

**Audience publique du 31 mars 2021**

Recours formé par  
la société à responsabilité limitée A, ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 42748 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2019 par Maître Raphael Collin, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société à responsabilité limitée A, établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro ..., représentée par son ou ses gérants actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 31 janvier 2019 référencée sous le numéro ... ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 30 avril 2019 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Catherine Graff, en remplacement de Maître Raphael Collin, et Monsieur le délégué du gouvernement Steve Collart en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 6 janvier 2021.

---

Par courrier du 5 avril 2018, le préposé du bureau d'imposition Sociétés 5 de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après le « bureau d'imposition », informa la société à responsabilité limitée A, ci-après désignée par « la société A », de ce qu'en application du paragraphe 205, alinéa (3) de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », il envisageait de s'écarter sur différents points de la déclaration fiscale des années 2013 à 2015, au titre de la motivation suivante :

- «        -    *Les revenus provenant du droit d'usage du logiciel « X » ne qualifient pas de redevances au sens de l'article 12 du modèle de convention de l'OCDE. En fait, sur base du contrat de licence entre « A » et « B », le bénéficiaire n'a pas le droit de reproduire et de distribuer, ni de modifier et de diffuser le programme dans le public (pas d'accès au code source).*
- *La quote-part privée en relation avec les postes « Voyages et déplacements », « Missions » et « Réception et frais de représentation » a été évaluée à ...- € pour l'année 2013, à ...- € pour l'année 2014 et à ...- € pour l'année 2015. Les montants en question seront considérés comme distributions cachées de bénéfice. Ils seront*

*ajoutés aux résultats des années en question et feront l'objet d'une retenue à la source de 15%. ».*

Le 9 mai 2018, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société A les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal des années 2013 à 2015 et les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2013 à 2016.

Par un courrier de son litismandataire du 25 juin 2018, la société A introduisit une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2013 à 2016 et des bulletins de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2013 à 2016, ainsi que contre le courrier du bureau d'imposition du 5 avril 2018 précité.

Par courrier de mise en état du 13 novembre 2018, le directeur invita la société A « à expliquer de façon exhaustive la manière de commercialiser, dans le cadre du « *LICENSE AND ADVISORY AGREEMENT* » conclu avec la société de droit britannique B, les droits afférents à « X »,

*à préciser la nature des droits relatifs à « X », droits qui lui ont été transférés en date du 2 décembre 2013 pour un montant de ... euros,*

*à indiquer si une étude de marché a été effectuée afin d'évaluer les droits afférents à « X »,*

*à expliquer la raison pour laquelle les droits relatifs à « X » lui ont dû être transférés le 2 décembre 2013, étant donné qu'elle a déposé la marque « X » auprès de l'Office de l'Union Européenne de la Propriété Intellectuelle en date du 10 décembre 2012,*

*à fournir les factures et relevés suivants : [...]*

*à fournir une liste avec tous les clients qu'elle a visités lors de ses déplacements au Danemark au cours des années 2013, 2014 et 2015. [...]* ».

La société A prit position à travers un courrier de son litismandataire du 20 décembre 2018.

Par décision du 31 janvier 2019, référencée sous le numéro ... du rôle, le directeur déclara la réclamation de la société A (i) irrecevable en ce qu'elle a été dirigée contre « le courrier du 5 avril 2018 », ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2016, (ii) non fondée en tant que dirigée contre les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2013 à 2016 et (iii) partiellement fondée en tant que dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2013 à 2015. Ladite décision est basée sur les considérations et motifs suivants :

*« [...] Vu la requête introduite le 27 juin 2018 par Me Benoit Maréchal, de l'étude d'avocats Collin Maréchal, au nom de la société à responsabilité limitée A, avec siège social à L-..., pour contester « expressément le courrier du 5 avril 2018 repris ci-avant et les Bulletins d'impositions (sic) listés au paragraphe précédent. » ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu la mise en état du directeur des contributions du 13 novembre 2018, en vertu des §§ 243, 244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), ainsi que la réponse y relative de la réclamante, entrée le 21 décembre 2018 ;*

*Vu les §§ 102, 107, 228, 238, 254, alinéa 2 et 301 AO ;*

*Considérant que « le paragraphe précédent » énonce les « Bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, sur l'impôt commercial communal et [l]es Bulletins d'impôts (sic) sur la fortune, tous datés du 9 mai 2018 et portant sur les années 2013 à 2016 incluses (sic) » ;*

*Considérant que la requête ne désigne pas autrement les bulletins critiqués ; que les réclamations sont à considérer comme étant dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2013, 2014 et 2015, tous émis le 9 mai 2018, contre les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2013, 2014, 2015 et 2016, tous émis le 9 mai 2018, ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2016, non encore émis à ce jour ;*

