portant 1. création d'un fonds pour l'emploi ; 2. réglementation de l'octroi des indemnités de chômage complet ;
   - de la loi modifiée d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934 ;
2. portant introduction de la loi concernant le boni pour enfant ;
3. portant modification de la loi modifiée du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée ;
4. portant modification de la loi modifiée du 4 avril 1924 portant création de chambres professionnelles à base élective ;
5. portant modification de l'arrêté grand-ducal modifié du 8 octobre 1945 portant réorganisation du statut de la Chambre des Artisans (Mém. A N° 234 du 27 décembre 2007)

a, entre autres, introduit un nouvel article 50bis dans la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.). Le nouvel article 50bis L.I.R. instaure une exonération partielle à raison de 80% des revenus nets positifs dégagés par certains droits de propriété intellectuelle. Les dispositions du nouvel article 50bis L.I.R. s'appliquent à partir de l'année d'imposition 2008, c'est-à-dire aux exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 2007. L'article 50bis L.I.R. complète le catalogue des prescriptions régissant le bénéfice commercial. En vertu des articles 64 et 93, alinéa 1er L.I.R., les dispositions dudit article s'appliquent non seulement dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial, mais encore dans le cadre de la détermination du bénéfice agricole et forestier, ainsi que du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale. Par contre, les droits de propriété intellectuelle faisant partie du patrimoine privé du contribuable ne sont pas éligibles aux fins de l'application de l'article 50bis L.I.R.

L'alinéa 1er du nouvel article 50bis L.I.R. traite de l'exonération partielle des revenus courants perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un

droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle. L'alinéa 2 renferme une disposition spéciale qui concerne les contribuables qui ont réalisé eux-mêmes une invention brevetable qu'ils utilisent dans le cadre de leur propre exploitation. L'alinéa 3 prévoit l'exonération partielle des plus-values réalisées lors de la cession d'un droit d'auteur sur un logiciel informatique, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle. Les alinéas 4 et 5 déterminent les conditions auxquelles l'application des alinéas 1er à 3 est soumise. L'alinéa 6 a trait aux méthodes d'évaluation utilisées pour l'évaluation des droits de propriété intellectuelle.

L'article 1er, numéro 3 de la loi du 19 décembre 2008 portant modification de certaines dispositions en matière des impôts directs (Mém. A N° 198 du 23 décembre 2008) vient de modifier les alinéas 1er et 3 de l'article 50bis L.I.R. avec effet à partir de l'année d'imposition 2008. Ces amendements précisent, d'une part, que les noms de domaine rangent parmi les biens incorporels éligibles et, d'autre part, ils apportent des clarifications en ce qui concerne le mode de détermination du montant exonéré de la plus-value réalisée lors de la cession d'un bien incorporel éligible.

Par ailleurs, l'article 3, numéro 1 de la loi du 19 décembre 2008 complète la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (BewG) par l'insertion d'un nouveau paragraphe 60bis. Aux termes du nouveau paragraphe 60bis BewG, les droits de propriété intellectuelle visés à l'article 50bis L.I.R. ne font pas partie de la fortune d'exploitation et sont partant exonérés de l'impôt sur la fortune lorsqu'au cours de l'exercice d'exploitation précédant la date-clé de fixation de la valeur unitaire du capital d'exploitation, les conditions prévues aux alinéas 4 et 5 de l'article 50bis L.I.R. sont remplies. Cette disposition est applicable à partir de l'année d'imposition 2009, c'est-à-dire aux assiettes établies au 1er janvier 2009 et suivantes.

2. Biens incorporels dont les revenus peuvent donner droit à l'exonération partielle

Dans sa teneur actuelle, l'alinéa 1er dispose que les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un nom de domaine, d'un dessin ou d'un modèle sont exonérés à hauteur de 80% de leur montant net positif. Le commentaire de l'article précise que la définition des droits dont la rémunération peut être exonérée est largement reprise de celle figurant à l'article 98, alinéa 1er, numéro 3 L.I.R. et de celle reprise par le modèle de convention

fiscale établi par l'OCDE. Le champ d'application de l'article 50bis L.I.R. est toutefois plus restreint vu qu'il ne couvre pas les droits d'auteur, à l'exception des droits d'auteur sur des logiciels informatiques, ni les plans, les formules ou procédés secrets et les autres droits analogues, ni les revenus de la location d'équipement industriel, commercial ou scientifique.

Or, aussi bien l'article 12, paragraphe 2 du modèle de convention de l'OCDE que l'article 98, alinéa 1er, numéro 3 L.I.R., calqué sur la disposition correspondante du modèle de convention de l'OCDE, se limitent à énumérer les biens incorporels dont les rémunérations tombent dans leur champ d'application respectif, sans pour autant fournir une définition autonome desdits biens.

Néanmoins, la grande majorité des Etats disposent de législations qui renferment des définitions, quoique non uniformes, des droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50bis L.I.R. La protection d'un droit de propriété intellectuelle sur le territoire d'un Etat donné s'obtient, en général, mais non pas nécessairement, par l'inscription dudit droit dans des registres spécialement tenus à cet effet.

3. Bref aperçu de la législation nationale

3.1. Le droit d'auteur sur des logiciels informatiques

Au Luxembourg, le droit d'auteur sur des logiciels informatiques est réglé par la loi modifiée du 18 avril 2001 sur les droits d'auteur, les droits voisins et les bases de données. Tandis que l'article 1er, paragraphe 1[1] définit de manière générale les œuvres littéraires et artistiques protégées par des droits d'auteur, l'article 31[2] de ladite loi fournit des précisions supplémentaires concernant la protection des programmes d'ordinateur. Pour qu'une œuvre littéraire ou artistique, et par conséquent un programme d'ordinateur, soit protégée par le droit d'auteur, il faut qu'il s'agisse d'une œuvre originale, c'est-à-dire d'une création intellectuelle propre à son auteur et qu'elle ait pris forme. L'appréciation de l'originalité d'un logiciel passe principalement par l'analyse du code source, c'est-à-dire de l'ensemble des instructions écrites dans un langage de programmation informatique compréhensible par les humains permettant d'obtenir un programme par un ordinateur. Les adaptations et les corrections d'un

---

[1] Art. 1er.1. : Les droits d'auteur protègent les œuvres littéraires et artistiques originales, quels qu'en soient le genre et la forme ou l'expression, y compris les photographies, les bases de données et les programmes d'ordinateur.
Ils ne protègent pas les idées, les méthodes de fonctionnement, les concepts ou les informations, en tant que tels.

[2] Art. 31 : Les programmes d'ordinateur sont protégés par la présente loi en tant qu'œuvres littéraires au sens de la convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques. La protection d'un programme d'ordinateur comprend celle du matériel de conception préparatoire concernant ce programme.

programme d'ordinateur ne donnent pas naissance à un droit d'auteur nouveau. Le droit d'auteur naît du simple fait de la création de l'œuvre et ainsi du logiciel informatique. La preuve de la date de la création du programme d'ordinateur peut être apportée par tout moyen et notamment à l'aide d'un i-dépôt auprès de l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle (OBPI). A noter que l'i-dépôt permet seulement d'acter la date de dépôt de documents physiques ou informatiques. Il ne crée pas de droit autonome de propriété intellectuelle. Le certificat de dépôt d'un i-dépôt ne donne pas de renseignements sur le contenu et n'est pas une preuve que le déposant est le créateur ou que le contenu est protégé par le droit d'auteur. Seule la remise d'une copie de l'i-dépôt permet de prouver l'existence du contenu à la date de dépôt.

