



L.I.R. n° 50ter/1

Eval n° 62

Objet : Régime fiscal de la propriété intellectuelle

Sommaire

1. Introduction
2. Exonération partielle du revenu net éligible dégagé par un actif éligible (art. 50ter L.I.R.)
 - 2.1. Principes de base
 - 2.2. Les actifs éligibles
 - 2.2.1. Les différents types d'actifs susceptibles de constituer des actifs éligibles
 - 2.2.2. Bref aperçu des dispositions nationales ou internationales concernant les actifs éligibles applicables au Luxembourg
 - 2.2.2.1. Le brevet d'invention
 - 2.2.2.2. Le modèle d'utilité
 - 2.2.2.3. Les certificats complémentaires de protection au titre d'un brevet sur un médicament, d'un médicament à usage pédiatrique ou d'un produit phytopharmaceutique
 - 2.2.2.4. Le certificat d'obtention végétale
 - 2.2.2.5. La désignation de médicament orphelin
 - 2.2.2.6. Le droit d'auteur sur des logiciels informatiques
 - 2.2.3. Les conditions supplémentaires liées à la qualification d'actif éligible
 - 2.2.3.1. L'activité de recherche et développement
 - 2.2.3.2. La date de constitution d'un actif visé à l'article 50ter, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R.

- 2.2.4. La date de l'octroi de l'exonération partielle pour les actifs éligibles soumis à une procédure d'enregistrement
- 2.3. Les coûts d'acquisition
- 2.4. Les dépenses éligibles
- 2.5. Les dépenses totales
- 2.6. Les entreprises liées
- 2.7. Le principe de pleine concurrence
- 2.8. Les revenus éligibles
- 2.9. Les revenus nets éligibles
- 2.10. Le prix de revient de l'actif éligible
- 2.11. Le produit ou le service ou la famille de produits ou services émanant d'actifs éligibles
- 2.12. Détermination du revenu net éligible ajusté et compensé
 - 2.12.1. L'ajustement du revenu net éligible
 - 2.12.1.1. La première méthode
 - 2.12.1.2. La deuxième méthode
 - 2.12.2. L'ajustement à opérer en cas d'immigration
 - 2.12.3. L'ajustement à opérer lorsqu'un actif éligible a été un actif qualifiant au sens de l'article 50*bis* L.I.R.
- 2.13. La compensation du revenu net éligible ajusté
- 2.14. Le transfert d'un actif éligible dans le cadre d'une opération fiscalement neutre
- 2.15. Le rapport du lien
- 2.16. Les impôts étrangers
- 2.17. L'obligation de suivi et de documentation
 - 2.17.1. Le principe
 - 2.17.2. Les règles à observer

- 2.17.3. La documentation
- 2.17.4. Le manquement à l'obligation de suivi et de documentation
- 2.18. L'application concurrente des dispositions des articles *50bis* et *50ter* L.I.R.
- 2.19. L'exclusion des actifs éligibles en tant que biens de remploi (article 54 L.I.R.)
- 3. L'exonération des actifs éligibles de l'I.F.
 - 3.1. Généralités
 - 3.2. L'exonération prévue par le paragraphe *60ter* BewG
 - 3.3. La déduction des dettes qui sont en relation économique directe avec un actif éligible exonéré en vertu du paragraphe *60ter* BewG
 - 3.4. L'application concurrente des dispositions des paragraphes *60bis* et *60ter* BewG

1. Introduction

La loi du 17 avril 2018 portant modification de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en ce qui concerne le régime fiscal de la propriété intellectuelle, et modifiant la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs (« Bewertungsgesetz ») (Mémorial A - N° 254 du 19 avril 2018) (ci-après : la loi du 17 avril 2018) a introduit, avec effet à partir de l'année d'imposition 2018, un nouveau régime fiscal de la propriété intellectuelle.

A cette fin, l'article 1^{er}, numéro 1 de la loi du 17 avril 2018 a complété la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) par l'insertion d'un nouvel article 50^{ter}, tandis que l'article 2 de cette même loi a introduit un nouveau paragraphe 60^{ter} dans la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs (BewG). L'article 1^{er}, numéro 2 de la loi du 17 avril 2018 a encore amendé l'article 54, alinéa 1^{er} L.I.R.

En outre, le règlement grand-ducal du 17 avril 2018 modifiant le règlement grand-ducal modifié du 3 décembre 1969 portant exécution de l'article 162 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (Mémorial A N° 255 du 19 avril 2018) (ci-après : le règlement grand-ducal du 17 avril 2018) a amendé, avec effet à partir de l'année d'imposition 2018, l'annexe faisant partie intégrante dudit règlement grand-ducal modifié afin de rendre les dispositions du nouvel article 50^{ter} L.I.R. applicables aux organismes à caractère collectif.

L'article 50^{ter} L.I.R. détermine les conditions et les limites dans lesquelles un contribuable peut bénéficier d'une exonération partielle du revenu net éligible dégagé par un actif éligible. L'amendement apporté à l'article 54, alinéa 1^{er} L.I.R. empêche qu'un actif éligible au sens de l'article 50^{ter} L.I.R. puisse constituer une immobilisation de emploi. Le nouveau paragraphe 60^{ter} BewG prévoit que les actifs éligibles définis par l'article 50^{ter} L.I.R. ne font pas partie de la fortune d'exploitation et sont partant exonérés de l'impôt sur la fortune (I.F.).

L'article 50^{ter} L.I.R. complète le catalogue des prescriptions régissant le bénéfice commercial. En vertu des articles 64 et 93, alinéa 1^{er} L.I.R., les dispositions dudit article s'appliquent non seulement dans le cadre 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.

Les dispositions de la loi du 17 avril 2018 et du règlement grand-ducal du 17 avril 2018 s'appliquent à partir de l'année d'imposition 2018. Il s'ensuit qu'en matière de l'impôt sur le revenu, le nouveau régime fiscal de la propriété intellectuelle s'applique aux exercices d'exploitation clôturés après le 31 décembre 2017, alors qu'en matière de l'impôt sur la fortune, les dispositions ayant trait au paragraphe 60^{ter} BewG s'appliquent aux assiettes de l'impôt sur la fortune établies à la date clé du 1^{er} janvier 2018 et aux dates clés suivantes.

2. Exonération partielle du revenu net éligible dégagé par un actif éligible (art. 50ter L.I.R.)

2.1. Principes de base

Le nouveau régime fiscal de la propriété intellectuelle se fonde sur plusieurs principes directeurs pour ce qui concerne la détermination du revenu susceptible de bénéficier de l'exonération partielle de 80%. Ces principes se basent tant sur les conclusions tirées par l'Organisation de coopération et de développement économiques (« OCDE ») dans le cadre du Plan d'action concernant l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (« BEPS ») que sur les travaux menés par le groupe « code de conduite (fiscalité des entreprises) » institué au niveau de l'Union européenne (« UE »).

L'application du nouveau régime est soumise à la condition que le contribuable s'est lui-même livré à une activité substantielle de recherche et développement en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible (alinéa 1^{er} de l'article 50ter L.I.R.). La proportion dans laquelle un revenu net dégagé par un actif éligible peut, le cas échéant, bénéficier de l'exonération partielle est déterminée sur la base d'un rapport qui repose sur les orientations générales arrêtées par l'OCDE (l'approche du lien modifiée - modified nexus approach) (alinéa 6 de l'article 50ter L.I.R.).

Pour pouvoir bénéficier de l'exemption partielle, il ne suffit pas que le revenu net éligible dégagé par un actif éligible au cours d'un exercice d'exploitation soit positif, mais il faut encore que le revenu net global dégagé par ledit actif au cours de cet exercice et des exercices antérieurs soit positif. A cette fin, le revenu net éligible dégagé au cours d'un exercice d'exploitation et susceptible de bénéficier de l'exonération partielle est à ajuster pour tenir compte, le cas échéant, des revenus nets éligibles négatifs réalisés au cours d'un exercice d'exploitation antérieur qui n'ont pas encore pu être neutralisés par un revenu net éligible positif (alinéa 2 de l'article 50ter L.I.R.).

Dans les cas où le contribuable dispose de plus d'un actif éligible, générant ou ayant généré un revenu éligible, il peut seulement bénéficier de l'exemption partielle si le revenu net éligible ajusté dégagé globalement par tous les actifs éligibles est positif. A cette fin, les revenus nets éligibles ajustés dégagés au cours d'un exercice d'exploitation sont, le cas échéant, à compenser avant de pouvoir bénéficier de l'exonération partielle (alinéas 3 et 4 de l'article 50ter L.I.R.).

L'exemption partielle prévue à l'article 50ter L.I.R. est soumise à des exigences accrues en matière de documentation (alinéa 9 de l'article 50ter L.I.R.).

2.2. Les actifs éligibles

2.2.1. Les différents types d'actifs susceptibles de constituer des actifs éligibles

L'article 50ter, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. détermine les actifs éligibles, c'est-à-dire les actifs de propriété intellectuelle dont les revenus peuvent bénéficier du nouveau régime de faveur si toutes les conditions légales sont remplies.

Quoique le numéro 1 énumère de façon limitative les actifs de propriété intellectuelle susceptibles de bénéficier des dispositions de l'article 50ter L.I.R., il souligne encore et d'emblée que les actifs de propriété intellectuelle à caractère commercial ne tombent pas dans son champ d'application. Cette précision s'impose afin de clarifier dès le départ que le revenu attribuable à de tels actifs ne peut pas bénéficier de l'exonération partielle.

Par actifs de propriété intellectuelle à caractère commercial, il y a lieu d'entendre les actifs incorporels liés à des activités de commercialisation. Selon le commentaire de l'OCDE¹, il s'agit d'actifs incorporels qui contribuent à l'exploitation commerciale d'un produit ou d'un service et/ou ont une valeur promotionnelle importante pour le produit concerné. Ainsi, par exemple, les marques, les appellations commerciales, les noms de domaine et les listes de clients sont notamment exclus du champ d'application de l'article 50ter L.I.R.

Le numéro 1 différencie deux catégories d'actifs susceptibles de qualifier d'actifs éligibles. Le dénominateur commun desdits actifs est qu'il s'agit d'actifs incorporels dont l'utilisation est protégée en vertu de dispositions nationales ou internationales en vigueur. Le numéro 1, lettre a) de l'article 50ter L.I.R., qui regroupe la première catégorie d'actifs, énumère de manière limitative les droits suivants :

- le brevet ;
- le modèle d'utilité ;
- le certificat complémentaire de protection au titre d'un brevet sur un médicament ou d'un produit phytopharmaceutique ;
- une prorogation d'un certificat complémentaire de protection au titre d'un médicament à usage pédiatrique ;
- le certificat d'obtention végétale et
- la désignation de médicament orphelin.

La deuxième catégorie d'actifs, qui figure à la lettre b) du numéro 1 de l'article 50ter L.I.R., concerne le droit d'auteur sur logiciels.

En général, les entreprises cherchent à protéger leurs inventions sur tous les marchés sur lesquels elles envisagent de les commercialiser. Dans cet esprit, l'article 50ter, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. couvre les actifs de propriété intellectuelle protégés en vertu d'une législation applicable au Luxembourg ou à l'étranger.

¹ Voir la définition de « bien incorporel de commercialisation » dans le glossaire des « Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales » (juillet 2017).