*Considérant que si l'introduction de plusieurs instances par une seule et même requête n'est incompatible, en l'espèce, ni avec le secret fiscal, ni avec les règles de compétence et de procédure, elle ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition, d'une part, de lui avoir refusé l'application des dispositions prévues à l'endroit de l'article 50bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), i.e. l'exonération partielle de 80% du montant net positif des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage, entre autres, d'une marque de fabrique ou de commerce, et d'autre part, d'avoir admis des distributions cachées de bénéfices « en relation avec les postes « Voyages et déplacements », « Missions » et « Réception et frais de représentation » » ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard, le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*En ce qui concerne la réclamation contre « le courrier du 5 avril 2018 »*

*[...]*

*En ce qui concerne les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2013, 2014, 2015 et 2016*

*[...]*

En ce qui concerne les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2016

[...]

En ce qui concerne les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2013, 2014 et 2015

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant, tel que cela a été retenu supra, que le bureau d'imposition a informé la réclamante par une lettre datée au 5 avril 2018, conformément au § 205, alinéa 3 AO, qu'il entendait augmenter les résultats des années litigieuses ; que le but du § 205, alinéa 3 AO, en tant que principe de bonne administration, consiste à vérifier les conclusions auxquelles tend une instruction en défaveur du contribuable et partant à éviter d'éventuels malentendus ;

Considérant que suite au prédit courrier, la réclamante s'est montrée insatisfaite quant aux divergences en sa défaveur par le biais d'un courrier électronique en date du 7 mai 2018, tandis qu'elle n'a pas apporté des éléments nouveaux et révélateurs au bureau d'imposition ; qu'il s'ensuit que le bureau d'imposition a procédé à l'imposition des années 2013, 2014 et 2015 en se référant aux redressements communiqués dans son courrier du 5 avril 2018 ; qu'il découle de ce qui précède, qu'en l'espèce, la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Quant à l'article 50bis L.I.R.

Considérant que la réclamante a demandé l'exonération partielle à l'endroit des revenus nets perçus en contrepartie pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit de propriété intellectuelle, i.e. une marque de fabrique ou de commerce ;

Considérant que l'associé unique de la réclamante, i.e. le sieur ..., a déposé le 10 décembre 2012 la marque « X » auprès de l'Office de l'harmonisation dans le marché intérieur (OHMI), marque qui y a été enregistrée le 29 avril 2013 (voir le certificat d'enregistrement daté au 2 mai 2013 émis au nom du sieur ... (« Applicant ») ;

Considérant qu'il se dégage d'un accord de licence et de conseil (« LICENSE AND ADVISORY AGREEMENT »), signé par la société de droit britannique B (« The Client ») et la réclamante, que cette dernière a acquis la licence exclusive afférente à « X » (« the exclusive license to "X" ») de la part du sieur ..., mais non pas la propriété effective des droits en cause ; que la société de droit britannique B, la cliente de la réclamante, désire obtenir une sous-licence afférente à « X » (« The Client wishes to be granted a non-exclusive sublicense to "X" ») de la part de cette dernière ; que ledit accord a été signé le 22 avril 2013 respectivement le 3 mai 2013 par les représentants des sociétés en question ;

Considérant qu'il ressort d'un « SALE AND PURCHASE AGREEMENT » que le sieur ... a cédé en date du 2 décembre 2013 à la réclamante tous les droits afférents à « X » (« all

*rights related to "X" ») pour un montant de ... euros, de sorte que cette dernière est dorénavant à considérer comme propriétaire des droits, et non plus comme preneur de licence ;*

*Considérant qu'aux termes de l'article 50bis, alinéa 1<sup>er</sup> L.I.R. « Les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur les 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. Est à considérer comme revenu net, le revenu brut diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation. » ;*

*Considérant que certaines conditions sont à respecter cumulativement afin que l'article 50bis L.I.R. sorte ses effets ; qu'aux termes de l'alinéa 4 : « L'application des alinéas 1 à 3 du présent article est soumise aux conditions suivantes :*

- 1. Le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007 ;*
- 2. Les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec le droit sont à porter à l'actif du bilan du contribuable et à intégrer dans le résultat au titre du premier exercice pour lequel l'application des dispositions des alinéas susvisés entre en ligne de compte pour autant que pour un exercice donné ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec ce même droit. » ;*

*que l'alinéa 5 retient que « L'application des alinéas 1 et 3 est soumise à la condition additionnelle que le droit n'ait pas été acquis d'une personne qui a la qualité de société associée. Une société est à considérer comme société associée au sens du présent alinéa :*

- a. si elle détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu, ou*
- b. si son capital est détenu directement à raison d'au moins 10% par la société bénéficiaire du revenu, ou*
- c. si son capital est détenu directement à raison d'au moins 10% par une troisième société et que celle-ci détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu. » ;*