Les droits d'auteur se partagent en droits moraux et en droits patrimoniaux. Les droits moraux visent à protéger les intérêts de la personne du créateur, tandis que les droits patrimoniaux visent à protéger les droits relatifs à l'exploitation de l'œuvre. Un programme d'ordinateur est protégé tout au long de la vie de son créateur et 70 ans après son décès au profit de ses héritiers et de ses ayants droit. Lorsqu'un programme d'ordinateur est créé par un salarié dans l'exercice de ses fonctions ou d'après les instructions de son employeur, seul l'employeur est habilité à exercer tous les droits patrimoniaux afférents au programme d'ordinateur ainsi créé, sauf dispositions contractuelles contraires. Les droits patrimoniaux comprennent notamment le droit de reproduction, le droit d'adaptation et le droit de distribution au public.

Le Luxembourg est partie à la Convention de Berne pour la protection des œuvres littéraires et artistiques. Aux termes de ladite convention, l'auteur d'une œuvre originale est protégé dès la création de son œuvre, sans autre formalité, dans les Etats parties à la Convention de Berne. Aucun système d'enregistrement n'est prévu. L'i-dépôt ou d'autres dépôts officiels sont des moyens de preuve facultatifs. L'article 71 de la loi modifiée du 18 avril 2001 sur les droits d'auteur, les droits voisins et les bases de données règle le droit des étrangers au Luxembourg[3].

---

[3] Art. 71 : Les étrangers jouissent au Grand-Duché des droits garantis par la présente loi sans que la durée de ceux-ci puisse, en ce qui les concerne, excéder la durée fixée par la loi luxembourgeoise.
Toutefois, lorsque le pays d'origine de l'œuvre au sens de la Convention de Berne, pour la protection des œuvres littéraires et artistiques, ou le pays d'origine de la prestation, est un pays tiers non membre de l'Union européenne ou de l'Organisation Mondiale du Commerce et que l'auteur ou le titulaire du droit voisin n'est pas un ressortissant de l'Union européenne ou de l'Organisation Mondiale du Commerce, la durée de protection des droits prend fin à la date d'expiration de la protection accordée dans le pays d'origine de l'œuvre ou de la prestation.
Les effets des conventions internationales sont réservés.

3.2. Le brevet d'invention

La matière des brevets est régie par la loi modifiée du 20 juillet 1992 portant modification du régime des brevets d'invention. Aux termes de l'article 4, paragraphe 1[4] de la loi susvisée, trois critères sont à remplir pour qu'une invention soit brevetable. Il doit s'agir d'une invention qui est nouvelle, qui implique une activité inventive et qui est susceptible d'application industrielle. Un brevet d'invention confère un monopole temporaire sur une invention technique. En contrepartie de ce monopole, l'inventeur doit fournir dans sa demande de brevet une description détaillée de l'invention, qui est rendue publique. Seul le dépôt d'un brevet permet d'obtenir un droit exclusif sur une invention, et ce droit exclusif est territorial. L'inventeur doit donc obtenir un brevet dans chaque Etat dans lequel il souhaite bénéficier d'un monopole.

La protection d'une invention par brevet au Luxembourg peut être obtenue suivant trois voies administratives distinctes :

1. le brevet national luxembourgeois, délivré par le Ministère de l'Economie et du Commerce Extérieur, Direction de la Propriété Intellectuelle ;
2. le brevet européen désignant le Luxembourg, délivré par l'Office européen des brevets (OEB) selon les dispositions de la Convention sur le brevet européen du 5 octobre 1973 ;
3. une demande internationale de brevet selon le Traité de coopération en matière de brevets (PCT) du 9 juin 1970, traitée par l'Organisation mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI), qui débouche soit sur un brevet européen, soit sur un brevet luxembourgeois.

La protection conférée par ces trois formes de brevets est identique et basée sur la loi luxembourgeoise, seules les procédures de délivrance sont différentes. La plus grande différence entre la procédure luxembourgeoise et la procédure européenne réside dans l'examen des demandes.

Un brevet luxembourgeois est délivré après un examen purement formel de la demande, qui n'évalue pas la brevetabilité de l'invention. Un rapport de recherche facultatif renseigne sur l'état de la technique et permet au déposant et au public d'évaluer la nouveauté de l'invention. Un brevet luxembourgeois est donc un simple certificat de dépôt qui ne permet pas de déduire que l'invention répond aux critères de

---

[4] Art. 4.1. : Sont brevetables les inventions nouvelles, impliquant une activité inventive et susceptibles d'application industrielle, même lorsqu'elles portent sur un produit composé de matière biologique ou en contenant, ou sur un procédé permettant de produire, de traiter ou d'utiliser de la matière biologique … (extrait).

brevetabilité. Ceux-ci sont évalués uniquement par les tribunaux en cas de litige. Un brevet luxembourgeois est délivré en général 18 mois après le dépôt.

Par contre, une demande de brevet européen est examinée quant au fond et rejetée si les critères de brevetabilité ne sont pas respectés. D'autre part, les brevets européens sont soumis à une procédure d'opposition après leur délivrance, qui permet à chacun de les contester devant l'OEB. Un brevet européen délivré présente donc une forte présomption de validité. La procédure de délivrance d'un brevet européen dure en moyenne trois ans. Dans sa demande de brevet européen, le demandeur indique les Etats parties à la Convention dans lesquels il sollicite la protection de son invention. A l'heure actuelle, 35 Etats sont membres de l'Organisation européenne des brevets et notamment tous les Etats membres de l'Union européenne.

Après la délivrance du brevet, le titulaire jouit d'une protection de son invention pendant vingt ans à compter de la date de dépôt, à condition qu'il acquitte chaque année une taxe de maintien en vigueur. Les brevets luxembourgeois sans rapport de recherche expirent après 6 ans. Le registre des brevets d'invention maintenu par la Direction de la Propriété Intellectuelle permet au public de se renseigner sur l'état juridique de tous les brevets en vigueur au Luxembourg, c-à-d. les brevets luxembourgeois et les brevets européens désignant le Luxembourg.

Dans certains pays, les inventions peuvent également être protégées par modèles d'utilité appelés parfois encore « petits brevets », « certificats d'utilité » ou « Gebrauchsmuster ». Les définitions retenues dans les législations nationales qui connaissent ce titre de protection ne sont pas identiques, mais assimilent ce titre de protection au brevet. D'une manière générale, le modèle d'utilité se distingue du brevet sur les points suivants. Tout d'abord, les exigences relatives à son obtention sont moins strictes. L'office national de brevet compétent ne procède pas à un examen sur le fond avant l'enregistrement du modèle d'utilité et la durée de protection accordée est plus courte que celle du brevet. L'enregistrement et le maintien en vigueur du modèle d'utilité sont moins coûteux. En fait, le modèle d'utilité se prête pour assurer la protection d'améliorations ou d'adaptations mineures apportées à des produits existants. Vu sa similitude avec le brevet, le modèle d'utilité est à assimiler au brevet pour l'application de l'article 50bis L.I.R.

En vertu du règlement CEE n° 1768/92 du Conseil du 18 juin 1992 concernant la création d'un certificat complémentaire de protection pour les médicaments et du règlement (CE) n° 1610/96 du Parlement européen et du Conseil concernant la

création d'un certificat complémentaire de protection pour les produits phytopharmaceutiques, la durée de protection des droits conférés au titulaire de brevets sur certains produits soumis à une autorisation de mise sur le marché peut être prolongée à l'aide de la délivrance de certificats complémentaires de protection (CCP). Ils compensent la perte de durée de protection due à l'impossibilité d'exploiter le brevet avant l'obtention de l'autorisation de mise sur le marché. A l'heure actuelle, il existe des CCP pour deux catégories de produits, les médicaments et les produits phytopharmaceutiques. Le CCP, qui est un titre national délivré par les offices de brevets nationaux (au Luxembourg, la Direction de la Propriété intellectuelle), prend effet au terme des 20 ans de protection conférés par le brevet. Sa durée de validité peut varier entre 1 jour et 5 ans. Une prolongation supplémentaire de 6 mois est prévue pour les médicaments à usage pédiatrique. Comme un brevet, un CCP doit aussi être maintenu en vigueur par le paiement annuel d'une taxe. Etant donné que le CCP ne fait que prolonger la protection accordée par un brevet, le CCP est à assimiler à un brevet pour l'application de l'article 50bis L.I.R.