2.2.2. Bref aperçu des dispositions nationales ou internationales concernant les actifs éligibles applicables au Luxembourg

2.2.2.1. 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^{er}² 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, Office de la propriété intellectuelle (OPI) ;
- 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 n'évaluant 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 brevetabilité. Ceux-ci sont évalués uniquement par les tribunaux en cas de litige. En général, un brevet luxembourgeois est délivré 18 mois après le dépôt.

²Art. 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).

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. Jusqu'à présent, 38 Etats sont membres de l'Organisation européenne des brevets et notamment tous les Etats membres de l'UE.

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 l'OPI 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 (www.patent.public.lu).

Dans ce contexte, il échet de noter encore que le règlement (UE) n° 1257/2012 et le règlement (UE) n° 1260/2012 fournissent le cadre juridique du système de brevet unitaire. Le brevet unitaire sera basé sur un brevet européen délivré par l'OEB. Après la délivrance du brevet européen, le titulaire peut déposer une demande d'effet unitaire afin d'obtenir une protection uniforme dans les Etats membres participants. Or, bien que lesdits règlements soient entrés en vigueur le 20 janvier 2013, ils ne s'appliqueront qu'à compter de la date d'entrée en vigueur de l'Accord relatif à la juridiction unifiée du brevet du 19 février 2013. Jusqu'à cette entrée en vigueur, aucun brevet unitaire ne peut être obtenu.

2.2.2.2. Le modèle d'utilité

Bien qu'au Luxembourg les inventions ne sont pas protégées par modèle d'utilité, ce titre de protection, appelé parfois encore « petit brevet », « certificat d'utilité » ou « Gebrauchsmuster » est offert dans certains pays. 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.

2.2.2.3. Les certificats complémentaires de protection au titre d'un brevet sur un médicament, d'un médicament à usage pédiatrique ou d'un produit phytopharmaceutique

En vertu du règlement (CE) n° 469/2009 du Parlement européen et du Conseil du 6 mai 2009 concernant le 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, l'OPI), 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.

2.2.2.4. Le certificat d'obtention végétale

Au Luxembourg, la protection des obtentions végétales est régie par le règlement (CE) n° 2100/94 modifié du Conseil du 27 juillet 1994 instituant un régime de protection communautaire des obtentions végétales [ci-après : le règlement (CE) n° 2100/94)], ainsi que par les règlements pris en son exécution. La mise en œuvre et l'application du régime sont assurées par l'Office communautaire des variétés végétales (OCVV) [en anglais : Community Plant Variety Office (CPVO)]. Les articles 5³ et 6⁴ du règlement (CE) n° 2100/94 retiennent que les variétés de tous les genres et de toutes les espèces botaniques peuvent faire l'objet d'une protection communautaire des obtentions végétales si elles sont distinctes, homogènes, stables et nouvelles pour autant qu'elles soient désignées par une dénomination.

Les demandes de protection communautaire des obtentions végétales sont à déposer soit auprès de l'OCVV, soit auprès de l'une des agences nationales des Etats membres désignées et publiées par l'OCVV. Dans ce dernier cas, il faut que le demandeur informe directement l'OCVV du dépôt de cette demande auprès de cette agence nationale. Le dépôt est soumis au règlement d'une taxe. Lorsque la demande est valide, l'OCVV envoie un accusé de réception au demandeur en spécifiant la date

³ Art. 5. 1°. Les variétés de tous les genres et de toutes les espèces botaniques, y compris notamment leurs hybrides, peuvent faire l'objet d'une protection communautaire des obtentions végétales.

⁴ Art. 6 : La protection communautaire des obtentions végétales est accordée pour des variétés qui sont :

- a) distinctes,
- b) homogènes,
- c) stables et
- d) nouvelles.

En outre, la variété doit être désignée par une dénomination conformément aux dispositions de l'article 63.

de la demande et le numéro de dossier de la demande. En même temps, l'OCVV prend les mesures nécessaires pour procéder à un examen technique de la variété végétale. La durée de cet examen technique varie selon la variété végétale soumise à examen. Lorsque les résultats de l'examen technique sont satisfaisants et qu'aucun obstacle n'a été découvert en ce qui concerne la dénomination variétale, l'OCVV accorde la protection communautaire des obtentions végétales et délivre un certificat attestant l'octroi de cette protection. En vertu de l'article 19, paragraphe 1^{er} du règlement (CE) n° 2100/94, la protection reste valable dans les Etats membres de l'UE pour une période maximale de 25 ans, ou de 30 ans pour la vigne, les arbres et les pommes de terre, sous réserve du paiement des taxes annuelles.

L'OCVV tient un registre des demandes de protection communautaire des obtentions végétales, ainsi qu'un registre des octrois de protection communautaire des obtentions végétales. Tous les deux mois, l'OCVV publie, sur son site internet, un Bulletin officiel qui indique les changements apportés au registre de l'Office sur une période de deux mois. Y sont renseignés notamment les demandes et les octrois de protection communautaire, les retraits de demandes, les abandons de demandes, ainsi qu'une liste des demandeurs et titulaires de protection communautaire des obtentions végétales. La publication d'une demande de protection communautaire d'obtentions végétales confère une protection provisoire au demandeur.

Lorsque le demandeur a déjà demandé un titre de protection pour la variété dans un Etat membre de l'UE ou auprès d'un membre de l'Union internationale pour la protection des obtentions végétales (UPOV)⁵, il jouit, pour effectuer le dépôt d'une demande de protection communautaire pour la même variété d'un droit de priorité pendant un délai de 12 mois, si la demande antérieure existe encore à la date de dépôt. Le droit de priorité entraîne que la date de dépôt de la demande antérieure vaut date de dépôt de la demande de protection communautaire des obtentions végétales.

En vertu de l'article 92 du règlement (CE) n° 2100/94, toute variété faisant l'objet d'une protection *communautaire* des obtentions végétales ne peut faire l'objet d'une protection *nationale* des obtentions végétales ni d'un brevet. Il n'est pas possible de posséder à la fois une protection *communautaire* et une protection *nationale* d'obtention végétale concernant la même variété. Lorsqu'une variété est déjà protégée par une protection communautaire d'obtention végétale, toute protection végétale nationale ou tout brevet octroyé sur le territoire de l'UE concernant cette variété est inefficace. Lorsqu'une protection communautaire d'obtention végétale est octroyée concernant une variété pour laquelle une protection nationale ou un brevet a

⁵L'UPOV, qui a été créée en 1961 par la Convention internationale pour la protection des obtentions végétales (la convention UPOV), est une organisation intergouvernementale basée à Genève. Sa mission consiste à mettre en place et à promouvoir un système efficace de protection des variétés végétales afin d'encourager l'obtention de variétés, dans l'intérêt de tous. La convention UPOV fournit la base aux membres de l'UPOV pour encourager l'amélioration des plantes en octroyant aux obtenteurs de nouvelles variétés végétales un droit de propriété intellectuelle : le droit d'obteneur. Afin d'obtenir une protection, l'obteneur doit déposer une demande individuelle auprès des services compétents des membres de l'UPOV chargés d'octroyer des droits d'obteneur. Tout Etat ou toute organisation qui souhaite devenir membre de l'UPOV doit s'assurer que sa législation est en conformité avec les dispositions de la convention. A l'heure actuelle, l'UPOV compte 75 membres dont l'UE qui est membre de l'UPOV depuis le 29 juillet 2005.

déjà été octroyé, ceux-ci sont suspendus pour la durée de la protection communautaire.

La protection communautaire des obtentions végétales a pour effet que, pour ce qui concerne les constituants variétaux ou le matériel de récolte de la variété protégée, les actes suivants doivent être autorisés par le titulaire :

- a) la production ou reproduction (multiplication),
- b) le conditionnement à des fins de propagation,
- c) la mise en vente,
- d) la vente ou toute autre forme de commercialisation,
- e) l'exportation de la Communauté,
- f) l'importation dans la Communauté,
- g) le stockage aux fins mentionnées aux lettres a) à f).

L'article 15 du règlement (CE) n° 2100/94 énonce certaines catégories d'actes qui ne sont pas couverts par la protection communautaire des obtentions végétales dont les plus importants sont :

- les actes accomplis à titre privé et à des fins non commerciales ;
- les actes accomplis à titre expérimental ;
- les actes accomplis en vue de créer ou de découvrir et de développer d'autres variétés.

Il existe en outre une dérogation à la protection communautaire en faveur des agriculteurs pour ce qui concerne certaines espèces de plantes agricoles.

2.2.2.5. La désignation de médicament orphelin

Depuis la date d'application en l'an 2000 du règlement (CE) n° 847/2000, la désignation de médicament orphelin est régie par une législation communautaire directement applicable dans tous les Etats membres de l'UE. L'élément central de cette législation est le règlement (CE) n° 141/2000 amendé du Parlement européen et du Conseil du 16 décembre 1999 concernant les médicaments orphelins [ci-après : le règlement (CE) n° 141/2000], ainsi que les actes pris en son exécution dont notamment le règlement (CE) n° 847/2000 amendé de la Commission du 27 avril 2000 établissant les dispositions d'application des critères de désignation d'un médicament en tant que médicament orphelin et définissant les concepts de « médicament similaire » et de « supériorité clinique ».

De manière simplifiée, un médicament est un médicament « orphelin », lorsqu'il est destiné au traitement de maladies rares. Pour qu'un produit obtienne la désignation de médicament orphelin, la personne intéressée doit établir que les critères fixés à l'article 3, paragraphe 1^{er} du règlement (CE) n° 141/2000⁶ sont remplis et soumettre

⁶Art. 3.1. Un médicament obtient la désignation de médicament orphelin si son promoteur peut établir :

- a) qu'il est destiné au diagnostic, à la prévention ou au traitement d'une affection entraînant une menace pour la vie ou une invalidité chronique ne touchant pas plus de cinq personnes sur dix mille dans la Communauté, au moment où la demande est introduite, ou
- qu'il est destiné au diagnostic, à la prévention ou au traitement, dans la Communauté, d'une maladie mettant la vie en danger, d'une maladie très invalidante ou d'une affection grave et chronique, et qu'il est peu probable qu'en l'absence de

une demande de désignation de médicament orphelin à l'Agence européenne des médicaments (AEM) [en anglais : European Medicines Agency (EMA)] avant le dépôt de la demande d'autorisation de mise sur le marché. L'AEM, par l'intermédiaire de son comité des médicaments orphelins, émet un avis à la Commission européenne, qui statue sur la reconnaissance de la qualité de médicament orphelin. La décision est notifiée à la personne concernée et est communiquée à l'AEM et aux autorités compétentes des Etats membres.

Le médicament désigné est inscrit au registre communautaire des médicaments orphelins. Y figurent notamment la désignation de l'UE, l'indication orpheline désignée, le promoteur⁷ et la date de désignation. Un médicament désigné comme médicament orphelin est rayé du registre communautaire des médicaments orphelins

- à la demande de la personne qui a obtenu pour ledit médicament la désignation de médicament orphelin ;
- lorsqu'il est établi, préalablement à l'octroi de l'autorisation de mise sur le marché, que les critères énoncés à l'article 3 du règlement (CE) n° 141/2000 ne sont plus remplis ;
- à la fin de la période d'exclusivité commerciale.

Tout médicament doit avoir une autorisation de mise sur le marché afin de pouvoir être légalement commercialisé sur le marché européen. Une demande d'autorisation de mise sur le marché pour un médicament orphelin doit faire l'objet de la procédure centralisée d'autorisation prévue au niveau européen. Cette demande est à introduire auprès de l'AEM, qui émet un avis à la Commission européenne, qui statue sur la demande. L'autorisation de mise sur le marché délivrée pour un médicament orphelin n'est valable que pour les indications thérapeutiques répondant aux critères énoncés à l'article 3 du règlement (CE) n° 141/2000.