*Considérant que le régime de faveur instauré par l'article 50bis L.I.R. présuppose que le contribuable percevant des revenus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage des droits de propriété intellectuelle soit le propriétaire de ces droits ; qu'il en découle, en matière de principe tout comme en l'espèce, que seul le propriétaire de la marque de fabrique ou de commerce peut bénéficier de l'exonération partielle prévue à l'endroit de l'article 1<sup>er</sup> de l'article 50bis L.I.R. ;*

*Considérant, derechef et tel que cela a été retenu ci-avant, que la réclamante n'était pas propriétaire de la marque « X » depuis son dépôt jusqu'au jour de la signature du « SALE AND PURCHASE AGREEMENT », en date du 2 décembre 2013 ;*

*Considérant que le « LICENSE AND ADVISORY AGREEMENT », conclu entre la réclamante et la société de droit britannique B, stipule ce qui suit :*

*« 2.1 The Client is hereby granted a non-exclusive sublicense to X (...) »*

« 4.1 In consideration of the sublicense granted and the services to be provided under this Agreement, A shall receive the following remuneration: »

« 4.2 An upfront license fee for the sublicense to « X » of EUR ... payable upon signature of this contract. »

« 4.3 An on-going license fee for the sublicense to X of 25% of all fees that B earns from Clients where « X » is being used. (...) » ;

Considérant que l'Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle (OMPI) indique qu'« Un contrat de licence est une collaboration entre le titulaire de droits de propriété intellectuelle (donneur de licence) et un tiers qui est autorisé à utiliser ces droits (preneur de licence) contre paiement d'un montant convenu (droit ou redevance) » ; qu'il y a lieu d'entendre qu'un propriétaire d'un droit de propriété intellectuelle cède le droit d'utilisation y relatif à un preneur de licence en contrepartie du paiement de redevances ; qu'il en découle que jusqu'au 2 décembre 2013, date à laquelle la réclamante a acquis les droits en cause, elle n'en était que le preneur de licence ;

Considérant que le preneur d'une licence exclusive peut librement disposer du droit donné en licence ; qu'il peut ou bien utiliser la licence lui-même, ou bien accorder à son tour une sous-licence à des parties tierces ; que c'est justement le cas de l'espèce, à savoir que la réclamante a acheté une licence exclusive afférente à « X » afin d'octroyer une sous-licence à sa cliente britannique, autorisant cette dernière à exploiter « X » selon les conditions précisées dans l'accord susmentionné ;

Considérant qu'il ressort du dossier fiscal que la réclamante a facturé à la société de droit britannique B, d'une part, une « Upfront license fee "X" » en date du 22 avril 2013 (... euros), et d'autre part, des « License fee[s] "X" » en dates du 7 octobre 2013 (... euros) et du 13 novembre 2013 (... euros) ; que force est de constater que lors de la facturation du montant de (... + ... + 77.000 i.e.) ... euros, la réclamante n'a pas encore été propriétaire de la marque en question ; que, pourtant, elle a demandé l'application des dispositions de l'article 50bis L.I.R. à l'endroit des ... euros sus-énoncés ;

Considérant, comme relevé ci-dessus, que si rien n'empêche, en principe, un preneur de licence de librement disposer du droit en question, il n'en reste pas moins que les rémunérations perçues au titre d'une sous-licence ne rentrent pas dans le champ d'application de l'article 50bis L.I.R. ; que le preneur de licence qui, à son tour, octroie des sous-licences, est exclu des dispositions de l'article 50bis L.I.R. ; qu'en l'espèce, pour ce qui est des redevances perçues par la réclamante avant le 2 décembre 2013, le régime de faveur instauré par l'article 50bis L.I.R. n'est pas applicable vu que la réclamante n'a pas été propriétaire des droits afférents à « X » ;

Considérant que la réclamante n'a présenté ni au bureau d'imposition, ni à la présente instance un nouveau « LICENSE AND ADVISORY AGREEMENT » depuis qu'elle a acheté tous les droits afférents à la marque « X » ; qu'il y a lieu de s'interroger sur la légalité de l'accord en cause vu que la réclamante est devenue propriétaire de la marque « X » en date du 2 décembre 2013 et que, dès lors, pratiquement tous les points y figurant comportent des erreurs, principalement les notions primordiales de propriétaire, de licence et de sous-licence ;

*Considérant, néanmoins, qu'après analyse du « LICENSE AND ADVISORY AGREEMENT », il convient de relever que le mot « advice » (conseil) saute à l'oeil à plusieurs reprises ; qu'en l'occurrence, les tâches de la réclamante telles que spécifiées au point 3 de l'accord se présentent comme suit :*