3.3. La marque de fabrique ou de commerce, le dessin et le modèle

La matière des marques de fabrique ou de commerce, des dessins et des modèles est régie par la Convention Benelux en matière de propriété intellectuelle (marques et dessins ou modèles) signée à la Haye, le 25 février 2005, approuvée par la loi du 16 mai 2006. Depuis les années 1970, la protection des marques et des dessins ou modèles au Luxembourg est régie par une législation Benelux.

Le titre II, chapitre 1, article 2.1.[5] de ladite convention esquisse les signes susceptibles de constituer une marque Benelux. Le droit exclusif à la marque Benelux s'acquiert par le premier dépôt. L'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle (OBPI) qui est en charge des marques et dessins ou modèles Benelux vérifie si la demande de dépôt satisfait aux conditions formelles et si la marque est susceptible de constituer une marque. Dans l'affirmative, une date de dépôt est fixée et le dépôt est publié. A partir de la publication, une opposition peut être introduite dans un délai de deux mois à compter du premier jour du mois suivant la publication. L'Office Benelux procède également à un examen de fond de la marque. Si le dépôt satisfait à toutes les conditions légales, l'Office Benelux procède à l'enregistrement de la marque et remet un certificat d'enregistrement au titulaire de la marque. Ce certificat reprend le

[5] Article 2.1. : 1. Sont considérés comme marques individuelles les dénominations, dessins, empreintes, cachets, lettres, chiffres, formes de produits ou de conditionnement et tous autres signes susceptibles d'une représentation graphique servant à distinguer les produits ou services d'une entreprise.

numéro, ainsi que la date de l'enregistrement de la marque. Pourvu qu'aucune opposition à l'encontre de l'enregistrement de la marque n'ait été introduite et qu'aucun motif absolu de refus n'ait été invoqué, la procédure d'enregistrement prend environ 4 mois. A partir de la date d'enregistrement, le déposant est titulaire exclusif de la marque. Toutefois, pour déterminer quelle marque est antérieure, c'est la date de dépôt qui est prise en considération. Moyennant paiement d'une surtaxe, l'Office Benelux procède également à un enregistrement accéléré. En l'occurrence, la marque est enregistrée de manière provisoire dès que les conditions formelles sont remplies et l'examen de fonds, ainsi qu'une éventuelle opposition se font après l'enregistrement. Le cas échéant, la marque doit être rayée.

L'enregistrement de la marque Benelux, qui a une durée de 10 ans, renouvelable pour de nouvelles périodes de 10 ans, accorde une protection dudit droit sur le territoire de la Belgique, des Pays-Bas et du Luxembourg. L'enregistrement d'une marque Benelux, ainsi que son renouvellement sont soumis au paiement d'une taxe d'enregistrement ou d'une taxe de renouvellement.

A l'instar des législations étrangères concernant la protection des marques, la Convention Benelux visée ci-dessus s'applique aussi bien aux marques de produits qu'aux marques de services. En effet, bien qu'à l'origine les marques aient servies à distinguer exclusivement les produits à l'exclusion des services, tel n'est actuellement plus le cas. Dans ce même sens, les marques de produits et les marques de services représentent des biens incorporels susceptibles de tomber dans le champ d'application des alinéas 1er et 3 de l'article 50bis L.I.R.

Toute personne physique, indépendamment de sa notoriété, peut en principe faire enregistrer une marque à son nom. Citons à titre d'exemple le sportif professionnel célèbre qui commercialise des vêtements ou des articles de sport sous sa propre marque représentée par son nom ou encore par son image. Si ledit sportif concède une licence d'exploitation pour sa marque à un fabricant d'articles de sport, les redevances touchées sont susceptibles de tomber dans le champ d'application de l'article 50bis L.I.R. Toutefois, si le sportif ne concède que le droit à l'image, c'est-à-dire autorise une ou plusieurs personnes moyennant rémunération à reproduire son image à l'occasion, mais non pas nécessairement, de la commercialisation de produits ou services divers, les rémunérations touchées ne sont pas en rapport avec l'usage ou la concession d'une marque et, partant, ne tombent pas dans le champ d'application de l'article 50bis L.I.R.

Le titre III, chapitre 1, article 3.1.[6] de ladite convention fournit la définition du dessin et du modèle. A l'instar du droit exclusif à la marque, le droit exclusif à un dessin ou modèle s'acquiert par le premier dépôt. Le dépôt Benelux des dessins ou modèles peut comprendre soit un seul dessin ou modèle (dépôt simple), soit plusieurs (dépôt multiple). Après avoir vérifié que toutes les conditions de forme sont remplies et sans procéder à un examen de fond, l'Office Benelux fixe la date du dépôt. En cas de contestation, c'est cette date qui compte pour déterminer quel dessin ou quel modèle a la préséance. L'Office Benelux procède à l'enregistrement des dessins et modèles déposés qui sont publiés dans le « Bulletin International des dessins ou modèles - International Design Gazette ». L'enregistrement d'un dessin ou d'un modèle, qui a une durée de 5 ans, renouvelable pour quatre périodes successives de 5 ans, accorde la protection dudit droit dans le Benelux. L'Office Benelux de la propriété intellectuelle est chargé à délivrer, à la requête de tout intéressé, copie des enregistrements. A l'instar du dépôt d'une marque Benelux, l'enregistrement et le renouvellement d'un dépôt d'un dessin ou d'un modèle Benelux sont soumis au paiement d'une taxe d'enregistrement ou d'une taxe de renouvellement.

A côté de la protection Benelux, il existe également une protection communautaire des marques et des dessins ou modèles, régie respectivement par les règlements CE n° 40/94 du Conseil du 20 décembre 1993 sur la marque communautaire et nº 6/2002 du Conseil du 12 décembre 2001 sur les dessins ou modèles communautaires. Il s'agit d'un système autonome d'enregistrements qui confèrent une protection uniforme sur tout le territoire de l'Union européenne. Les enregistrements de marques communautaires et de dessins ou modèles communautaires sont gérés par l'Office de l'Harmonisation dans le Marché Intérieur (OHMI) à Alicante.

Comme pour les brevets, un système d'enregistrement international des marques et de dépôt international de dessins et modèles permet d'obtenir une protection dans les Etats participant à ces systèmes suivant une procédure administrative centralisée. Les effets juridiques de ces enregistrements reposent sur le droit national ou Benelux.

---

[6] Article 3.1. : 1. Un dessin ou modèle n'est protégé que dans la mesure où le dessin ou modèle est nouveau et présente un caractère individuel.
2. Est considéré comme dessin ou modèle l'aspect d'un produit ou d'une partie de produit.
3. L'aspect d'un produit lui est conféré, en particulier, par les caractéristiques des lignes, des contours, des couleurs, de la forme, de la texture ou des matériaux du produit lui-même ou de son ornementation.
4. On entend par produit tout article industriel ou artisanal, y compris, entre autres, les pièces conçues pour être assemblées en un produit complexe, emballage, présentation, symbole graphique et caractère typographique. Les programmes d'ordinateur ne sont pas considérés comme un produit.

Le registre des marques[7] maintenu par l'Office Benelux de la Propriété Intellectuelle permet de se renseigner sur tous les droits de marque en vigueur au Benelux, que ce soit les enregistrements Benelux, communautaires ou internationaux désignant le Benelux.