Une autorisation de mise sur le marché délivrée selon la procédure centralisée est valable dans tous les Etats membres de l'UE et dans les autres Etats parties à l'Accord sur l'Espace économique européen (EEE). L'autorisation de mise sur le marché européen est valable pendant cinq ans. Elle peut être renouvelée au terme des cinq ans sur la base d'une réévaluation du rapport bénéfice/risque. Une fois renouvelée, l'autorisation de mise sur le marché est en principe valable pour une durée illimitée.

Tout médicament désigné de médicament orphelin qui obtient une autorisation de mise sur le marché européen bénéficie d'une exclusivité commerciale de dix ans à compter de l'obtention de l'autorisation de mise sur le marché. Durant cette période, l'UE et les Etats membres refusent toute demande d'autorisation de mise sur le marché européen ou toute demande d'extension pour un médicament similaire eu

mesures d'incitation, la commercialisation de ce médicament dans la Communauté génère des bénéfices suffisants pour justifier l'investissement nécessaire
et

b) qu'il n'existe pas de méthode satisfaisante de diagnostic, de prévention ou de traitement de cette affection ayant été autorisée dans la Communauté, ou, s'il en existe, que le médicament en question procurera un bénéfice notable à ceux atteints de cette affection.

⁷ Aux termes de l'article 2, c) du règlement (CE) n° 141/2000, il y a lieu d'entendre par promoteur toute personne physique ou morale établie dans la Communauté, qui cherche à obtenir, ou qui a obtenu, pour un médicament, la désignation de médicament orphelin.

égard à la même indication thérapeutique. La période d'exclusivité peut être ramenée à six ans s'il est établi à la fin de la cinquième année que la maladie n'est plus une maladie orpheline et, entre autres, s'il est démontré que la rentabilité est suffisante pour ne plus justifier le maintien de l'exclusivité commerciale. La période de dix ans peut également être réduite, si le titulaire donne son accord ou s'il ne peut pas produire son médicament en quantité suffisante ou encore si un nouveau demandeur établit que son médicament est plus sûr, plus efficace ou cliniquement supérieur. Dans certaines conditions, elle est portée à douze ans si la demande d'autorisation de mise sur le marché européen comprend les résultats de l'ensemble des études réalisées selon un plan d'investigation pédiatrique approuvé.

2.2.2.6. 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 1^{er}, paragraphe 1^{er}⁸ définit de manière générale les œuvres littéraires et artistiques protégées par des droits d'auteur, l'article 31⁹ 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. 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 soixante-dix ans après son décès au profit de ses héritiers et de ses ayants droit. Lorsqu'un

⁸Art. 1^{er}.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.

⁹Art. 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 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 Luxembourg¹⁰.

2.2.3. Les conditions supplémentaires liées à la qualification d'actif éligible

Pour pouvoir qualifier d'actif éligible, il ne suffit cependant pas qu'un actif fasse partie du groupe d'actifs énumérés au numéro 1 de l'alinéa 1^{er} de l'article 50^{ter} L.I.R., mais il faut encore qu'un tel actif ait été constitué, développé ou amélioré dans le cadre d'une activité de recherche et développement exercée par le contribuable lui-même après le 31 décembre 2007. Pour ce qui concerne l'activité de recherche et développement, il est renvoyé au point 2.2.3.1. ci-dessous. Il est à noter qu'il n'est pas exigé que les dépenses de recherche et développement aient été intégralement encourues par le contribuable lui-même, mais la proportion dans laquelle le contribuable a contribué lui-même à l'activité de recherche et développement ayant permis la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible a un impact sur la quote-part de revenu s'y rapportant susceptible de bénéficier de l'exonération partielle. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.15. ci-dessous.

Il s'ensuit que les actifs énumérés à l'article 50^{ter}, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. sont uniquement susceptibles de qualifier d'actifs éligibles dans les deux situations suivantes. Premièrement, lesdits actifs résultent d'une activité de recherche et développement exercée par le contribuable lui-même et ils ont été constitués après le 31 décembre 2007. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.2.3.2. ci-dessous. Deuxièmement, en ce qui concerne lesdits actifs qui ne remplissent pas simultanément ces deux conditions, ils sont uniquement susceptibles de qualifier d'actifs éligibles si le contribuable continue à développer ou à améliorer lesdits actifs

¹⁰ 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.

dans le cadre d'une activité de recherche et développement exercée par lui-même après le 31 décembre 2007. Dans ce dernier cas, il n'est pas exigé que l'activité de recherche et développement exercée par le contribuable lui-même aboutisse à la constitution d'un nouvel actif au sens de l'article 50ter, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. Un actif énuméré à l'article 50ter, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. amélioré ou développé dans le cadre d'une activité de recherche et développement après le 31 décembre 2007 peut partant constituer un actif éligible. Toutefois, vu que le développement ou l'amélioration d'un tel actif se reflètent nécessairement dans sa valeur, il ne suffit pas que le contribuable justifie qu'il a exercé une activité de recherche et développement en rapport avec un actif déterminé visé à l'article 50ter, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R., mais il faut encore qu'il démontre que cette activité a créé une valeur ajoutée y relative. En l'espèce, les dépenses éligibles et les dépenses totales englobent non seulement les dépenses encourues dans le cadre du développement et de l'amélioration, mais toutes les dépenses encourues en rapport avec l'actif éligible.

2.2.3.1. L'activité de recherche et développement

L'article 50ter L.I.R. ne fournit pas une définition autonome de la notion « recherche et développement », vu qu'il s'agit d'un concept qui bénéficie d'une définition largement harmonisée au niveau international devant permettre, entre autres, d'identifier et de quantifier les dépenses encourues par les entreprises individuelles dans le domaine de la recherche et développement.

Au plan national, la notion de « recherche et développement » est définie à l'article 1^{er}, numéro 27 de la loi du 17 mai 2017 relative à la promotion de la recherche, du développement et de l'innovation¹¹. La recherche et développement est une activité dont l'objet principal est d'acquérir de nouvelles connaissances et de développer de nouvelles applications à partir des connaissances disponibles. Elle se caractérise par le fait qu'elle est entreprise de manière systématique, c'est-à-dire sur la base d'un plan structuré qui permet de définir son but et de lui allouer les ressources humaines et financières nécessaires. D'une manière générale, l'activité de recherche et développement vise à résoudre une incertitude scientifique et/ou technologique.

Au sein d'une entreprise, l'organisation des activités de recherche et développement varie notamment en fonction de la taille de l'entreprise, des objectifs poursuivis et de l'envergure des travaux nécessaires à atteindre ces objectifs. Lorsqu'une entreprise exerce tout un ensemble d'activités de recherche et développement, lesdites activités peuvent généralement être regroupées en projets de recherche et développement. En l'espèce, chaque projet de recherche et développement est organisé et administré dans un but précis et assorti d'objectifs et de résultats escomptés pour la moindre de ces activités. Des projets de recherche et développement peuvent être regroupés pour former un programme de recherche et développement si lesdits projets concernent le même domaine d'activités ou si les thèmes se recoupent. Ces projets

¹¹ Article 1^{er}, numéro 27 de la loi du 17 mai 2017 relative à la promotion de la recherche, du développement et de l'innovation : « recherche-développement (R&D) »: les travaux de création entrepris de façon systématique en vue d'accroître la somme de connaissances ainsi que l'utilisation de cette somme de connaissances pour de nouvelles applications, qu'il s'agisse de produits, de services, de procédés, de méthodes ou d'organisations.

ou programmes de recherche et développement peuvent s'étendre sur des périodes plus ou moins longues en fonction des objectifs définis et ne sont pas tous nécessairement couronnés de succès. D'une manière générale, ce n'est qu'après l'écoulement d'une période donnée, voire vers la fin des travaux entamés qu'il se révélera si l'activité de recherche et développement a abouti à de nouvelles connaissances exploitables qui sont protégées du fait de leur existence ou pour lesquelles des titres de protection peuvent et vont être sollicités et octroyés.

Vu que l'exercice d'une activité de recherche et développement est un des prérequis pour l'application du nouvel régime de la propriété intellectuelle, il incombe au contribuable de justifier qu'il s'est lui-même livré à une telle activité en énonçant notamment les questions ou problèmes analysés ainsi que les résultats obtenus. Ce principe s'applique non seulement aux activités de recherche et développement ayant abouti à la constitution d'un actif visé à l'article 50*ter*, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. après le 31 décembre 2007, mais encore à celles ayant permis de développer ou d'améliorer un tel actif après cette date. En l'espèce, le contribuable doit établir la nature et les caractéristiques de base marquant le développement ou l'amélioration réalisé. A ce sujet, il importe de souligner que les activités exercées notamment dans le cadre de la commercialisation d'un actif, qui de par leur nature ne constituent pas des dépenses de recherche et développement, ne sauraient être prises en compte dans le présent contexte. Il en va de même si la seule activité déployée par le contribuable consiste à entreprendre les démarches nécessaires afin d'assurer la protection d'un actif visé à l'article 50*ter*, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R.

Lorsque le contribuable s'est associé avec une, voire plusieurs entreprises afin de réaliser un projet de recherche et développement commun et que les parties réussissent à développer ensemble un actif éligible, les dispositions de l'article 50*ter* L.I.R. s'appliquent à chacune des parties individuellement sous les conditions suivantes. Chaque partie doit avoir encouru elle-même des dépenses de recherche et développement en rapport avec la constitution de l'actif éligible. Le contrôle des fonctions essentielles liées à l'activité de recherche et développement est partagé entre les parties et chacune d'entre elles est capable d'assumer les risques liés à sa propre activité de recherche et développement. Dans les cas où les parties sont des entreprises liées, le contrat de collaboration doit être conforme au principe de pleine concurrence.

Indépendamment de la manière dont une entreprise organise ses activités de recherche et développement pour ses propres besoins, l'application de l'article 50*ter* L.I.R. requiert qu'elle puisse établir un lien entre les dépenses de recherche et développement, l'actif éligible et les revenus s'y rapportant, afin d'assurer que le revenu éligible provienne bien desdites dépenses de recherche et développement. Si un tel suivi par actif éligible s'avère impossible, le suivi peut être réalisé par produit ou service ou famille de produits ou de services dans des conditions déterminées. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.17. ci-dessous concernant les obligations de documentation accrues régissant l'application de l'article 50*ter* L.I.R.

2.2.3.2. La date de constitution d'un actif visé à l'article 50ter, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R.

Il vient d'être relevé ci-dessus que le dénominateur commun des actifs énumérés au numéro 1 de l'alinéa 1^{er} de l'article 50ter L.I.R. est qu'il s'agit d'actifs incorporels protégés en vertu de dispositions nationales ou internationales en vigueur. Inutile de préciser encore que les dispositions nationales ou internationales applicables dans un autre Etat peuvent diverger de celles applicables au Luxembourg. Dans les cas où le contribuable dispose d'un actif protégé dans un autre Etat, il lui incombe de justifier l'existence et la validité des droits invoqués par rapport à la protection accordée dans cet autre Etat.