*« 3.1 The Client [B] has engaged A [la réclamante] to provide advice. The Client is not bound to follow such advice and may take advice from other sources.*

*3.2 A is required to provide advice only when A believes such advice will be potentially beneficial to the Client.*

*3.1 (sic) A shall provide advice to the Client in regard to both the use of The System and other projects the Client might require A to get involved in. A is however only obliged to join meetings of direct relevance for the projects or The System and will not become part of the daily management of the business of the Client.*

*3.2 (sic) The Client acknowledges that no assurance, representation or guarantee has been given to it by A or by any other person to the effect that The System or A's advice will generate profits for the Client, or that the advice will not result in losses.*

*3.3 (...) » ;*

*Considérant que suivant ses statuts de constitution, la réclamante a comme objet social: « The purpose of the Company is to grant strategic advice and consulting services in relation to the development of existing companies and assist the management of such companies implementing the strategic plans for the future. The Company may further carry out any commercial, industrial and financial operations, the investment in and development of real estate and movable property and the investment in participating interests, of either Luxembourg or foreign companies as well as the management, control and development of such participating interest. The Company may perform everything connected with the foregoing in the widest sense of the word and the conduct of any business in connection therewith »;*

*Considérant qu'en aucun point de l'objet social de la réclamante il n'est fait mention de l'exploitation d'un droit de propriété intellectuelle (« intellectual property ») telle une marque de fabrique ou de commerce ; que les sociétés sont tenues d'indiquer dans leurs statuts quel type d'activité elles entendent exercer, à titre d'exemple, la gestion ou la mise en valeur d'un droit de propriété intellectuelle ;*

*Considérant qu'au vu des éléments qui ressortent tant du « LICENSE AND ADVISORY AGREEMENT » que de l'objet social de la réclamante, force est partant de conclure que la réclamante n'offre que des services de conseil à sa cliente ; que toutefois ces services ne sont pas visés par l'alinéa 1<sup>er</sup> de l'article 50bis L.I.R. ;*

*Considérant qu'il se dégage de certaines pièces comptables versées en la cause que la réclamante a facturé des « Licences informatiques » à la société de droit britannique B ; que le bureau d'imposition a légitimement épinglé le fait que « Les revenus provenant du droit d'usage du logiciel "X" ne qualifient pas de redevances au sens de l'article 12 du modèle de convention de l'OCDE. En fait, sur base du contrat de licence entre "A" et "B", le bénéficiaire n'a pas le droit de reproduire et de distribuer, ni de modifier et de diffuser le programme dans*

*le public (pas d'accès au code source) » ; qu'il convient toutefois de noter que dans sa requête, la réclamante ne mentionne en aucune façon qu'elle aurait été propriétaire d'un droit d'auteur sur un logiciel informatique, alors que bien au contraire, elle n'y fait état que de son titre de propriété de la marque « X » ; que d'ailleurs, elle a déclaré par le biais des modèles 750 joints aux déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2013, 2014 et 2015 (« Les droits de propriété intellectuelle visés à l'article 50bis L.I.R. ») qu'en l'occurrence, il s'agit bien d'une « marque » et non d'un « droit d'auteur sur un logiciel informatique » en cochant la case prévue à cet effet ;*

*Considérant, en guise de conclusion et compte tenu de l'ensemble des faits et circonstances précédents que c'est à juste titre que le bureau d'imposition a refusé l'application des dispositions de l'article 50bis L.I.R. ;*

*Quant aux distributions cachées de bénéfices*

*[...]*

**PAR CES MOTIFS**

*dit les réclamations contre « le courrier du 5 avril 2018 », ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2016 irrecevables,*

*reçoit les autres réclamations en la forme,*

*rejette les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur la fortune au 1<sup>er</sup> janvier des années 2013, 2014, 2015 et 2016 comme non fondées,*

*dit les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2013, 2014 et 2015 partiellement fondées,*

*réformant,*

*ramène l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2013, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,*

*établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2013 à ... euros,*

*ramène l'impôt commercial communal de l'année 2013 à ... euros,*

*ramène l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2014, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,*

*établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2014 à ... euros,*

*ramène l'impôt commercial communal de l'année 2014 à ... euros,*

*ramène l'impôt sur le revenu des collectivités de l'année 2015, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à ... euros,*



*établit la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 2015 à ... euros,*  
*ramène l'impôt commercial communal de l'année 2015 à ... euros,*  
*renvoie au bureau d'imposition pour exécution ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 3 juillet 2019, la société A a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation et subsidiairement à l'annulation de la décision directoriale précitée du 31 janvier 2019 portant le numéro du rôle ....