3.4. Le nom de domaine

A l'opposé du droit d'auteur, du brevet, de la marque, du dessin et du modèle, la matière des noms de domaine n'est pas réglée par une disposition légale. Le nom de domaine est une adresse électronique personnalisée qui localise un site dans le monde virtuel et permet ainsi notamment à l'exploitant d'un tel nom de domaine d'afficher sa présence à d'autres internautes, de présenter ou de commercialiser les biens et les services qu'il offre. Chaque ordinateur relié à un réseau informatique utilisant l'Internet Protocol (IP), par exemple Internet, a une adresse IP (adresse de protocole Internet). Cette adresse unique, qui est composée d'une suite de chiffres, afin de pouvoir être traitée plus facilement par une machine, permet d'identifier une ressource sur Internet. Le système de noms de domaine (Domain Name System ou DNS), système d'adresses mondial, a été mis en place pour convertir les adresses IP numériques, difficilement mémorisables, en noms intelligibles plus simples à retenir, appelés noms de domaine.

Les noms de domaine sont gérés à l'aide d'un système de banques de données hiérarchique et décentralisé. Au niveau supérieur se trouvent les noms de domaine de premier niveau (TLD). Sous ces TLD sont enregistrés les noms de domaine de second niveau. Les différents niveaux sont délimités par des points dans la façon d'écrire les noms de domaine. Afin de garantir qu'un nom de domaine ne soit pas enregistré deux fois - sinon une attribution univoque d'une adresse numérique ne peut pas être réalisée -, chaque TLD est administré et géré par un seul registre central. Les noms de domaine de troisième ou de quatrième niveau sont en général gérés de manière indépendante par les titulaires des noms de domaine de second niveau. Les registres centraux ont toutefois également la possibilité de gérer de manière centrale des domaines de second ou de troisième niveau.

Parmi les TLD, on distingue les noms de domaine générique [generic Top-Level-Domains (gTLD)] et les noms de domaine géographique [country code Top-Level-Domains (ccTLD)]. L'Internet Corporation for Assigned Names and Numbers (ICANN) est une organisation de droit privé à but non lucratif qui gère, entre autres, le système

[7] http://www.boip.int/fr/merken/actionSearchRegister.html

de nom de domaine de premier niveau pour les codes génériques et les codes nationaux. Elle assure également la supervision de l'affectation des noms de domaine de premier niveau. A l'heure actuelle, il existe 21 noms de domaine de premier niveau pour les codes génériques (p. ex. « .com », « .net », « .org »). Les noms génériques, composés de trois lettres ou plus, sont thématiques et sans attache géographique. Les noms géographiques, composés de deux lettres, correspondent aux codes pays établis par l'Organisation internationale de normalisation dans le cadre de la norme ISO 3166 servant à identifier les pays ou zones géographiques (p. ex. « .lu » pour le Luxembourg, « .eu » pour l'Union européenne).

L'organisation, l'administration et la gestion d'un nom de domaine de premier niveau sont confiées à un registre ou office d'enregistrement (registry). En ce qui concerne les registres d'un gTLD, les devoirs et les principes fondamentaux régissant l'attribution des noms sont réglés contractuellement entre les registres et ICANN. Ces contrats obligent les registres à maintenir une banque de données permettant d'entrer en contact avec le titulaire d'un nom de domaine à l'aide du service de recherche public (WHOIS-Service). Vu que les registres d'un gTLD n'acceptent pas de demandes d'enregistrement directes, celles-ci doivent être introduites par l'intermédiaire d'un registraire accrédité par ICANN.

La supervision de la majorité des registres d'un ccTLD est assurée par l'autorité étatique respective. L'organisation et le fonctionnement des divers registres varient sensiblement. Ainsi, certains registres exigent que l'enregistrement d'un nom de domaine doive être fait par l'intermédiaire d'un registraire (registrar) ou bureau d'enregistrement accrédité. D'autres laissent le choix au registrant, qui peut dès lors faire enregistrer le nom de domaine directement auprès du registre, soit charger un registraire avec cette mission. Notons encore que certains registres ont créé des domaines de second niveau. A titre d'exemple, Nominet UK, qui est l'office d'enregistrement du ccTLD « .uk » a créé divers domaines de second niveau comme par exemple « .co.uk » ou « .org.uk ». En l'occurrence, il n'est pas possible d'enregistrer un nom de domaine directement sous l'extension « .uk ». L'enregistrement porte par conséquent uniquement sur des noms de domaine de troisième niveau.

L'enregistrement des noms de domaine se fait selon le principe « premier arrivé, premier servi » et sans contrôle préalable de droits existants éventuels de tierces personnes. Le demandeur, qui peut être une personne physique ou une personne morale, doit en principe déclarer que l'enregistrement ne porte pas atteinte aux droits

de tiers. Généralement, l'enregistrement de noms de domaine calomnieux, racistes ou enfreignant l'ordre public n'est pas permis. Certains noms de domaine peuvent être réservés à une catégorie déterminée de demandeurs ou encore au registre lui-même. L'enregistrement d'un nom de domaine, son maintien dans le registre, sa radiation ou son transfert sont réglés dans les contrats conclus entre le titulaire du nom de domaine et le registre et/ou le registraire, dont les dispositions reposent sur une charte publique. L'enregistrement d'un nom de domaine, ainsi que son maintien dans le registre donnent lieu à la perception de droits dont les montants varient selon le registre dans lequel l'enregistrement est demandé et le mode d'enregistrement utilisé.

Au Luxembourg, le registre du ccTLD « .lu » est géré par le service DNS de la Fondation Restena a.s.b.l. Les principes directeurs qui régissent l'enregistrement d'un nom de domaine sous la racine « .lu » sont définis par la Charte de Nommage de Restena. Toute personne physique ou morale, quel que soit son domicile, peut requérir l'enregistrement d'un nom de domaine sous la racine nationale « .lu ». Les personnes domiciliées à l'étranger sont obligées à désigner un mandataire établi au Luxembourg pour effectuer l'enregistrement et la gestion de leur nom de domaine. L'enregistrement d'un nom de domaine peut se faire soit directement auprès de Restena, soit auprès d'un agent accrédité à ces fins par Restena. Vu que Restena n'a pas créé des noms de domaine de second niveau, seul l'enregistrement sous la racine nationale « .lu » est possible. A titre d'exemple, l'adresse du site web de l'Administration des contributions directes luxembourgeoise est : http://www.impotsdirects.public.lu. En l'occurrence, « .lu » représente le ccTLD géré par Restena, « .public » correspond au nom de domaine de second niveau enregistré au nom du Service Information et Presse et « impotsdirects » le domaine de troisième niveau géré par le titulaire du domaine de second niveau, à savoir le Service Information et Presse.

L'enregistrement d'un nom de domaine de second niveau est soumis au paiement d'un droit d'enregistrement qu'il soit actif ou non (utilisation active ou simple réservation). Le maintien du nom de domaine dans le registre « .lu » est astreint au paiement d'un droit annuel. En cas de non-paiement ou de paiement insuffisant, le nom de domaine est radié. La suppression d'un nom de domaine peut également être faite sur demande de son titulaire. Le transfert d'un nom de domaine enregistré sous « .lu » vers un nouveau titulaire se fait moyennant l'annulation de l'enregistrement du nom de domaine par son ancien titulaire et l'enregistrement subséquent par son

nouveau titulaire selon la procédure prévue par Restena. Restena dispose d'une base de données (service WHOIS) qui contient tous les noms de domaine enregistrés sous la racine « .lu ». Cette base de données peut être consultée par tout internaute.

4. Nature des revenus pouvant être exonérés à raison de 80%

Les droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50bis L.I.R. ont pour point commun qu'ils confèrent à leur propriétaire un droit exclusif d'exploitation, un monopole, qui lui permet d'interdire toute exploitation du droit par un tiers sur le territoire protégé. Le propriétaire du droit peut décider d'exploiter lui-même le droit (que ce soit à titre exclusif ou non) ou de le commercialiser soit en le cédant à un tiers, soit en concédant des licences d'exploitation (exclusives ou non) à une ou, le cas échéant, à plusieurs autres personnes.