La protection conférée par la première catégorie d'actifs de propriété intellectuelle s'obtient sur demande et en suivant les procédures d'enregistrement prévues à cette fin par les registres compétents. Pour certains des actifs, l'enregistrement de la demande d'obtention confère déjà une protection provisoire au requérant, alors que pour d'autres la protection ne prend effet qu'à partir d'une date déterminée ou à partir de la date où l'autorité compétente rend une décision positive. Ces facteurs sont à prendre en considération pour déterminer la date de constitution des actifs visés à l'article 50ter, alinéa 1^{er}, numéro 1, lettre a) L.I.R.

En ce sens, la date de constitution d'un brevet correspond à la date du dépôt de la demande de brevet. La date de constitution d'un certificat complémentaire de protection au titre d'un brevet sur un médicament, d'un médicament à usage pédiatrique ou d'un produit phytopharmaceutique correspond à la date qui suit le terme légal du brevet de base. Quant aux certificats d'obtention végétale, leur date de constitution se confond avec la date du dépôt de la demande. Quant à la désignation de médicament orphelin, la date de constitution de ce titre de protection correspond à la date d'obtention de la désignation de médicament orphelin.

Il vient d'être souligné ci-avant au point 2.2.2.2. qu'au Luxembourg les inventions ne sont pas protégées par modèle d'utilité. Vu que les législations nationales qui connaissent ce titre de protection l'assimilent au brevet, il échet de considérer d'une manière générale que la date de constitution d'un modèle d'utilité correspond à la date du dépôt de la demande de modèle d'utilité à l'instar de ce qui est prévu pour les brevets pour lesquels la demande de brevet correspond à la date de constitution de ce titre de protection.

Les droits d'auteur sur les logiciels, qui forment la deuxième catégorie d'actifs de propriété intellectuelle visés par l'article 50ter L.I.R., ne sont pas soumis à une procédure d'enregistrement. Le droit d'auteur naît du simple fait de la création du logiciel informatique. En l'espèce, la date de constitution d'un droit d'auteur sur un logiciel correspond à la date où les travaux de recherche et développement nécessaires à l'élaboration du programme d'ordinateur sont achevés et qu'il est prêt à être commercialisé. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.2.3.1. ci-dessus.

Vu que les droits d'auteur sur les logiciels ne sont pas soumis à une procédure d'enregistrement, la question si le développement ou l'amélioration d'un tel actif a donné naissance à un nouvel actif éligible mérite une attention particulière. Dans

certains cas, la différenciation sera aisée et évidente, alors que dans d'autres cas une analyse approfondie de la situation de fait s'impose. A titre d'exemple, lorsqu'un contribuable modifie un logiciel afin de corriger des erreurs de conception ou d'écriture qui sont apparues dans le cadre de son exploitation, ces modifications à elles seules ne suffisent pas pour conclure à la création d'un nouveau droit d'auteur. Aussi, échet-il de préciser que ce type de modifications ne tombe généralement pas dans le domaine de la recherche et développement.

Lorsqu'un logiciel existant est modifié afin d'y intégrer de nouvelles fonctionnalités non évidentes développées dans le cadre d'une activité de recherche et développement, ces nouvelles fonctionnalités sont susceptibles d'être protégées par le droit d'auteur quoiqu'elles n'aboutissent pas nécessairement à la création d'un nouveau produit, mais seulement à l'amélioration d'un produit existant. Si le développement ou l'amélioration d'un logiciel ne suffisent pas à créer un nouveau produit, il est ainsi possible que seul le revenu en rapport avec les nouvelles fonctionnalités (i.e. le nouveau logiciel protégé par le droit d'auteur incorporé dans le logiciel existant) tombe dans le champ d'application de l'article 50^{ter} L.I.R. Tel serait notamment le cas d'un produit commercialisé déjà avant le 31 décembre 2007 pour lequel les modifications opérées ont permis de créer de nouvelles fonctionnalités, alors que la nature ou l'envergure de ces nouvelles fonctionnalités ne permet pas de conclure à la création d'un nouveau produit.

2.2.4. La date de l'octroi de l'exonération partielle pour les actifs éligibles soumis à une procédure d'enregistrement

Il vient d'être précisé ci-dessus au point 2.2.1 que seuls les actifs de propriété intellectuelle dont l'utilisation est protégée en vertu de dispositions nationales ou internationales en vigueur peuvent constituer des actifs éligibles dont les revenus sont susceptibles de bénéficier des dispositions de l'article 50^{ter} L.I.R. Pour tout actif soumis à des procédures d'enregistrement, il en découlerait en principe qu'aussi longtemps que le titre de protection n'a pas été conféré, l'actif ne qualifierait pas d'actif éligible et les revenus s'y rapportant directement ne pourraient pas bénéficier du traitement de faveur.

Or, le délai susceptible de s'écouler entre la date de dépôt d'une demande d'enregistrement ou d'une demande d'obtention et la date de l'obtention du titre de protection, ainsi que l'effet de protection accordé au dépôt d'une demande valable varient sensiblement selon la nature de la protection demandée. Dans ces circonstances, il semble justifié que les revenus générés le cas échéant déjà pendant cette phase puissent également bénéficier de l'exonération partielle pour autant que le titre de protection soit délivré à un stade ultérieur. A ce sujet, l'alinéa 8 de l'article 50^{ter} L.I.R. dispose que pour les actifs soumis à des procédures d'enregistrement, le contribuable peut bénéficier du régime de faveur à partir de la date de dépôt de la demande d'enregistrement.

Cette disposition sort ses effets pour ceux des actifs éligibles dont la date de constitution se confond avec la date de dépôt de la demande du titre de protection, à savoir les brevets, les modèles d'utilité et les certificats d'obtention végétale. Dans ce contexte, il échet toutefois de ne pas perdre de vue que le régime fiscal en faveur de la propriété intellectuelle est destiné à s'appliquer uniquement à des actifs éligibles biens définis et que les actifs visés à l'article 1^{er}, alinéa 1^{er}, lettre a) de l'article 50^{ter} L.I.R. n'existent que suite à la délivrance du titre de protection. Partant, dans les cas où l'exonération partielle a été accordée sur la base du seul dépôt d'une demande d'enregistrement, elle est à annuler lorsqu'il s'avère que la demande d'obtention a été retirée ou qu'elle a été refusée. A cette fin, l'alinéa 8 de l'article 50^{ter} L.I.R. retient que l'exonération accordée au cours des exercices antérieurs est à annuler et le montant exonéré est à intégrer au résultat de l'exercice au cours duquel la demande a été retirée ou le refus est notifié au contribuable.

Il incombe au contribuable de fournir sur une base annuelle les données permettant d'établir la date de dépôt de la demande d'enregistrement ainsi que la continuité de la procédure d'enregistrement jusqu'au moment où le titre de protection est délivré ou la demande est soit retirée, soit refusée.

2.3. Les coûts d'acquisition

L'article 50^{ter}, alinéa 1^{er}, numéro 2 L.I.R. définit les coûts d'acquisition d'un actif éligible. Il s'agit non seulement des dépenses pour l'acquisition d'un actif de propriété intellectuelle ou pour l'acquisition d'un droit permettant de faire de la recherche, mais encore des dépenses faites à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un actif de propriété intellectuelle, si ces dépenses sont en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible et pour autant qu'elles sont reflétées dans la valeur de l'actif éligible. Dans ce contexte, il convient de noter qu'à la différence de la notion de l'actif éligible qui vise de manière limitative les actifs de propriété intellectuelle décrits au numéro 1, la notion des coûts d'acquisition vise les actifs de propriété intellectuelle au sens large. Lorsque les coûts d'acquisition sont en relation avec des transactions conclues avec une entreprise liée, lesdites transactions doivent être conformes au principe de pleine concurrence. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.7. ci-après.

Les coûts d'acquisition d'un actif éligible font partie des dépenses totales, qui elles, forment le dénominateur du rapport défini à l'alinéa 6 de l'article 50^{ter} L.I.R. Ledit rapport détermine si un revenu dégagé par un actif de propriété intellectuelle est susceptible de bénéficier du régime de l'exemption partielle et, le cas échéant, dans quelle mesure. A ce sujet, il est renvoyé respectivement aux points 2.5. et 2.15. ci-après.

2.4. Les dépenses éligibles

L'article 50^{ter}, alinéa 1^{er}, numéro 3 L.I.R. détermine les dépenses qui sont à considérer comme dépenses éligibles. Leur définition est d'une importance primordiale, vu qu'elles entrent dans la composition du numérateur du rapport défini à l'alinéa 6 de l'article 50^{ter} L.I.R. qui détermine la proportion dans laquelle un revenu dégagé par un actif de propriété intellectuelle est susceptible de bénéficier de l'exemption partielle. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.15. ci-après.

En principe, les dépenses éligibles correspondent à la somme des dépenses nécessaires aux activités de recherche et développement qui sont en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible et qui sont faites par le contribuable lui-même, ou sont payées par le contribuable :

- a) à une entité qui n'est pas une entreprise liée ; ou
- b) à une entreprise liée pour autant que cette entreprise verse les rétributions obtenues sans marge à une entité qui n'est pas une entité liée.

Pour ce qui concerne la notion de l'« entreprise liée », il est renvoyé au point 2.6. ci-après.

L'article 50^{ter} L.I.R. ne précise pas quelles dépenses sont susceptibles de qualifier de dépenses éligibles, mais détermine quatre catégories de dépenses qui ne constituent pas des dépenses éligibles et ce même si elles sont en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible. Il s'agit des dépenses suivantes :

- les coûts d'acquisition ;
- les intérêts et frais de financement ;
- les coûts immobiliers ;
- les autres coûts qui ne se rattachent pas directement à un actif éligible.

Ces dépenses ne sont partant pas à englober dans le numérateur du rapport permettant de déterminer la quote-part du revenu dégagé par un actif éligible pouvant bénéficier de l'exemption partielle. Leur exclusion est cohérente vu que le rapport vise à mesurer l'envergure des activités de recherche et développement exercées par le contribuable lui-même par rapport aux activités de recherche et développement globales déployées pour constituer un actif éligible.

Pour ce qui concerne plus particulièrement la notion des « coûts d'acquisition », il est renvoyé au point 2.3. ci-dessus. Quant aux intérêts et frais de financement, il s'agit des dépenses financières en rapport avec des engagements contractés pour financer les activités de recherche et développement ou le(s) projet(s) de recherche et développement en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible. Les coûts immobiliers englobent aussi bien les coûts engendrés par la location d'immeubles affectés aux activités de recherche et développement que les coûts d'acquisition ou de construction se rapportant à des immeubles affectés à l'activité de recherche et développement. La dernière catégorie de dépenses vise les

dépenses de recherche et développement qui ne se rapportent pas directement à un actif éligible spécifique.

L'identification des dépenses nécessaires aux activités de recherche et développement qui sont en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible est à faire sur la base des faits et circonstances propres au cas d'espèce. D'une manière générale, les dépenses suivantes qualifient notamment de dépenses éligibles si elles se rapportent directement à la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible :

- les frais de personnel des chercheurs, techniciens ou autres personnels d'appui ;
- les coûts d'instruments et d'équipements ;
- les frais de petit matériel et d'outillage ;
- les frais de matière première et de produits similaires ;
- les frais d'études ;
- les frais administratifs ;
- les frais généraux additionnels ;
- les frais en rapport avec la réalisation et le développement de prototypes ou d'installations pilotes.

Il est à noter que si le contribuable utilise des immobilisations amortissables dans le cadre de l'activité de recherche et développement, seules les annuités d'amortissement relatives à l'intervalle de temps pendant lequel cette activité a été exercée constituent, le cas échéant, des dépenses éligibles et ceci indépendamment du traitement comptable ou fiscal des dépenses de recherche et développement.