A titre liminaire, force est au tribunal de relever que si la décision déférée s'est prononcée sur les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2013 à 2015, la partie demanderesse déclare expressément limiter son recours au volet de la décision directoriale qui retient que les conditions de l'article 50bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », ne seraient pas remplies dans son chef et cela uniquement pour les années 2014 et 2015, de sorte qu'il y a lieu de lui en donner acte.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 AO, et de l'article 8, paragraphe (3), point 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, dénommée ci-après « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal administratif est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation dirigé contre la décision du directeur du 2 avril 2019, recours qui est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a dès lors pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours et en fait, la société demanderesse explique qu'elle aurait développé une « *marque forte* » représentée par l'« A » qui serait associée à une méthode de « *management alternatif détaillé dans la Note « X »* » sur base de 3 principes, à savoir « (i) *Direction*, (ii) *Resource* et (iii) *Momentum* », et qui lui permettrait, ensemble avec le marketing autour de la marque, d'offrir des solutions de « *Strategic management Advisor et Consultant* ».

Elle fait valoir qu'elle aurait signé un « *Licence and Advisory Agreement* », ci-après désigné par « le contrat de licence et de conseil », avec la société de droit britannique B, ci-après désignée par « la société B », aux termes duquel elle percevrait de la part de la société B, d'une part, des *licence fees* pour la sous-licence non exclusive de la marque et, d'autre part, des *professional fees* pour les conseils dispensés à celle-ci.

La société demanderesse insiste sur le fait que la marque et la méthode auraient permis de générer entre elle et la société B un montant total de ... euros pour les années 2013 à 2017 sous forme de *license fees* et *professional fees*.

A cet égard, elle donne à considérer qu'elle diffuserait son « *outil de processus systématique* », dénommé « X », à travers des sessions avec ses clients, de sorte que ceux-ci pourraient l'appliquer de façon continue et sécurisée à la stratégie et à tous les aspects de leurs activités leur permettant ainsi une adaptation à l'environnement actuel et aux futurs défis et de revitaliser les activités concernées.

Elle met ensuite en avant le fait qu'elle serait titulaire d'une marque de l'Union européenne déposée sous le numéro européen ... en date du 10 décembre 2012, comme l'attesterait l'extrait de l'Office de l'harmonisation dans le marché intérieur (OHMI).

Ainsi, dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des années 2013 à 2015, elle aurait demandé l'application de l'article 50bis LIR par rapport à ses « *honoraires* ».

En droit, la société demanderesse fait valoir que les conditions de l'article 50bis LIR seraient remplies dans son chef.

En s'appuyant sur le paragraphe (1) de l'article 50bis LIR, elle donne à considérer qu'elle serait, depuis décembre 2013, propriétaire d'une marque de l'Union Européenne, déposée sous le numéro européen ... en date du 10 décembre 2012, tout en précisant que celle-ci aurait été initialement déposée au nom de Monsieur ... et que les droits relatifs à « X » lui auraient été transférés le 2 décembre 2013.

Elle explique, à cet égard, que Monsieur ... aurait développé la méthode alors qu'il aurait été son salarié. Ce n'aurait été qu'après la fin de son contrat d'emploi qu'il aurait pu la lui céder. Elle poursuit que le dépôt de la marque aurait été une mesure conservatoire afin de sécuriser l'activité à développer et à garantir son antériorité par rapport à d'éventuels tiers revendiquants.

La société demanderesse met en avant que les conditions du paragraphe (4) de l'article 50bis LIR seraient également remplies dans son chef, dans la mesure où elle aurait acquis la marque en décembre 2013 et qu'au cours des exercices 2013 à 2016, les frais n'auraient jamais dépassé les revenus correspondants.

La marque ayant été acquise d'une personne physique, la condition inscrite au paragraphe (5) de l'article 50bis LIR serait également satisfaite.

Elle estime ensuite que nonobstant l'absence d'une modification du contrat de licence et de conseil après le 2 décembre 2013, et ce afin de remplacer les termes de « *licensee* » et de « *sub-licensee* » par respectivement « *owner* » et « *licensee* », force serait toutefois de constater que toutes les conditions de l'article 50bis LIR seraient objectivement remplies, de sorte que les revenus nets des exercices 2014 et 2015 devraient être exonérés à hauteur de 80 %.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours pour ne pas être fondé.

Il explique que la société demanderesse aurait demandé l'exonération partielle à l'endroit des revenus nets perçus en contrepartie pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit de propriété intellectuelle, en l'espèce une marque de fabrique ou de commerce.

Il souligne qu'il ne serait pas contesté que l'associé unique de la société demanderesse, Monsieur ..., aurait déposé le 10 décembre 2012 la marque « X » auprès de l'OHMI qui aurait,

par ailleurs, été enregistrée le 29 avril 2013, tel qu'en attesterait le certificat d'enregistrement daté au 2 mai 2013, émis au nom de Monsieur ....