En droit fiscal, l'appréciation des faits et circonstances se fait sur la base de critères économiques sous réserve d'un texte légal positif ne laissant aucune marge d'interprétation. L'idée à la base étant que des actions ou situations identiques du point de vue économique soient soumises au même traitement fiscal. En principe, la propriété juridique et la propriété économique d'un bien sont réunies dans la même main. Si tel n'est pas le cas, le paragraphe 11, numéro 4 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) prévoit que si une personne autre que le propriétaire juridique d'un bien (c'est-à-dire le propriétaire de droit au nom duquel le bien est officiellement acté) se comporte de manière telle qu'il enlève au propriétaire juridique toute possibilité de disposer dudit bien, ce bien lui est à attribuer aux fins de l'imposition. Partant, lorsque la propriété économique et la propriété juridique d'un bien incorporel ne se confondent pas, c'est le propriétaire économique qui est à considérer comme propriétaire dudit bien pour l'application de l'article 50bis L.I.R.

En principe, seuls les revenus dégagés lors de la commercialisation des biens incorporels éligibles sont susceptibles de bénéficier du traitement fiscal favorable. En l'espèce, il n'est pas exigé que le propriétaire du bien soit également le créateur, l'inventeur ou le déposant initial du droit afin de pouvoir invoquer l'application des dispositions de l'article 50bis, alinéas 1er ou 3 L.I.R.

Tandis que l'alinéa 1er régit l'exonération partielle des revenus courants provenant de la concession de licences d'exploitation, appelés communément redevances ou « royalties », l'alinéa 3 règle l'exonération partielle des plus-values dégagées lors de la cession d'un des biens éligibles. Seuls les revenus qui qualifient de redevances au sens de l'article 12, paragraphe 2 du modèle de convention de l'OCDE sont

susceptibles de bénéficier de l'exonération. Ainsi, les commentaires concernant ledit article 12, paragraphe 2 constituent, le cas échéant, une base valable pour trancher si les revenus touchés qualifient effectivement de redevances. Y sont notamment compris, le cas échéant, les dommages-intérêts touchés pour violation du droit de propriété. Si le contrat de licence englobe également la fourniture d'autres prestations ou de services, le contrat de licence est à scinder pour déterminer la quote-part du revenu susceptible de tomber dans le champ d'application de l'article 50bis L.I.R. Il en est de même si les redevances facturées se rapportent à la fois à des droits intellectuels éligibles et non éligibles.

En ce qui concerne plus spécialement les brevets, l'alinéa 2 déroge au principe ancré dans les alinéas 1er et 3 en vertu duquel seule la commercialisation des biens éligibles est favorisée fiscalement. En effet, lorsqu'un contribuable utilise dans le cadre de sa propre exploitation sa propre invention brevetée ou brevetable, il a droit à une déduction correspondant à 80% du revenu net qu'il aurait réalisé s'il avait concédé l'usage de cette invention brevetée à un tiers. En l'espèce, l'alinéa 2 s'applique à partir de la date de dépôt de la demande de brevet. Par ailleurs, bien que le contribuable n'ait pas besoin d'attendre la délivrance du brevet, il faut bien que ce soit son esprit créatif qui est à l'origine de l'invention brevetable. En d'autres mots, les revenus générés par l'exploitation d'un brevet acquis de la part d'un tiers ne tombent pas dans le champ d'application de l'alinéa 2.

5. Conditions liées à l'octroi de l'exonération partielle de 80%

L'application des mesures de faveur introduites par l'article 50bis L.I.R. est soumise à plusieurs conditions qui doivent être remplies simultanément. A ce sujet, il échet de rappeler qu'en vertu des paragraphes 170 et suivants de la loi générale des impôts (AO), lus en combinaison avec l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable. Partant, le contribuable qui invoque l'application de l'article 50bis L.I.R. doit justifier que toutes les conditions posées par cet article se trouvent remplies dans son chef.

5.1. La date de constitution ou la date d'acquisition du droit de propriété intellectuelle

Tout d'abord, le droit de propriété intellectuelle, source de revenu, doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007. En ce qui concerne les acquisitions, la détermination de la date de transfert du droit de propriété ne devrait pas poser de

problèmes, même s'il y a lieu de préciser que par acquisition sont visées uniquement les opérations qui qualifient d'acquisition au sens du droit fiscal.

L'article 22, alinéa 5 L.I.R. consacre le principe que l'échange d'un bien est à considérer comme cession à titre onéreux du bien donné en échange suivie de l'acquisition à titre onéreux du bien reçu en échange. Ainsi, l'échange conduit à la réalisation des plus-values inhérentes aux biens transférés dans le cadre de l'échange et la date d'acquisition des biens reçus en échange correspond à la date de l'échange. Cependant, la loi concernant l'impôt sur le revenu renferme diverses dérogations à ce principe. Ainsi, par exemple, les dispositions des articles 59, 59bis, 170, 170bis et 170ter L.I.R. prévoient que l'échange ne vaut pas vente (opérations fiscalement neutres), si certaines conditions sont remplies. Une de ces conditions étant que l'organisme bénéficiaire de la transmission évalue les biens transmis à la valeur comptable. En l'occurrence, la date d'acquisition d'un bien reçu dans le cadre d'un échange fiscalement neutre est celle retenue auprès de l'apporteur.

A noter encore que l'abandon du statut d'organisme à caractère collectif exempt d'impôt ne qualifie pas de transformation d'organisme à caractère collectif en un autre organisme à caractère collectif. L'organisme à caractère collectif garde sa personnalité juridique tant du point de vue commercial que du point de vue fiscal, même si le changement du régime fiscal entraîne obligatoirement certaines mesures fiscales spéciales en vue de garantir le traitement fiscal correct des bénéfices et des plus-values réalisés sous le régime d'exemption par l'organisme dorénavant pleinement imposable. Il s'ensuit que l'organisme doit établir lors du changement de son régime fiscal un bilan fiscal renseignant tous les biens formant son actif net avec leurs valeurs d'exploitation. Toutefois, cette réévaluation reste sans incidence sur la date et le prix d'acquisition effectifs de ces biens. Le même principe s'applique dans les cas où un organisme à caractère collectif transfère soit un bien isolé, soit un ensemble de biens à un établissement stable indigène, que ce transfert s'opère dans le cadre de la constitution de l'établissement stable indigène ou par après. Il en est de même lorsqu'un organisme à caractère collectif non résident établit sa résidence fiscale au Luxembourg.

Quant à la détermination de la date de constitution d'un droit éligible, il échet de différencier suivant la nature du droit. Vu que c'est la date de constitution qui est déterminante pour décider si un droit intellectuel constitué par le contribuable est éligible aux fins de l'application de l'article 50bis L.I.R., le fait que le contribuable a

déjà commencé à développer ledit droit avant la date du 31 décembre 2007 reste sans influence.

En ce qui concerne les droits d'auteur sur les logiciels informatiques, il s'agit de la date de création du programme d'ordinateur, c'est-à-dire la date où tous les travaux nécessaires à l'élaboration du nouveau programme sont achevés et qu'il est prêt à être commercialisé. Vu que les droits d'auteur ne font pas l'objet d'une inscription dans un registre tenu à cet effet, il incombe au contribuable d'apporter la preuve de la date de création par tout autre moyen. Dans ce contexte, l'époque des dépenses engagées pour le développement du programme d'ordinateur, ainsi que les informations tirées du plan de gestion de l'entreprise, servent de point de repère.

Pour les brevets, la date de constitution du droit correspond à la date du dépôt de la demande de brevet. Il en est de même du modèle d'utilité. Quant au certificat de protection complémentaire, qui ne fait que prolonger la protection conférée par le brevet, la date de constitution correspond à la date du dépôt de la demande de brevet.