Lorsque les dépenses visées ci-dessus ne sont pas exclusivement en rapport avec la constitution, le développement et l'amélioration d'un actif éligible spécifique, il échet de déterminer la quote-part s'y rapportant sur une base juste et raisonnable selon des critères objectifs et vérifiables. Dans ce contexte, il convient encore de préciser que les coûts en rapport avec l'obtention, la validation et la défense d'un actif éligible ne constituent pas des dépenses de recherche et développement au sens propre du terme et ne qualifient partant pas de dépenses éligibles.

Les dépenses nécessaires aux activités de recherche et développement, en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible, qui sont faites par le contribuable lui-même peuvent encore comprendre de telles dépenses encourues par un établissement stable détenu par le contribuable sous les conditions suivantes :

- l'établissement stable doit être situé dans un Etat EEE autre que le Luxembourg ;
- les dépenses encourues par l'établissement stable sont attribuées au contribuable en vertu de la convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale (« convention D.I. ») liant cet Etat et le Luxembourg ;
- l'établissement stable doit être opérationnel au moment de la réalisation du revenu éligible et

- l'établissement stable ne doit pas bénéficier d'un régime de propriété intellectuelle similaire dans l'Etat dans lequel il est situé.

Partant, afin que les dépenses de recherche et développement encourues par un établissement stable puissent qualifier de dépenses éligibles dans le chef du contribuable (i.e. au siège social), il faut que les quatre conditions soient remplies simultanément. Tout d'abord, l'établissement stable doit être situé dans un Etat EEE autre que le Luxembourg, c'est-à-dire qu'il doit se situer soit sur le territoire d'un autre Etat membre de l'UE, soit sur le territoire de l'Islande, du Liechtenstein ou de la Norvège.

Ensuite, il faut que les dépenses de recherche et développement susceptibles de constituer des dépenses éligibles dans le chef du contribuable lui soient attribuées en vertu de la convention D.I. liant l'Etat de situation de l'établissement stable et le Luxembourg. En d'autres mots, lesdites dépenses constituent uniquement des dépenses éligibles si elles sont en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible imputable au contribuable. Tel est le cas, si le contribuable exerce et contrôle toutes les fonctions essentielles liées aux activités de recherche et développement (i.e. les fonctions liées à la mise au point, à l'amélioration, à l'entretien, à la protection et à l'exploitation) effectuées par l'établissement stable et s'il assume tous les risques liés à ces fonctions. En l'espèce, le rôle de l'établissement stable est comparable à celui d'un sous-traitant qui exerce l'activité de recherche et développement sous la régie et aux risques et périls du siège.

Si ces deux conditions sont remplies, c'est-à-dire si le contribuable détient un établissement stable dans un Etat EEE autre que le Luxembourg dont les dépenses de recherche et développement lui sont attribuées, il faut encore que l'établissement stable soit actif au moment où l'actif éligible issu de l'activité de recherche et développement génère un revenu susceptible de bénéficier du régime de faveur et qu'il ne bénéficie pas d'un régime de propriété intellectuelle similaire dans l'Etat où il est situé. Par régime de propriété intellectuelle similaire, il y a lieu d'entendre un régime fiscal préférentiel qui s'applique aux revenus réalisés par l'établissement stable dans l'Etat de situation après la création et l'exploitation de l'actif de propriété intellectuelle (« back-end tax regime »).

Dans ce contexte, il échet de souligner qu'en vertu de l'alinéa 10 de l'article 50^{ter} L.I.R. tout contribuable, qui dispose d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE qui y exerce une activité de recherche et développement, est obligé de déclarer l'existence d'un tel établissement sur une base annuelle dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu tout en indiquant l'Etat dans lequel cet établissement est situé. Cette obligation déclarative doit être respectée indépendamment de la question si les dépenses de recherche et développement encourues sont à attribuer à l'établissement stable ou au siège. Ces informations sont nécessaires afin de pouvoir procéder dans une phase ultérieure à un échange spontané sur base de la loi modifiée du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal ou des conventions tendant à éviter les doubles impositions.

Ainsi qu'il vient d'être soulevé ci-dessus, les dépenses nécessaires aux activités de recherche et développement qui sont en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible constituent des dépenses éligibles si elles sont faites par le contribuable lui-même ou encore si elles ont été payées à une entité qui n'est pas une entreprise liée ou bien à une entreprise liée pourvu que cette entreprise liée verse la rémunération obtenue sans marge à une entité qui n'est pas une entité liée. Quant au dernier cas, il s'agit des situations où l'analyse de la situation de fait révèle que l'entité liée n'a pas exercé une activité de recherche et développement devant être rémunérée dans des conditions de pleine concurrence en rapport avec la constitution, le développement et l'amélioration de l'actif éligible.

Il s'ensuit notamment que les dépenses de recherche et développement en rapport avec des activités de recherche et développement entreprises par une entreprise liée au profit du contribuable, que ce soit dans le cadre d'une sous-traitance ou d'une autre forme contractuelle ou non ne constituent pas des dépenses éligibles. Elles sont toutefois à englober dans les dépenses totales visées au point 2.5. ci-après.

Il vient d'être précisé ci-dessus que les dépenses de recherche et développement qui ne se rattachent pas directement à la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible spécifique ne constituent pas des dépenses éligibles. Ce principe connaît toutefois deux exceptions. En effet, lorsque le contribuable a encouru des dépenses de recherche et développement générale ou spéculative ou des dépenses de recherche et développement n'ayant pas abouti directement à la création d'un actif éligible, ces dépenses peuvent néanmoins qualifier de dépenses éligibles, si le contribuable peut établir un lien entre ces dépenses et l'actif éligible ou s'il justifie une répartition proportionnelle de telles dépenses entre les actifs éligibles quant au principe et quant au montant sur la base de documents probants. Tel serait notamment le cas si les dépenses de recherche et développement encourues dans le cadre d'un projet de recherche n'ont pas abouti à la création de l'actif éligible, mais que les connaissances acquises ont permis de lancer un nouveau projet de recherche et développement ayant conduit à la constitution, au développement ou à l'amélioration d'un actif éligible.

Les dépenses éligibles déterminent si, et le cas échéant, dans quelle proportion le revenu dégagé par un actif éligible est susceptible de bénéficier de l'exonération partielle. Dans cette logique, il importe de préciser que lesdites dépenses sont à prendre en compte au moment où elles sont encourues indépendamment de leur traitement comptable ou fiscal, afin d'éviter des distorsions inopportunes.

A ce sujet, il convient de préciser que jusqu'à l'année 2015 incluse, les entreprises avaient le choix, dans des conditions déterminées, soit d'activer les dépenses de recherche et développement, soit de les déduire au titre de l'exercice au cours duquel elles avaient été encourues. Suite à l'entrée en vigueur de la loi du 18 décembre 2015 modifiant, en vue de la transposition de la directive 2013/34/UE du Parlement européen et du Conseil du 26 juin 2013 relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents de certaines formes d'entreprises (Mémorial A N° 258 du 28 décembre 2015), l'option d'activation a été supprimée pour les dépenses de recherche, alors que la faculté d'activer les

dépenses de développement a été maintenue. Il s'ensuit que les dépenses de recherche engagées à partir du 1^{er} janvier 2016 doivent être déduites au cours de l'exercice au cours duquel elles ont été encourues, alors que les dépenses de développement continuent à pouvoir être activées ou déduites au cours de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées. En vertu du principe de l'accrochement du bilan fiscal au bilan commercial, le traitement comptable des dépenses de recherche et développement conditionne leur traitement au bilan fiscal.

Ainsi qu'il vient d'être précisé ci-avant, les dépenses éligibles correspondent à la somme desdites dépenses encourues par le contribuable en rapport avec l'actif éligible et elles sont à prendre en compte au moment où elles sont encourues indépendamment de leur traitement comptable ou fiscal. Il s'ensuit que leur montant augmente chaque fois que le contribuable encourt une dépense éligible. Vu que la somme des dépenses éligibles constitue l'élément principal du numérateur du rapport défini à l'alinéa 6 de l'article 50^{ter} L.I.R., tout accroissement de ladite somme est susceptible d'avoir un impact sur la proportion dans laquelle un revenu éligible peut bénéficier de l'exonération partielle.

2.5. Les dépenses totales

Les dépenses totales correspondent à la somme des dépenses suivantes :

1. les dépenses éligibles visées au point 2.4. ci-dessus ;
2. les coûts d'acquisition visés au point 2.3. ci-dessus et
3. les dépenses nécessaires aux activités de recherche et développement en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible qui sont payées à une entreprise liée. Il s'agit en fait des dépenses qui constitueraient des dépenses éligibles si le contribuable les avait encourues lui-même ou s'il les avait payées à une entité non liée ou encore à une entité liée pour autant que cette dernière verse la rémunération obtenue sans marge à une entreprise qui n'est pas une entité liée. Ce sont des dépenses de recherche et développement payées à une entreprise liée soit dans le cadre d'une sous-traitance, soit sous une autre forme contractuelle ou non.

Les dépenses totales figurent au dénominateur du rapport défini à l'alinéa 6 de l'article 50^{ter} L.I.R. qui sert à déterminer la proportion dans laquelle un revenu dégagé par un actif de propriété intellectuelle est susceptible de bénéficier du régime de l'exemption partielle. Dans la mesure où les dépenses totales sont générées dans le cadre de transactions conclues avec des entreprises liées, lesdites transactions ainsi que la détermination des prix convenus doivent être conformes au principe de pleine concurrence. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.7. ci-après.

A l'instar des dépenses éligibles, les dépenses totales sont à prendre en considération au moment où elles sont encourues indépendamment de leur traitement comptable ou fiscal. De même, vu que leur somme augmente chaque fois que le contribuable encourt une dépense qualifiant de dépense totale, cette augmentation

peut avoir un impact sur la proportion dans laquelle un revenu éligible peut bénéficier de l'exonération partielle. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.15. ci-après.

2.6. Les entreprises liées

La définition de l'entreprise liée est ancrée dans l'article 56 L.I.R. Aux termes dudit article deux entreprises sont des entreprises liées lorsque l'une d'entre elles participe directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital de l'autre, ou si les mêmes personnes participent directement ou indirectement à la direction, au contrôle ou au capital des deux entreprises.

2.7. Le principe de pleine concurrence

Le principe de pleine concurrence constitue la norme internationale adoptée par les pays membres de l'OCDE qui doit être utilisée pour la détermination des prix de transfert entre entreprises liées effectuant des transactions transfrontalières. En droit interne, le principe de pleine concurrence est ancré dans l'article 56 L.I.R., qui permet d'ajuster les bénéfices déclarés si les prix de transfert diffèrent des prix qui auraient été convenus entre entreprises indépendantes pour des transactions comparables effectuées sur le marché libre dans des circonstances comparables. L'article 56bis L.I.R. détermine les principes de base qui sont à respecter dans le cadre d'une analyse de prix de transfert.

2.8. Les revenus éligibles

Les revenus susceptibles de qualifier de revenus éligibles, c'est-à-dire de revenus pouvant bénéficier de l'exemption partielle dans les conditions de l'article 50ter L.I.R., sont les revenus suivants :

- a) les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un actif éligible ;
- b) les revenus ayant un rapport direct avec l'actif éligible qui sont incorporés dans le prix de vente d'un produit ou d'un service ;
- c) le revenu dégagé lors de la cession d'un actif éligible ;
- d) les indemnités obtenues dans le cadre d'une procédure judiciaire ou d'un arbitrage portant sur un actif éligible.