Il se dégagerait du contrat de licence et de conseil que la société demanderesse aurait acquis la licence exclusive afférente à « X » de la part de Monsieur ..., mais non pas la propriété effective des droits en cause et qu'elle aurait concédé une sous-licence sur ladite marque à la société B.

Il ressortirait ensuite d'un « *SALE AND PURCHASE AGREEMENT* », ci-après désigné par « le contrat de vente », que Monsieur ... aurait cédé en date du 2 décembre 2013 à la société demanderesse tous les droits afférents à « X » pour un montant total de ...- euros, de sorte que celle-ci serait à partir de cette date à considérer comme propriétaire des droits, et non plus comme preneur de licence.

Après avoir cité les dispositions de l'article 50bis LIR, le délégué du gouvernement fait valoir que le régime de faveur y prévu présupposerait que le contribuable percevant des revenus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage des droits de propriété intellectuelle soit le propriétaire de ces droits.

Il en découlerait que seul le propriétaire de la marque de fabrique ou de commerce pourrait bénéficier de l'exonération partielle prévue à l'article 50bis LIR.

Or, la société demanderesse n'aurait acquis la propriété de la marque « X » qu'au jour de la signature du contrat de vente avec Monsieur ... en date du 2 décembre 2013.

Il s'ensuivrait que le régime de faveur instauré par l'article 50bis LIR ne serait pas applicable aux redevances perçues par la société demanderesse avant le 2 décembre 2013.

A cela s'ajouterait que l'objet social de la société demanderesse ne ferait pas mention de l'exploitation d'un droit de propriété intellectuelle dans son chef, telle une marque de fabrique ou de commerce.

Le délégué du gouvernement insiste, à cet égard, sur le fait qu'il ressortirait tant du contrat de licence et de conseil que de l'objet social de la société demanderesse, que celle-ci n'offrirait que des services de conseil à la société B qui ne rentreraient pas dans le champ d'application de l'article 50bis, paragraphe (1) LIR.

Les pièces comptables versées indiqueraient en outre des facturations de « *licences informatiques* » à la société B, tandis que la société demanderesse n'aurait indiqué en aucune façon être propriétaire d'un droit d'auteur sur un logiciel informatique, mais n'aurait que fait état de son titre de propriété de la marque « X ».

Ces constatations seraient corroborées par les déclarations fiscales pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années 2013 à 2015 versées par la société demanderesse, aux termes desquelles celle-ci aurait demandé l'application de l'article 50bis LIR dans le cadre des revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'une « *marque* » et non d'un « *droit d'auteur sur un logiciel informatique* ».

En guise de conclusion il estime que ce serait à bon droit que le directeur aurait refusé l'application des dispositions de l'article 50bis LIR à la société demanderesse.

Force est, tout d'abord, de relever que si l'article 50bis LIR a été entretemps abrogé avec effet au 1<sup>er</sup> juillet 2016 par l'article 5 de la loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2016, il a néanmoins été applicable pendant les années d'imposition litigieuses, à savoir les années 2014 et 2015, de sorte qu'il appartient au tribunal d'analyser si la société demanderesse était en droit de s'en prévaloir.

Aux termes de l'article 50bis, LIR. : « (1) *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. Est à considérer comme revenu net, le revenu brut diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation.*

[...]

*(4) L'application des alinéas 1 à 3 du présent article est soumise aux conditions suivantes:*

- 1. le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007;*
- 2. les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec le droit sont à porter à l'actif du bilan du contribuable et à intégrer dans le résultat au titre du premier exercice pour lequel l'application des dispositions des alinéas susvisés entre en ligne de compte pour autant que pour un exercice donné ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec ce même droit.*

*(5) L'application des alinéas 1 et 3 est soumise à la condition additionnelle que le droit n'ait pas été acquis d'une personne qui a la qualité de société associée. Une société est à considérer comme société associée au sens du présent alinéa: a. si elle détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu, ou b. si son capital est détenu directement à raison d'au moins 10% par la société bénéficiaire du revenu, ou c. si son capital est détenu directement à raison d'au moins 10% par une troisième société et que celle-ci détient une participation directe d'au moins 10% dans le capital de la société bénéficiaire du revenu. [...] ».*

Il s'ensuit que l'application de l'avantage fiscal inscrit à l'article 50bis LIR est soumise aux conditions cumulatives que le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007, que les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec ce droit sont portés à l'actif du bilan du contribuable et intégrés dans le résultat au titre du premier exercice pour lequel l'application des dispositions des alinéas susvisés entre en ligne de compte pour autant que pour un exercice donné ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec ce même droit et que le droit n'ait pas été acquis d'une personne qui a la qualité de société associée telle que définie au paragraphe (5) du même article.