En ce qui concerne la marque de fabrique ou de commerce, le dessin et le modèle, l'inscription de ces droits dans les registres prévus à cet effet, assure leur protection. En général, les entreprises procèdent à l'enregistrement de leurs marques, modèles ou dessins dès leur création afin d'empêcher leur utilisation par autrui. En l'occurrence, c'est la date du dépôt de la demande d'enregistrement qui est à considérer comme date de constitution du droit de propriété. Dans ce contexte, il ne faut cependant pas perdre de vue que certaines entreprises ne procèdent pas ou n'ont pas procédé jusqu'ici à l'enregistrement de leurs marques. L'article 6bis de la convention de Paris pour la protection de la propriété industrielle en tient notamment compte en disposant que les pays parties à cette convention s'engagent à rayer une marque de fabrique ou de commerce, si l'autorité compétente de l'Etat de l'enregistrement ou de l'usage estime que cette marque y est notoirement connue comme étant déjà la marque d'une personne admise à bénéficier de ladite convention. En l'occurrence, si une entreprise dépose sa marque seulement après avoir commercialisé les produits ou les services qu'elle cherche à protéger pendant une période donnée, elle ne saurait prétendre que la date de constitution de sa marque se confond avec la date du dépôt de la demande de ladite marque.

La situation est semblable en ce qui concerne les dessins et les modèles. Une entreprise qui depuis un certain temps utilise un dessin ou un modèle pour marquer ses produits ou ses services sans avoir procédé à l'enregistrement de ce dessin ou

de ce modèle, ne saurait prétendre par après que les dates de dépôt des demandes d'enregistrement correspondent à leur date de constitution.

Quant aux noms de domaine, la date de constitution est la date du dépôt de la demande d'enregistrement auprès de l'office d'enregistrement qui gère le TLD donné. Vu que le fonctionnement des divers offices d'enregistrement varie sensiblement, il incombe aux contribuables d'apporter la preuve de la date du dépôt de la demande d'enregistrement selon les possibilités offertes par l'office compétent.

5.2. L'obligation d'activer les dépenses, les amortissements et les déductions en rapport avec le droit de propriété intellectuelle

En droit commercial, les commerçants peuvent, sous certaines conditions, activer les dépenses qui sont en relation avec la constitution d'un droit intellectuel créé par eux-mêmes ou les déduire en tant que charges au titre de l'exercice social auquel elles se rapportent. En vertu du principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial et, faute de règle fiscale contraignante divergente, le choix commercial du contribuable conditionne le traitement au niveau fiscal. Or, les dépenses d'exploitation déduites au titre d'années antérieures ne peuvent plus être prises en considération pour la détermination du revenu net d'un exercice donné en vertu de l'annualité de l'impôt. Il en est de même de l'amortissement ou de la déduction pour dépréciation opérés au cours d'une année antérieure. Partant, afin d'éviter que le montant à exonérer diffère en fonction du choix comptable opéré par le contribuable, les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec la création du droit sont à porter à l'actif du bilan et à intégrer dans le résultat du premier exercice pour lequel l'application de l'article 50bis L.I.R. entre en ligne de compte pour autant que, pour un exercice donné, ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec ce même droit. Les frais ainsi activés sont à amortir sur la durée usuelle d'utilisation dudit droit.

Les dépenses qui sont à porter à l'actif du bilan du contribuable englobent notamment le prix d'acquisition ou le prix de revient des matières ou fournitures utilisées pour la constitution du droit intellectuel, les charges salariales des personnes ayant contribué au développement du droit intellectuel, la quote-part afférente des frais généraux en rapport avec la constitution du droit de propriété intellectuelle, y compris les amortissements des biens utilisés dans le cadre du processus de développement et les intérêts en rapport avec des emprunts contractés pour financer la constitution du droit. Au cas où le développement du droit intellectuel a été financé, entre autres, à

l'aide de subventions, ces subventions viennent en diminution des dépenses correspondantes. Par contre, il est fait abstraction des dépenses occasionnées dans le cadre de la recherche fondamentale faite par l'entreprise.

5.3. La qualité de société associée

L'alinéa 5 soumet l'application des dispositions des alinéas 1er et 3 de l'article 50bis à la condition que le droit de propriété intellectuelle n'a pas été acquis d'une société associée. L'objectif de cette mesure est d'éviter qu'au sein d'un même groupe un même droit ne puisse bénéficier plus d'une fois soit des dispositions de l'alinéa 1er, soit des dispositions de l'alinéa 3. Aux termes de l'alinéa 5, une société est à considérer comme société associée dans les trois cas suivants :

1. la société détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu ;
2. le capital de la société est détenu directement à raison d'au moins 10% par la société bénéficiaire du revenu ;
3. le capital de la société est détenu directement à raison d'au moins 10% par une troisième société et celle-ci détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu.

En d'autres mots, une société qui reçoit des redevances d'une licence d'exploitation ou qui cède un des droits de propriété intellectuelle visé par l'alinéa 1er de l'article 50bis L.I.R., ne peut pas prétendre à l'exonération partielle du revenu net dégagé

- si elle a acquis le droit d'une société qui détient directement au moins 10% de son propre capital ou
- si elle a acquis le droit d'une société dans laquelle elle détient elle-même directement au moins 10% du capital ou
- si elle a acquis le droit d'une société détenue directement à raison de 10% au moins par une troisième société et que cette troisième société détient directement au moins 10% de son propre capital (relation : sociétés sœurs).

Bien que le texte de loi ne détermine pas les formes de sociétés susceptibles de qualifier de société associée, il est clair que l'on vise exclusivement les sociétés ou organismes à caractère collectif qui sont des personnes juridiques au sens du droit fiscal luxembourgeois. Par ailleurs, la détention d'une participation par l'intermédiaire d'une entité (résidente ou non résidente) transparente au sens du droit fiscal

luxembourgeois et définie à l'article 175, alinéa 1er L.I.R. est à considérer comme détention directe proportionnellement à la fraction détenue dans l'actif net de cette entité. Les entités fiscalement transparentes sont définies à l'article 175, alinéa 1er L.I.R. Il s'agit des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple, des groupements d'intérêt économique, des groupements européens d'intérêt économique et des sociétés civiles, à l'exception de ceux de ces organismes qui sont des organismes non résidents visés par l'article 2 de la directive modifiée du Conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux sociétés mères et filiales d'Etats membres différents (90/435/CEE) ou par l'article 3 de la directive modifiée du conseil des CEE du 23 juillet 1990 concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, scissions partielles, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'Etats membres différents, ainsi qu'au transfert du siège statutaire d'une société européenne ou d'une société coopérative européenne d'un Etat membre à un autre (90/434/CEE).

A noter que lorsqu'une société de capitaux a acquis un droit de propriété intellectuelle éligible d'un de ses actionnaires, personnes physiques, les revenus nets en découlant sont susceptibles de bénéficier de l'exemption partielle instaurée à l'article 50bis L.I.R., indépendamment du niveau de participation détenue par ce dernier.

L'alinéa 5 ne fournit pas de précision concernant le moment ou la période au cours de laquelle il échet d'analyser la relation de parenté entre la société cédante et la société acquérante du droit immatériel, afin de déterminer si les revenus réalisés peuvent bénéficier de l'exemption partielle. A priori, cette analyse est à faire au moment de la cession du droit immatériel. Ainsi, en cas d'apport d'un bien incorporel à un organisme à caractère collectif moyennant attribution de titres de l'organisme bénéficiaire à l'apporteur, l'analyse de la relation de parenté entre apporteur et organisme bénéficiaire est à faire immédiatement avant l'apport.

Reste à préciser que l'application des alinéas 1er et 3 n'est pas exclue si les revenus y visés sont payés par une société associée lorsque le contribuable a lui-même conçu le droit de propriété intellectuel ou s'il a acquis ledit droit d'une personne qui n'est pas à qualifier de société associée. En l'occurrence, comme d'ailleurs dans toute relation entre sociétés et associés, les rémunérations convenues doivent être conformes au principe de pleine concurrence.