A ce sujet, il importe de signaler tout d'abord que la notion de revenus éligibles couvre les revenus bruts qui se rapportent directement à un actif éligible, c'est-à-dire avant déduction des dépenses directes ou indirectes en relation avec lesdits revenus. Dans les cas où le débiteur des revenus est une entreprise liée, le prix convenu entre le contribuable et l'entreprise liée doit correspondre à un prix de pleine concurrence, c'est-à-dire au prix appliqué pour une transaction comparable sur le marché libre.

La lettre a) vise les revenus provenant de la concession de licences d'exploitation, appelés communément redevances ou « royalties », c'est-à-dire des rémunérations payées par le débiteur des revenus pour l'exploitation temporaire d'un actif éligible sur un territoire ou pour une région donnée. Le paiement des redevances peut être convenu dans le cadre de contrats de licence exclusif ou non exclusif. A noter encore que les rémunérations qui sont versées en contrepartie de l'obtention de droits exclusifs de distribution d'un produit ou d'un service sur un territoire déterminé ne constituent pas des redevances au sens de la lettre a).

La lettre b) traite le revenu en rapport direct avec un actif éligible incorporé dans le prix de vente d'un produit ou service. Ledit revenu (« embedded royalties » en anglais) représente la quote-part du prix de vente *directement* attribuable à un actif éligible. Concrètement, ledit revenu correspond aux redevances qu'un tiers indépendant serait prêt à payer au contribuable pour la concession d'une licence d'exploitation lui permettant d'utiliser ledit actif éligible dans le cadre de la fabrication d'un produit ou de la fourniture d'un service. Le montant des redevances correspond au pourcentage du prix de vente du produit ou du service que le contribuable serait prêt à céder à un tiers indépendant afin de pouvoir commercialiser lesdits produits ou services. La détermination des taux et montants des redevances payables à un tiers indépendant est à faire en se basant sur les principes et les critères fixés à l'article 56bis L.I.R.

La lettre c) concerne le revenu provenant de la cession d'un actif éligible. Est visée toute forme de cession entraînant le transfert de propriété définitif de l'actif éligible. La lettre d) vise les indemnités reçues suite à la violation du monopole conféré par l'actif éligible que ce soit en vertu d'une décision judiciaire ou dans le cadre d'un mécanisme d'arbitrage.

Seuls les revenus en rapport direct avec un actif éligible peuvent qualifier de revenus éligibles. Partant, lorsque le revenu en rapport direct avec un actif éligible représente seulement une partie d'une rémunération globale comprenant diverses prestations, il échet de scinder cette rémunération en une quote-part de revenu attribuable à l'actif éligible et en une quote-part attribuable aux autres prestations. Cette détermination est à faire sur une base juste et raisonnable selon des critères objectifs et vérifiables. A cet égard, il est indifférent que le revenu ait été réalisé dans le cadre de la commercialisation de l'actif éligible lui-même, que ce soit dans le cadre d'un contrat de cession ou d'un contrat portant sur l'usage ou la concession de l'usage de l'actif éligible, ou lors de l'utilisation de l'actif éligible par le contribuable dans le cadre de la fabrication d'un produit ou de la fourniture d'un service ou encore dans le cadre d'une procédure judiciaire ou d'un arbitrage. Ainsi, dans tous les cas où un contrat de vente, un contrat de licence, un contrat portant sur la vente d'un produit ou d'un service, une convention ou une décision judiciaire ne se rapportent pas exclusivement à un actif éligible, il échet de diviser le revenu réalisé pour déceler la quote-part de revenu directement attribuable à l'actif éligible.

Lorsque l'actif éligible est commercialisé dans le cadre d'un contrat de licence ou dans le cadre d'un contrat de vente portant non seulement sur ledit actif, mais encore sur d'autres éléments et notamment d'autres droits de propriété intellectuelle, le

revenu global est à ventiler entre les divers éléments constitutifs du contrat. A cette fin, il échet de se baser en premier lieu sur les données figurant dans le(s)dit(s) contrat(s), mais également sur toutes autres informations pertinentes. Ainsi, et selon les circonstances du cas d'espèce, une analyse approfondie d'autres contrats portant sur des actifs de propriété intellectuelle comparables conclus par le même contribuable peut fournir des indices valables pour parvenir à une répartition raisonnable du prix convenu en une quote-part de revenu éligible et une quote-part non éligible.

Une approche similaire est à adopter, le cas échéant, pour ce qui concerne les indemnités ou les rémunérations obtenues dans le cadre d'une décision judiciaire ou dans le cadre d'un arbitrage visés par la lettre d). Il incombe au contribuable de démontrer si le revenu touché se rapporte exclusivement à un actif éligible en se basant sur les données et informations se dégageant des décisions judiciaire ou arbitrale. Si la rémunération touchée ne se rapporte pas exclusivement à un actif éligible, le contribuable doit faire une répartition du revenu global en une quote-part de revenu éligible et une quote-part non éligible en se basant sur les faits et circonstances propres au cas d'espèce.

Lorsque le contribuable exploite lui-même un actif éligible dans sa propre exploitation, que ce soit dans le cadre de la fabrication d'un produit ou de la fourniture d'un service, les mêmes principes s'appliquent pour déterminer la quote-part du revenu pouvant qualifier de revenu éligible. Comme il vient d'être indiqué ci-dessus, le revenu éligible correspond aux redevances qu'un tiers indépendant serait prêt à payer afin de pouvoir utiliser l'actif éligible lors de la fabrication d'un produit ou de la fourniture d'un service. Le prix de vente d'un produit ou d'un service peut être impacté par différents facteurs internes ou externes. De manière générale, la fixation du prix de vente est faite de façon à ce qu'il couvre tous les coûts directs ou indirects en rapport avec la livraison du produit ou du service majoré d'une marge bénéficiaire raisonnable. L'interaction de l'offre et de la demande, la qualité du produit fourni ou du service offert, la position concurrentielle et, le cas échéant, le degré de notoriété de la marque sous laquelle le produit ou le service sont vendus ou encore le recours à d'autres actifs de propriété intellectuelle rangent parmi les facteurs qui impactent la fixation de la marge bénéficiaire. Il échet partant d'effectuer dans chaque cas individuel une analyse de la situation de fait, afin de déterminer les facteurs influents ainsi que leur impact sur le prix de vente.

2.9. Les revenus nets éligibles

Les revenus nets éligibles correspondent aux revenus éligibles définis ci-avant au point 2.8. diminués des dépenses totales définies ci-avant au point 2.5., ainsi que des dépenses en rapport indirect avec un actif éligible encourues au cours de l'exercice d'exploitation. En d'autres mots, les revenus nets éligibles correspondent aux revenus éligibles réalisés au cours d'un exercice d'exploitation, diminués des dépenses totales déduites au titre de cet exercice et des dépenses en rapport indirect avec l'actif éligible encourues au cours de ce même exercice. La détermination des dépenses en

rapport indirect avec un actif éligible est à faire par application des règles générales régissant la détermination des revenus imposables en tenant compte de l'ensemble des faits et des circonstances pertinents du cas d'espèce.

Les dépenses en rapport indirect avec l'actif éligible sont les dépenses d'exploitation encourues dans le cadre de l'exploitation de l'actif éligible. Aux fins de leur détermination, il échet d'analyser les revenus générés par l'entreprise, ainsi que les dépenses d'exploitation encourues au cours d'un exercice d'exploitation donné. Alors que certaines dépenses d'exploitation sont directement ou indirectement attribuables à des revenus déterminés, pour d'autres une corrélation nette et claire n'est pas réalisable. En l'occurrence, il échet de ventiler lesdites dépenses sur une base juste et équitable entre les revenus éligibles et les revenus non éligibles.

2.10. Le prix de revient de l'actif éligible

Le prix de revient d'un bien est défini et délimité à l'article 26 L.I.R. Or, en droit commercial, l'exploitant peut, sous certaines conditions, activer les dépenses qui sont en relation avec la constitution d'un actif de propriété intellectuelle créé par lui-même ou les déduire en tant que dépenses d'exploitation/charges au titre de l'exercice d'exploitation auquel elles se rapportent. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.12.1. ci-dessous. Le choix commercial conditionne le traitement au niveau fiscal. Toutefois, ce choix n'a aucun impact sur la notion de prix de revient d'un actif éligible qui comprend l'ensemble des dépenses à prendre en considération pour la détermination du prix de revient et ceci indépendamment du choix comptable. Dans les cas où la constitution d'un actif éligible a été subventionnée, le prix de revient de l'actif éligible est à réduire du chef des aides accordées et ceci indépendamment du traitement comptable réservé auxdites aides.

2.11. Le produit ou le service ou la famille de produits ou services émanant d'actifs éligibles

L'approche du lien exige que le contribuable puisse établir un lien entre les dépenses de recherche et développement encourues en rapport avec un actif éligible et le revenu s'y rapportant. A cette fin, l'entreprise doit assurer un suivi permanent et cohérent des dépenses de recherche et développement encourues en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible.

En principe, cet exercice est à faire par actif éligible à moins que cette approche ne soit pas réalisable ou soit susceptible de dégager un résultat arbitraire. Tel peut notamment être le cas en présence d'actifs éligibles étroitement liés quant à leur usage ou leur exploitation. En l'espèce, le contribuable doit se baser sur le plus petit groupement d'actifs éligibles, source de revenus commune, pour lequel les dépenses éligibles et les dépenses totales peuvent être raisonnablement identifiées et suivies.

Partant, si le suivi par produit ou service est réalisable, le contribuable doit assurer le suivi par produit ou service. Si tel n'est pas le cas, le suivi peut être réalisé par famille de produits ou famille de services. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.17.2. ci-dessous. D'une manière générale, une famille de produits ou de services correspond à un ensemble de produits ou de services fabriqués ou créés pour répondre à un même usage ou satisfaction.

2.12. Détermination du revenu net éligible ajusté et compensé

En principe, le revenu net éligible ajusté et compensé susceptible de bénéficier, après application du rapport visé à l'alinéa 6, de l'exonération partielle de 80% est à déterminer par actif éligible. Toutefois, lorsque le contribuable dispose d'une pluralité d'actifs éligibles et qu'il établit que son activité liée à la recherche et développement est tellement complexe qu'un suivi par actif éligible n'est pas réalisable, la détermination du revenu net éligible ajusté et compensé est à faire par produit ou service ou famille de produits ou services émanant d'actifs éligibles. Dans ces cas, les références à l'actif éligible s'entendent selon le cas comme références aux produit ou service ou aux familles de produits ou de services émanant d'actifs éligibles.

2.12.1. L'ajustement du revenu net éligible

Le revenu net éligible dégagé au cours d'un exercice d'exploitation constitue la base de calcul du montant pouvant bénéficier de l'exonération partielle. Ce montant est toutefois susceptible d'être ajusté et compensé comme il vient d'être relevé ci-dessus. Ce n'est que si le montant ajusté et compensé est positif que le contribuable peut bénéficier de l'exonération partielle.

L'ajustement vise à assurer que le revenu net éligible dégagé par un actif éligible au cours d'un exercice d'exploitation puisse seulement bénéficier de l'exonération partielle pour autant que le revenu net éligible global réalisé depuis l'exploitation dudit actif dépasse les dépenses d'exploitation globales s'y rapportant. Par dépenses d'exploitation, il y a lieu d'entendre les dépenses directes (totales) et indirectes en rapport avec l'actif éligible. Aussi longtemps que la somme des revenus nets éligibles négatifs dépasse la somme des revenus nets éligibles positifs, aucune exemption n'est accordée.