Etant donné que ces conditions sont, tel que relevé ci-avant, à respecter cumulativement, il suffit qu'une seule d'elles ne l'est pas pour que l'avantage fiscal y visé puisse être valablement refusé.

En l'espèce, le directeur a retenu que la société demanderesse n'a pas vocation à bénéficier de l'exonération de l'article 50bis LIR au titre des années 2014 et 2015 aux motifs qu'elle n'aurait - après qu'elle est devenue propriétaire de la marque « X » en date du 2 décembre 2013 - pas présenté ni au bureau d'imposition, ni à la présente instance une version actualisée du contrat de licence et de conseil conclu avec la société B, de sorte qu'il s'interroge sur la légalité de cette convention. Il ressortirait, en outre, tant du contrat de licence et de conseil que de l'objet social de la société demanderesse que celle-ci n'offrirait que des services de conseil à la société B qui ne seraient toutefois pas visés à l'article 50bis, paragraphe (1) LIR. Il se dégagerait, enfin, de la comptabilité de la société demanderesse qu'elle aurait facturé des « *Licences informatiques* » à la société B, tandis qu'elle n'aurait indiqué ni dans sa déclaration pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années litigieuses, ni dans sa requête introductive d'instance, qu'elle aurait été propriétaire d'un droit d'auteur sur un logiciel informatique. A cela s'ajouterait que dans l'hypothèse où la société demanderesse percevrait des revenus à titre de rémunération pour l'usage d'un droit d'auteur sur le « *logiciel « X »* », ceux-ci ne pourraient, en tout état de cause, qualifier de redevances au sens de l'article 12 du modèle de convention de l'OCDE, alors que sur base du contrat de licence et de conseil conclu entre la société demanderesse et la société B, celle-ci n'aurait pas le droit de reproduire et de distribuer, ni de modifier et de diffuser le programme dans le public, en l'absence d'accès au code source.

Si les contestations de l'Etat portent sur les conditions d'application de l'article 50bis LIR tantôt en relation avec l'usage d'une marque, tantôt avec l'usage d'un droit d'auteur sur des logiciels informatiques, le tribunal relève que la société demanderesse a demandé l'application du régime de faveur prévu par l'article 50bis LIR sur base d'une marque dénommée « *The A* » dont elle est propriétaire depuis décembre 2013, ce qui est conforté par l'extrait de l'OHMI versé au dossier administratif, de sorte que le tribunal limitera son analyse aux conditions d'application de l'article 50bis LIR au regard de revenus perçus pour l'usage d'une marque. Ensuite, le tribunal relève que s'il n'est pas contesté que les conditions des paragraphes (4) et (5) de l'article 50bis LIR sont remplis dans le chef de la société demanderesse, la partie étatique met toutefois, en substance, en doute que l'ensemble des paiements de la part de la société B sont perçus par la société demanderesse à titre de rémunération pour la concession de l'usage de la marque litigieuse et non pas en tant que rémunération pour la prestation de conseils qui n'entre, ensemble avec le remboursement des frais de déplacement, de manière non contestée pas dans le champ d'application de l'article 50bis LIR.

Il convient encore d'ajouter qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *la preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable [...]* ».

Dans la mesure où la société demanderesse prétend à la qualification des revenus d'un montant de ...- euros au titre de l'année 2014 et de ... euros au titre de l'année 2015, comme redevances au sens de l'article 50bis LIR et partant à l'application de l'exonération à raison de 80% de leur montant net positif, la charge de la preuve lui incombe, de sorte qu'il lui appartient de démontrer que toutes les conditions nécessaires à l'application de l'article 50bis LIR sont remplies en l'espèce.

Force est, à cet égard, de constater que le contrat de licence et de conseil signé entre la société demanderesse et la société B stipule que « *A. The objective of [B] is to develop his*

*business using "X" » et que « B. [A] [...] provides advice in regard to the use of the system and other projects [...] », de même que « C. [B] wishes to be granted a non-exclusive sublicense to "X" to use within his business and to appoint [A] to provide advice and sparring in relation to the use of the system and other projects ». Il indique ensuite que « [B] is hereby granted a non-exclusive sublicense to "X" (The System) and appoints [A] to act as advisor to [B] ».*

S'agissant des obligations à remplir dans le chef de la société demanderesse, le contrat prévoit que « 1. [B] has engaged [A] to provide advice [...] 2. [A] shall provide advice to [B] in regard to both the use of The System and other projects [B] might require [A] to get involved in. [...] ».

Il résulte de ces dispositions contractuelles que la société demanderesse a, d'une part, concédé une licence sur sa marque « X » à la société B et qu'elle lui fournit, d'autre part, des conseils relatifs à ladite marque, de même qu'à d'autres projets (« *other projects* »).