6. Les impôts étrangers

Les articles 13, 134bis et 134ter L.I.R. et les règlements grand-ducaux pris en leur exécution fournissent les dispositions qui permettent de déterminer la fraction de l'impôt étranger imputable sur la cote d'impôt luxembourgeois. Si l'impôt étranger dépasse la fraction de l'impôt étranger imputable, l'excédent est, en principe, déductible en tant que dépense d'exploitation ou frais d'obtention dans les différentes catégories de revenus nets.

Vu que l'article 50bis L.I.R. introduit une exonération à raison de 80% du revenu net réalisé par la mise en valeur de certains droits de propriété intellectuelle, la formule découlant du règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. est à adapter. La fraction de l'impôt étranger déductible est intégralement à prendre en considération pour la détermination du revenu net étranger. Si le revenu net étranger est négatif, la fraction de l'impôt étranger déductible est déduite à raison de 100%, tandis que si le revenu net étranger est positif, le régime d'exonération entraîne qu'en fait seulement 20% de la fraction de l'impôt étranger déductible sont déduits de la base imposable.

Cas pratique :

La société anonyme X a réalisé au cours de l'année d'imposition 2009 un bénéfice commercial de 500.000 €. Ce bénéfice comprend des redevances d'un montant net de 45.000 € provenant d'une société résidente d'un Etat avec lequel le Luxembourg a conclu une convention tendant à éviter les doubles impositions. Les redevances ont été soumises à une retenue à la source de 5.000 €. L'amortissement annuel relatif au droit de propriété intellectuelle ayant généré ledit revenu s'élève à 2.000 €.

Détermination de la fraction imputable et de la fraction déductible de l'impôt étranger :

$i = (R/5 + i/5) \times t$

R = revenu étranger net d'impôt étranger pour lequel la fraction imputable de l'impôt étranger est à calculer

t = taux global dégagé par le revenu imposable ajusté net de tous les impôts étrangers susceptibles d'imputation et de déduction

i = fraction imputable de l'impôt étranger

R = (50.000 – 5.000 – 2.000) = 43.000 €

t = 21,84%

i = 8.600 x 0,2184 + 0,2184i/5

i = 1.964,03 €

Par conséquent, la fraction de l'impôt étranger déductible s'élève à 5.000 – 1.964,03 = 3.035,97 €

Détermination du résultat imposable et de l'impôt dû :

bénéfice commercial :	500.000,00 €
+ fraction de l'impôt étranger imputable :	1.964,03 €
– montant exonéré en vertu de l'article 50bis L.I.R. :	35.971,22 €
[(45.000,00 – 2.000,00 + 1.964,03) x 80%]	
= résultat fiscal :	465.992,81 €
après arrondissement :	465.950,00 €
impôt dû conformément à l'article 174 L.I.R. :	97.849.50 €
+ fonds pour l'emploi :	3.913,98 €
= montant dû :	101.763,48 €
– impôts étrangers imputables :	1.964,03 €
= montant repris au décompte :	99.799,45 €

7. Evaluation du droit de propriété intellectuelle

D'une manière générale, le contribuable est admis à utiliser toute méthode généralement reconnue au niveau international pour l'évaluation des droits de propriété intellectuelle. La preuve du caractère reconnu de la méthode retenue appartient au contribuable.

En se référant aux dispositions de l'article 27, alinéa 2 L.I.R., qui fournit la définition de la valeur estimée de réalisation, l'alinéa 6 souligne que la détermination du prix de vente d'un droit de propriété intellectuelle doit être faite dans le respect des règles générales applicables en matière de pleine concurrence. Aux termes de l'article 27, alinéa 2 L.I.R., la valeur estimée de réalisation correspond « au prix qui s'obtiendrait lors d'une aliénation normale et librement consentie du bien envisagé, compte tenu de toutes les circonstances et conditions se répercutant sur le prix, à l'exception toutefois des circonstances et conditions anormales ou personnelles. ». Une attention particulière sera réservée aux cas de cession faisant intervenir des acquéreurs, personnes physiques ou morales, ayant un lien particulier avec le cédant, même si elles ne qualifient pas de société associée au sens de l'alinéa 5.

Toutefois, vu que l'évaluation formelle d'un droit de propriété intellectuelle peut s'avérer assez coûteuse et longue, l'alinéa 6 prévoit une méthode de calcul forfaitaire pour les micro, petites et moyennes entreprises. Dans le chef de ces dernières, la valeur estimée de réalisation d'un droit de propriété intellectuelle peut être fixée à 110% de la somme algébrique des dépenses qui ont diminué la base d'imposition du cédant pour l'exercice de la cession et pour les exercices antérieurs.

Il s'agit en fait des dépenses qui sont en relation économique directe avec la constitution du droit de propriété intellectuelle telles que spécifiées aux alinéas 1er et 2 de l'article 50bis L.I.R. Aux termes de l'alinéa 4, numéro 2 de l'article 50bis L.I.R., les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec un droit de propriété intellectuelle sont à activer au cours du 1er exercice d'exploitation pour lequel le contribuable sollicite l'application des alinéas 1er à 3 de l'article 50bis L.I.R. Vu que ces dépenses, amortissements et déductions sont toutefois seulement à activer pour autant que, pour un exercice donné, ces frais ont dépassé les revenus s'y rapportant, le montant activé ne correspond pas nécessairement à la somme algébrique des dépenses au sens de l'alinéa 6.

Le recours à la méthode de calcul forfaitaire constitue une option pour les micro, petites et moyennes entreprises. Partant, elles peuvent également avoir recours à

toute autre méthode d'évaluation reconnue au niveau international. Toutefois, si une entreprise exerce l'option lui conférée par l'alinéa 6, il lui incombe d'apporter la preuve qu'elle remplit les critères posés par le règlement grand-ducal portant exécution de l'article 50bis, alinéa 6 L.I.R.

L'alinéa 6 retient qu'un règlement grand-ducal définit les entreprises qui sont à considérer comme micro, petites et moyennes entreprises. Le règlement grand-ducal du 21 décembre 2007 portant exécution de l'article 50bis, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Mém. A N° 234 du 27 décembre 2007) dispose que les entreprises qui répondent aux critères établis par le règlement grand-ducal du 16 mars 2005 portant adaptation de la définition des micro, petites et moyennes entreprises (Mém. A N° 38 du 1er avril 2005) sont à considérer comme micro, petites et moyennes entreprises.

Ledit règlement grand-ducal fournit la définition d'une entreprise, détermine les critères en vertu desquels une entreprise qualifie ou non d'entreprise moyenne, de petite entreprise ou encore de micro entreprise et prescrit les méthodes de détermination de ces critères dans le chef d'une entreprise autonome, partenaire ou liée.

En vertu de l'article 2 dudit règlement, toute entité qui exerce une activité économique est à considérer comme entreprise indépendamment de sa forme juridique. Aux termes de l'article 3, la catégorie des micro, petites et moyennes entreprises englobe les entreprises qui occupent moins de 250 personnes et dont le chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 50 millions d'euros ou dont le total du bilan annuel n'excède pas 43 millions d'euros.

Les articles 5 et 6 indiquent les méthodes à utiliser pour déterminer les effectifs et les montants financiers. L'article 7 fournit des précisions quant à la détermination de ces critères dans les cas d'une entreprise autonome [art. 4 point (1)], d'une entreprise partenaire [(art. 4 point (2)] ou d'une entreprise liée [art. 4 point (3)]. A noter que seul dans le cas d'une entreprise autonome, la détermination de l'effectif et des données financières s'effectue uniquement sur la base des comptes de cette entreprise, alors que pour les entreprises considérées comme entreprises partenaires ou liées, les données figurant dans les comptes des entreprises partenaires ou liées sont à prendre en considération selon les règles établies par l'article 7, points (2) à (4).