Le revenu net éligible dégagé par un actif éligible au cours d'un exercice d'exploitation donné varie selon que les dépenses en rapport avec la constitution dudit actif ont été activées ou déduites au cours des exercices d'exploitation auxquels elles se rapportent. Partant, afin d'assurer que le montant susceptible d'être exonéré ne varie pas en fonction du choix comptable exercé, deux méthodes de calcul sont prévues pour ajuster le revenu net éligible réalisé au cours d'un exercice d'exploitation donné. La première méthode s'applique lorsque les dépenses en rapport avec la constitution de l'actif éligible ont été déduites du bénéfice imposable au cours des exercices d'exploitation au cours desquels elles ont été encourues. La seconde est à utiliser

lorsque les dépenses d'exploitation en rapport avec la constitution de l'actif éligible ont été activées.

2.12.1.1. *La première méthode*

Lorsque les dépenses en rapport avec la constitution d'un actif éligible sont déduites du bénéfice imposable au cours des exercices d'exploitation au cours desquels elles ont été encourues, le revenu net éligible dégagé au cours d'un exercice d'exploitation est à majorer de la somme des revenus nets éligibles négatifs dégagés par ledit actif au cours des exercices d'exploitation antérieurs pour autant que lesdits revenus nets négatifs n'ont pas encore pu être compensés par un revenu net éligible positif dégagé par le même actif au cours d'un exercice d'exploitation suivant. Dans ce contexte, il est précisé que la quote-part des dépenses constituant le prix de revient de l'actif éligible qui sont encourues au cours d'un exercice d'exploitation au cours duquel l'actif éligible ne dégage aucun revenu constitue un revenu net éligible négatif en rapport avec ledit actif. Pour ce qui concerne la notion de « prix de revient de l'actif éligible », il est renvoyé au point 2.10.

Exemple 1

A la fin d'un projet de recherche et développement s'étendant sur les années N à N + 2, un contribuable a développé un procédé nouveau lui permettant d'améliorer la qualité du matériel utilisé dans le cadre de la fabrication d'une ligne de produits. En date du 15 janvier de l'an N + 3, le contribuable dépose une demande internationale de brevet valable auprès de l'OMPI afin d'obtenir la protection du procédé nouveau dans tous les Etats où il entend commercialiser les produits nouveaux. A partir de la même date, le contribuable commence à fabriquer et à vendre les produits nouveaux. Sur la base de documents probants, le contribuable est capable d'identifier et de retracer les dépenses de recherche et développement encourues pendant les années N à N + 2 dans le cadre du projet de recherche et développement ayant permis de déposer la demande de brevet du chef de l'invention réalisée. Pendant les années N à N + 2, les dépenses de recherche et développement ont été déduites au titre des années auxquelles elles se rapportent. Ces dépenses se sont élevées pendant chacune des années à 300 000 euros. Pendant l'année N + 2, 2/3 des dépenses encourues ($300\ 000 \times 2/3 = 200\ 000$ euros) ont été payées à une entreprise liée à laquelle une partie de l'activité de recherche et développement a été sous-traitée, tandis que 1/3 des dépenses ont été faites par le contribuable lui-même dans le cadre de ses activités de recherche et développement. Sur la base d'une étude de prix de transfert, le contribuable établit qu'un tiers indépendant serait prêt à payer en contrepartie de la concession d'une licence d'exploitation pour l'exploitation dudit brevet une redevance correspondant à 2% du chiffre d'affaires hors taxes réalisé dans le cadre de la vente des produits nouveaux. Le chiffre d'affaires annuel hors taxes réalisé par le contribuable pendant les années N + 3 à N + 5, ainsi que celui en rapport avec les produits nouveaux correspondent aux montants suivants :

Année	Chiffre d'affaires hors taxes	Quote-part revenant aux produits nouveaux	Revenu éligible
N + 3	25 000 000 euros	10 000 000 euros	200 000 euros
N + 4	40 000 000 euros	20 000 000 euros	400 000 euros
N + 5	45 000 000 euros	30 000 000 euros	600 000 euros

Pendant les années N + 3 à N + 5, les dépenses indirectes en rapport avec l'exploitation du brevet s'élèvent respectivement à 50 000 euros, 72 000 euros et 108 000 euros. Vu que le contribuable n'a pas de dépenses spéciales à sa charge pendant les années N + 3 à N + 5, le revenu imposable correspond au total des revenus nets desdites années et s'élève respectivement à 400 000 euros, 1 000 000 euros et 2 000 000 euros. Dans le cadre de sa déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année N + 3, le contribuable sollicite l'application de l'article 50^{ter} L.I.R. tout en joignant à sa déclaration le modèle 760 prévu à cette fin.

Pour pouvoir déterminer si et, le cas échéant, dans quelle proportion le revenu net éligible ajusté peut bénéficier de l'exonération partielle de 80%, le contribuable doit tout d'abord établir le rapport du lien visé à l'article 50^{ter}, alinéa 6 L.I.R. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.15. ci-après.

Détermination du rapport du lien :

Somme des dépenses éligibles années N à N + 2 : 300 000 + 300 000 + 100 000 = 700 000

Somme des dépenses totales années N à N + 2 : 300 000 + 300 000 + 300 000 = 900 000

Numérateur : 700 000 x 130% = 910 000 → montant maximum : 900 000

Dénominateur : 900 000

Rapport du lien : 900 000 / 900 000 = 1

Le revenu net éligible ajusté en rapport direct avec le brevet peut ainsi bénéficier intégralement de l'exemption partielle de 80%.

<u>Détermination du revenu net éligible</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu éligible	200 000	400 000	600 000
- dépenses totales	-0	-0	-0
- dépenses indirectes	-50 000	-72 000	-108 000
= Revenu net éligible	150 000	328 000	492 000
<u>Détermination du revenu net éligible ajusté et du montant exonéré</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu net éligible	150 000	328 000	492 000
+ somme des revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs restant à être compensée	-900 000	-750 000	-422 000
= Revenu net éligible ajusté	-750 000	-422 000	70 000
Fraction pouvant bénéficier de l'exonération partielle de 80%	0	0	70 000
Montant exonéré	0	0	56 000
<u>Détermination du revenu imposable après déduction du montant exonéré</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu imposable avant déduction du montant exonéré	400 000	1 000 000	2 000 000
- montant exonéré	-0	-0	-56 000
= Revenu imposable après déduction du montant exonéré	400 000	1 000 000	1 944 000

2.12.1.2. La deuxième méthode

Lorsque les dépenses en rapport avec la constitution d'un actif éligible sont activées, le revenu net éligible ajusté est déterminé en majorant le revenu net éligible de l'exercice d'exploitation de l'annuité d'amortissement relative à l'actif éligible qui est déduite au cours de cet exercice, ainsi que de la somme des revenus nets éligibles négatifs dégagés par l'actif éligible au cours des exercices antérieurs pour autant que lesdits revenus nets éligibles négatifs n'ont pas encore pu être compensés avec un revenu net éligible positif dégagé par le même actif. En l'occurrence, le prix de revient de l'actif éligible est à considérer comme revenu net éligible négatif pour la détermination de l'ajustement.

En outre, lors de la détermination de la somme des revenus nets éligibles des exercices antérieurs, le revenu net éligible dégagé au cours d'un exercice d'exploitation est à augmenter de l'annuité d'amortissement déduite au cours de cet exercice. Cette majoration s'impose tout d'abord afin de garantir que le prix de revient de l'actif éligible qui, dans le cadre de l'application de la présente méthode constitue un revenu net éligible négatif pris en compte lors de la détermination de la somme des revenus nets négatifs dégagés par l'actif éligible, est pris en compte uniquement une seule fois. Elle entraîne que l'annuité d'amortissement qui a été déduite au cours

d'un exercice d'exploitation antérieur dans le cadre de la détermination du revenu net éligible est de ce fait annulée. Ensuite, elle assure que le revenu net éligible ajusté susceptible de bénéficier de l'exonération partielle soit identique à celui qui serait susceptible d'exonération si les dépenses en rapport avec la constitution de l'actif éligible avaient été déduites au cours des exercices d'exploitation auxquels elles se rapportent.

En raison des mêmes considérations, il échet de traiter, le cas échéant, le montant déduit au cours d'un exercice d'exploitation à titre de dépréciation pour diminution de valeur de l'actif éligible de la même façon que l'annuité d'amortissement déduite au cours d'un exercice d'exploitation pour la détermination du revenu net éligible ajusté.

Exemple 2

Reprenons les données de l'exemple précédent. Toutefois, en l'espèce le contribuable a activé les dépenses de recherche et développement en rapport avec le projet de recherche et les amortit sur 10 ans à partir de l'année N + 3. Compte tenu de la déduction de la tranche d'amortissement annuel attribuable au brevet, le total des revenus nets et partant du revenu imposable s'élève pendant les années N + 3 à N + 5 respectivement à 310 000 euros, 910 000 euros et 1 910 000 euros.

<u>Détermination du revenu net éligible</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu éligible	200 000	400 000	600 000
- dépenses totales (y compris l'amortissement annuel du brevet)	-90 000	-90 000	-90 000
- dépenses indirectes	-50 000	-72 000	-108 000
= Revenu net éligible	60 000	238 000	402 000
<u>Détermination du revenu net éligible ajusté et du montant exonéré</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu net éligible	60 000	238 000	402 000
+ amortissement annuel du brevet	+90 000	+90 000	+90 000
+ somme des revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs restant à être compensée	-900 000	-750 000	-422 000
= Revenu net éligible ajusté	-750 000	-422 000	70 000
Fraction pouvant bénéficier de l'exonération partielle de 80%	0	0	70 000
Montant exonéré	0	0	56 000
<u>Détermination du revenu imposable après déduction du montant exonéré</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu imposable avant déduction du montant exonéré	310 000	910 000	1 910 000
- montant exonéré	-0	-0	-56 000
= Revenu imposable après déduction du montant exonéré	310 000	910 000	1 854 000

Dans les cas où le contribuable a déduit les dépenses de recherche, alors qu'il a activé les dépenses de développement en rapport avec la constitution, l'amélioration ou le développement d'un actif éligible, les deux méthodes sont à combiner afin de déterminer le revenu net éligible ajusté et compensé pouvant bénéficier de l'exonération partielle.

Exemple 3

Reprenons les données de l'exemple précédent. Toutefois, dans le présent exemple le contribuable a déduit au cours des années N et N + 1, les dépenses de recherche qui s'élèvent pour chacune de ces années à 300 000 euros, alors qu'il a activé les dépenses de développement engagées au cours de l'an N + 2. Les dépenses de développement ont été encourues par le contribuable lui-même à raison de 1/3, alors que 2/3 ont été payés à une entreprise liée dans le cadre d'un contrat de sous-traitance. Le prix de revient du brevet qui s'élève à 300 000 euros est amorti sur 10 ans à partir de l'an N + 3. Compte tenu de la déduction de la tranche d'amortissement annuel, le total des revenus nets et partant du revenu imposable s'élève pendant les années N + 3 à N + 5 respectivement à 370 000 euros, 970 000 euros et 1 970 000 euros.