En ce qui concerne la rémunération dans le chef de la société demanderesse, il ressort du contrat en cause que « 4.1. In consideration of the sublicense granted and the services to be provided under this Agreement, [A] shall receive de the following remuneration : 4.2. An upfront license fee for the sublicense to "X" of EUR ... payable upon signature of this contract. 4.3 An on-going license fee for the sublicense to "X" of 25% of all fees that [B] earns from clients where "X" is being used. [...] 4.4. An Advisory Fee, to be agreed between the parties, for each project that , [A] finalizes or if more projects in parallel or over a longer period of time then at the end of each quarter as agreed between [A] and [B]. 4.5 Any additional fees, whatever the reason, can only be charged if these are approved in advance by [B] based on a separate negotiation in each individual case. [...] ». Ledit contrat stipule encore que « 5.1 [B] agrees to reimburse [A] for its reasonable travel expenses [...] ».

Force est au tribunal de constater qu'à l'appui du présent recours, la société demanderesse se limite à affirmer qu'elle percevrait de la part de la société B des « *licence fees* » à titre de rémunération pour l'usage de la marque litigieuse, tout en admettant toutefois qu'elle avait perçu encore des « *professional fees* » à titre de rémunération pour la prestation de conseils, paiements qui de manière non contestée ne qualifient pas au titre de l'article 50bis LIR. Si la société demanderesse affirme qu'elle aurait « *justement déclaré les rémunérations perçues pour les années 2014 à 2015 au titre de « Droit de Propriété Intellectuelle visés à l'article 50bis L.I.R* », elle ne précise toutefois pas la quote-part des revenus perçus de la part de la société B à titre de rémunération pour l'usage de la marque « X » et celle qui correspond à la rémunération pour les prestations de conseil fournies à la société B, ni ne verse-t-elle des documents tels des factures ou extraits bancaires documentant le montant, respectivement la nature des revenus perçus de la part de la société B afin de permettre de distinguer entre les paiements susceptibles de tomber dans le champ d'application de l'article 50bis LIR, et ceux qui ne le sont pas pour être une rémunération de prestations de services.

En l'état actuel du dossier, la société demanderesse reste donc en défaut d'étayer concrètement, pièces et chiffres à l'appui, quel est le montant des revenus perçus en lien avec la licence accordée à la société B pour l'utilisation de la marque « X », de sorte qu'elle n'a pas mis le tribunal en mesure d'apprécier si les montants des revenus déclarés par elle à titre de revenus nets courants provenant de redevances conformément à l'article 50bis, paragraphe (1) LIR. LIR, à savoir ...- euros au titre de l'année 2014 et ... euros au titre de l'année 2015, qualifient effectivement de redevances au sens de l'article 50bis LIR ou s'ils ont été perçus, en totalité ou en partie, à titre de rémunération pour la prestation de conseils fournie à la société

B en relation avec la marque litigieuse, respectivement d'« *autres projets* », activité qui est encore conforme à son objet social selon lequel « *The purpose of [A] is to grant strategic advice and consulting services in relation to the development of existing companies and assist the management of such companies implementing the strategic plans for the future. The Company may further carry out any commercial, industrial and financial operations, the investment in and development of real estate and movable property and the investment in participation interests, of either Luxembourg or foreign companies as well as the management, control and development of such participating interests. [A] may perform everything connected with the foregoing in the widest sense of the word and the conduct of any business in connection therewith.* », ou encore à titre de remboursement pour les charges payées en relation avec les déplacements professionnels conformément au titre 5 précité du contrat de license et de conseil.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens que le directeur a valablement pu rejeter la réclamation de la société demanderesse comme étant non fondée et que le recours principal en réformation est dès lors à rejeter pour ne pas être fondé.

Au vu de l'issue du litige, il n'y a pas lieu de faire droit à la demande de la société demanderesse tendant à l'allocation d'une indemnité de procédure de 3.000.- euros formulée sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit en la forme le recours principal en réformation introduit à l'encontre de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 31 janvier 2019 dans son volet relatif à l'application de l'article 50bis LIR au titre des années d'imposition 2014 et 2015 ;

au fond le déclare non justifié, partant en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation ;

rejette la demande en paiement d'une indemnité de procédure telle que formulée par la société demanderesse ;

condamne la société demanderesse aux frais et dépens.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 31 mars 2021 par :

Annick Braun, vice-président,  
Alexandra Castegnaro, premier juge,  
Carine Reinesch, juge,

en présence du greffier Luana Poiani.

s. Luana Poiani

s. Annick Braun

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 31 mars 2021  
Le greffier du tribunal administratif