8. Exemples permettant d'illustrer l'application de l'article 50bis L.I.R.

Exemple 1 :

Au cours des années 2007 et 2008 un contribuable développe un logiciel. Les frais en relation avec ce logiciel, qui s'élèvent en 2007 à 50.000 € et en 2008 à 20.000 €, sont comptabilisés par le compte de profits et pertes. A partir de l'an 2009, il accorde une licence d'exploitation pour ledit logiciel moyennant une redevance annuelle de 25.000 €. Le contribuable veut bénéficier des nouvelles mesures. A cette fin, il doit porter les frais en rapport avec le développement du logiciel à l'actif du bilan au cours de l'an 2009. Il amortit ledit logiciel sur une période de 5 ans. Annuité d'amortissement à partir de l'an 2009 : 14.000 €.

Profits + Pertes			soldes P + P	montants imposables	
2007	50.000		-50.000	-50.000	
2008	20.000		-20.000	-20.000	
2009	14.000	70.000 25.000	81.000	72.200	81.000 - [(25.000 - 14.000) x 80%] = 72.200
2010	14.000	25.000	11.000	2.200	
2011	14.000	25.000	11.000	2.200	
2012	14.000	25.000	11.000	2.200	
2013	14.000	25.000	11.000	2.200	
Total :			55.000	11.000	

N.B. Les différences entre les soldes renseignés par le compte de Profits et Pertes et les montants imposables des années en cause sont à retraiter hors bilan.

Exemple 2 :

Au cours des années 2007 et 2008 un contribuable s'engage dans la R & D. Au début de l'an 2009, il dépose une demande de brevet et utilise le savoir faire acquis dans le cadre de la production d'un bien. Le contribuable veut bénéficier des nouvelles mesures. A cette fin, il doit porter les frais encourus en 2007 et 2008, de respectivement 50.000 € et 20.000 €, en rapport avec le futur brevet à l'actif du bilan au cours de l'an 2009. Il amortit les frais de constitution du futur brevet sur une période de 10 ans. Le contribuable démontre que s'il mettait l'invention pour laquelle il a déposé une demande de brevet à la disposition d'une tierce personne, il aurait droit à une redevance annuelle de 50.000 €. En janvier 2015, il vend le brevet au prix de 60.000 €.

Profits + Pertes			soldes P + P	montants imposables	
2007	50.000		-50.000	-50.000	
2008	20.000		-20.000	-20.000	
2009	7.000	70.000	63.000	28.600	(63.000 - [(50.000 - 7.000) x 80%]
2010	7.000	0	-7.000	-41.400	[-7.000 - (43.000 x 80%)]
2011	7.000	0	-7.000	-41.400	
2012	7.000	0	-7.000	-41.400	
2013	7.000	0	-7.000	-41.400	
2014	7.000	0	-7.000	-41.400	
2015	28.000	60.000	32.000	6.400	
Total :			-10.000	-242.000	

Année 2015 :

Plus-value réalisée : 60.000 - 28.000 = 32.000 €

Reprise à faire au moment de la vente (art. 50bis, al. 3 L.I.R.) :

2007 :	50.000
2008 :	20.000
2009 :	-70.000
2010 :	0
2011 :	0
2012 :	0
2013 :	0
2014 :	0
	0

Plus-value imposable : 32.000 x 20% = 6.400 €

Mêmes données, mais le contribuable encourt des frais courants de 55.000 € en 2009 :

Profits + Pertes			soldes	montants imposables	
2007	50.000		-50.000	-50.000	
2008	20.000		-20.000	-20.000	
2009	55.000 7.000	70.000	8.000	8.000	(50.000 - 62.000 = -12.000)
2010	7.000	0	-7.000	-41.400	(-7.000 - (43.000 x 80%))
2011	7.000	0	-7.000	-41.400	
2012	7.000	0	-7.000	-41.400	
2013	7.000	0	-7.000	-41.400	
2014	7.000	0	-7.000	-41.400	
2015	28.000	60.000	32.000	16.000	
Total :			-65.000	-253.000	

Plus-value réalisée : 60.000 – 28.000 = 32.000 €

Reprise à faire au moment de la vente (art. 50bis, al. 3 L.I.R.) :

2007 :	50.000	
2008 :	20.000	
2009 :	-58.000	(-70.000 +12.000)
2010 :	0	
2011 :	0	
2012 :	0	
2013 :	0	
2014 :	0	
2015 :	0	
	12.000	12.000 x 80% = 9.600 €

Plus-value imposable : 32.000 x 20% = 6.400 + 9.600 = 16.000 €

Exemple 3 :

Au début de l'an 2008 le contribuable achète un brevet qu'il compte exploiter pendant 5 ans. Le prix d'acquisition s'élève à 70.000 €. Le brevet est amorti sur une période de 5 ans. L'amortissement annuel s'élève à 14.000 €. Au cours des années 2008 et 2009 les frais en rapport avec le brevet s'élèvent respectivement à 12.000 € et 6.000 €. La redevance annuelle s'élève à 15.000 €. Début 2012, il cède le brevet au prix de 50.000 €.

	Profits + Pertes		soldes P + P	montants imposables
2008	14.000 12.000	15.000	 -11.000	 -11.000
2009	14.000 6.000	15.000	 -5.000	 -5.000
2010	14.000	15.000	1.000	200
2011	14.000	15.000	1.000	200
2012	14.000	50.000	36.000	20.000
Total :			22.000	4.400

Plus-value réalisée : 50.000 – 14.000 = 36.000 €

Reprise à faire au moment de la vente (art. 50bis, al. 3 L.I.R.) :

2008 :	11.000	
2009 :	5.000	
2010 :	0	
2011 :	0	
2012 :	0	
	16.000	x 80% = 12.800 €

Plus-value imposable : 36.000 x 20% = 7.200 + 12.800 = 20.000 €

Variante : le contribuable opte pour l'application du régime en 2012 :

	Profits + Pertes		soldes	imposables	
2008	14.000	15.000			
	12.000		-11.000	-11.000	
2009	14.000	15.000			
	6.000		-5.000	-5.000	
2010	14.000	15.000	1.000	1.000	
2011	14.000	15.000	1.000	1.000	
	14.000	16.000			
2012	16.000	50.000	36.000	20.000	(16.000 + 4.000)
Total :			22.000	6.000	

Plus-value réalisée : 50.000 – 14.000 – 16.000 = 20.000 €

Reprise à faire au moment de la vente (art. 50bis, al. 3 L.I.R.) :

2008 :	11.000
2009 :	5.000
2010 :	0
2011 :	0
2012 :	-16.000
	0

Plus-value imposable : 20.000 x 20% = 4.000 €.

Exemple 4 :

Au cours des années 2007 et 2008 un contribuable développe un logiciel. Les frais en relation avec ce logiciel, qui s'élèvent en 2007 à 50.000 € et en 2008 à 20.000 €, sont comptabilisés par le compte de profits et pertes. Au début de l'an 2009, le logiciel est vendu au prix de 100.000 €. Le contribuable veut bénéficier des nouvelles mesures. A cette fin, il doit porter les frais en rapport avec le développement du logiciel à l'actif du bilan au cours de l'an 2009.

	Profits + Pertes		soldes P + P	montants imposables
2007	50.000		-50.000	-50.000
2008	20.000		-20.000	-20.000
2009	70.000	70.000 100.000	 100.000	 76.000 (70.000 + 6.000)
Total :			30.000	6.000

Plus-value réalisée : 100.000 – 70.000 = 30.000 €
Pas de reprise à faire au moment de la vente en vertu de l'art. 50bis, al. 3 L.I.R.
Plus-value imposable : 30.000 x 20% = 6.000 €

Luxembourg, le 5 mars 2009

Le Directeur des Contributions,