<u>Détermination du revenu net éligible</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu éligible	200 000	400 000	600 000
- dépenses totales (y compris l'amortissement annuel du brevet)	-30 000	-30 000	-30 000
- dépenses indirectes	-50 000	-72 000	-108 000
= Revenu net éligible	120 000	298 000	462 000
<u>Détermination du revenu net éligible ajusté et du montant exonéré</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu net éligible	120 000	298 000	462 000
+ amortissement annuel du brevet	+30 000	+30 000	+30 000
+ somme des revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs restant à être compensée	-900 000	-750 000	-422 000
= Revenu net éligible ajusté	-750 000	-422 000	70 000
Fraction pouvant bénéficier de l'exonération partielle de 80%	0	0	70 000
Montant exonéré	0	0	56 000
<u>Détermination du revenu imposable après déduction du montant exonéré</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu imposable avant déduction du montant exonéré	370 000	970 000	1 970 000
- montant exonéré	-0	-0	-56 000
= Revenu imposable après déduction du montant exonéré	370 000	970 000	1 914 000

2.12.2. L'ajustement à opérer en cas d'immigration

Lorsque le droit d'imposition d'un actif éligible, ainsi que des revenus s'y rapportant, est attribué au Luxembourg soit dans le cadre du transfert du siège social ou de l'administration centrale d'un organisme à caractère collectif, soit lors du transfert d'un établissement stable situé à l'étranger, la détermination du revenu net éligible ajusté est à faire comme si aucun transfert n'avait eu lieu. En d'autres mots, il incombe au contribuable de déterminer la somme des revenus nets négatifs des exercices antérieurs non encore compensés avec un revenu net éligible positif en prenant également en compte les exercices pendant lesquels le droit d'imposition dudit actif et des revenus s'y rapportant ne revenait pas au Luxembourg. Comme il vient d'être relevé ci-dessus, la méthode de calcul à utiliser pour ajuster le revenu net éligible réalisé au cours d'un exercice d'exploitation donné découle du choix comptable exercé par le contribuable pour ce qui concerne la comptabilisation du prix de revient de l'actif éligible.

A ce sujet, il importe de préciser qu'une entreprise qui s'établit au Luxembourg et y devient imposable, a la faculté d'évaluer tous les biens de l'actif net à la valeur d'exploitation. Grâce à l'exercice de cette option, seules les plus-values réalisées pendant la période où le Luxembourg dispose du droit d'imposer les revenus réalisés par ladite entreprise seront imposées au Luxembourg. De son côté, l'Etat de sortie dispose généralement de dispositions qui lui permettent d'imposer les réserves latentes au moment de l'émigration. Ainsi, la mesure vise encore à éviter la double imposition des réserves latentes qui existent au moment du transfert.

L'évaluation à la valeur d'exploitation a un impact sur la détermination du revenu net global dégagé par un actif éligible et partant sur le revenu net éligible ajusté et compensé pouvant bénéficier de l'exonération partielle. Pour tenir compte de cette circonstance, la différence positive entre la valeur d'exploitation et la valeur comptable restante au moment dudit transfert est également à considérer comme revenu net éligible négatif dans les cas où l'actif éligible est évalué à la valeur d'exploitation au moment du transfert et ceci indépendamment de la méthode de calcul à utiliser. Cette approche s'impose afin de traiter ces cas de la même manière que ceux où le Luxembourg dispose dès le début du droit d'imposer les revenus générés par l'actif éligible et d'assurer que le contribuable puisse seulement bénéficier de l'exonération partielle dans la mesure où le revenu net global dégagé par l'actif éligible est positif.

Dans ce contexte, il importe de préciser qu'il incombe au contribuable de déterminer l'ajustement à opérer, le cas échéant, au revenu net éligible dégagé par un actif éligible au cours d'un exercice d'exploitation donné et de tenir à la disposition de l'Administration des contributions directes des documents probants permettant le contrôle des données fournies. Plus spécialement, lorsque le contribuable évalue l'actif éligible à la valeur d'exploitation au moment du transfert, les documents englobent une étude de prix de transfert justifiant l'évaluation opérée.

Il importe encore de souligner que le contribuable est tenu de respecter les obligations de documentation étendues qui sont requises de manière générale afin de pouvoir bénéficier du régime de faveur. L'approche du lien exige que le contribuable ait mis en place un système de suivi des dépenses de recherche et développement

afin d'établir un lien entre lesdites dépenses, l'actif éligible et le revenu s'y rapportant directement. Faute d'y satisfaire l'application de l'article 50^{ter} L.I.R. est refusée. A ce sujet, il est renvoyé au point 2.17.4. ci-dessous.

Exemple 4

Avec effet au 1^{er} juillet de l'année N, le contribuable transfère son siège statutaire et son administration centrale au Luxembourg. Au moment du transfert, le contribuable évalue tous les biens de l'actif net investi à la valeur d'exploitation. Le contribuable détient un actif éligible dont les revenus sont susceptibles de bénéficier de l'exemption partielle. Le contribuable démontre qu'il a constitué ledit actif éligible en date du 20 juin de l'an N – 2 dans le cadre d'un projet de recherche et développement mené exclusivement par lui-même. Vu que le contribuable a déduit les dépenses de recherche et développement au cours des exercices d'exploitation au cours desquels il les avait encourues, l'actif éligible ne figure pas à l'actif du bilan commercial, de sorte que sa valeur comptable à la date de l'immigration peut être assimilée à zéro. Sur la base d'une étude de prix de transfert, la valeur d'exploitation de l'actif éligible s'élève à 400 000 euros. Le contribuable amortit ledit actif éligible sur 5 ans. Sur la base de documents probants, le contribuable établit

- les dépenses totales encourues dans le cadre de la constitution dudit actif éligible. Pendant les années N – 4, N – 3, N – 2, elles s'élèvent aux montants suivants :
N – 4 : 100 000 euros, N – 3 : 200 000 euros, N – 2 : 50 000 ;
- les revenus nets se rapportant directement à l'actif éligible qui ont été réalisés au cours de la période où le droit d'imposition desdits revenus revenait à l'Etat d'émigration [années N – 2, N – 1 et N (pour ce qui concerne la période du 1^{er} janvier de l'année N au 30 juin de l'année N)]. Pendant la période donnée, le revenu net en rapport direct avec l'actif éligible correspond aux montants suivants :
N – 2 : 150 000 – 50 000 – 50 000 = 50 000 euros, N – 1 : 260 000 – 60 000 = 200 000 euros et N (1^{er} janvier – 30 juin) : 175 000 – 50 000 = 125 000 euros.

Le contribuable sollicite l'application de l'article 50^{ter} L.I.R. du chef du revenu dégagé par l'actif éligible au cours de l'an N (période du 1^{er} juillet – 31 décembre). Pendant ladite période, le revenu éligible s'élève à 180 000 euros avant la déduction de la tranche d'amortissement de 40 000 euros se rapportant à la période du 1^{er} juillet au 31 décembre de l'année N et avant déduction des dépenses indirectes de 30 000 euros. Pendant l'année N + 1, le revenu éligible s'élève à 360 000 euros, les dépenses totales à 80 000 euros et les dépenses indirectes à 60 000 euros.

<u>Détermination du revenu net éligible</u>					
Année d'imposition	N-2	N-1	N (1/1-30/6)	N (1/7-31/12)	N+1
Revenu éligible	150 000	260 000	175 000	180 000	360 000
- dépenses totales (y compris l'amortissement annuel du brevet)	-50 000	-0	-0	-40 000	-80 000
- dépenses indirectes	-50 000	-60 000	-50 000	-30 000	-60 000
= Revenu net éligible	50 000	200 000	125 000	110 000	220 000
<u>Détermination du revenu net éligible ajusté et du montant exonéré</u>					
Année d'imposition	N-2	N-1	N (1/1-30/6)	N (1/7-31/12)	N+1
Revenu net éligible	50 000	200 000	125 000	110 000	220 000
+ amortissement annuel du brevet	+0	+0	+0	+40 000	+80 000
- différence positive entre la valeur d'exploitation du brevet et la valeur restante du prix de revient au moment de l'immigration	/	/	/	-400 000	/
+ somme des revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs restant à être compensée	-300 000	-250 000	-50 000	0	-250 000
= Revenu net éligible ajusté	-250 000	-50 000	75 000	-250 000	50 000
Fraction pouvant bénéficier de l'exonération partielle de 80%	/	/	/	0	50 000
Montant exonéré	/	/	/	0	40 000
<u>Détermination du revenu imposable après déduction du montant exonéré</u>					
Année d'imposition	N-2	N-1	N (1/1-30/6)	N (1/7-31/12)	N+1
Revenu imposable avant déduction du montant exonéré	/	/	/	110 000	220 000
- montant exonéré	/	/	/	-0	-40 000
= Revenu imposable après déduction du montant exonéré	/	/	/	110 000	180 000

2.12.3. L'ajustement à opérer lorsqu'un actif éligible a été un actif qualifiant au sens de l'article 50bis L.I.R.

L'application de l'article 50bis L.I.R. a été soumise, entre autres, à la condition que les dépenses, amortissements et déductions pour dépréciation en rapport avec l'actif qualifiant aient été portés à l'actif du bilan du contribuable pour autant que pour un exercice donné ces frais ont dépassé les revenus en rapport avec le même actif. Seul le revenu net positif déterminé conformément aux dispositions de l'article 50bis L.I.R. pouvait bénéficier de l'exonération partielle. En l'espèce, le revenu net correspondait au revenu brut diminué des dépenses en relation directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, la déduction opérée pour dépréciation.

Afin d'assurer que l'application du nouveau régime instauré à l'article 50ter L.I.R. reste sans impact sur l'exonération accordée les années d'imposition antérieures sur la base de l'article 50bis L.I.R. et de ne pas alourdir davantage le passage vers le nouveau régime, les revenus nets négatifs déterminés conformément aux dispositions de l'article 50bis L.I.R. constituent les revenus nets éligibles négatifs dégagés par un

actif éligible qu'il échet de prendre en considération pour déterminer la somme des revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs au sens de l'article 50ter L.I.R.

A partir de l'exercice d'exploitation pendant lequel l'article 50ter L.I.R. s'applique, la détermination des revenus nets éligibles négatifs est à faire comme pour tout autre actif éligible dont le prix de revient a été activé. Toutefois, par dérogation aux cas où un actif éligible n'a pas déjà bénéficié des dispositions de l'article 50bis L.I.R., la valeur nette restante du prix de revient de l'actif éligible à la date d'ouverture du premier exercice d'exploitation pendant lequel les dispositions de l'article 50ter L.I.R. s'appliquent se substitue au prix de revient de l'actif éligible et constitue un revenu net négatif en rapport avec l'actif éligible. Cette approche s'impose pour tenir compte du fait que pendant l'application du régime de faveur instauré à l'article 50bis L.I.R. l'annuité d'amortissement déduite au cours d'un exercice d'exploitation n'a pas été neutralisée contrairement à ce qui est prévu dans le cadre du nouveau régime instauré à l'article 50ter L.I.R.

A ce sujet, il échet de signaler qu'un contribuable, ayant bénéficié des dispositions du régime de faveur instauré à l'article 50bis L.I.R., qui sollicite l'application du régime de faveur instauré à l'article 50ter L.I.R. doit, entre autres, satisfaire aux obligations de documentation étendues requises pour l'application de l'article 50ter L.I.R., faute de quoi l'exonération partielle doit être refusée.

Exemple 5

Au cours des années 2014 et 2015, le contribuable a réalisé un logiciel nouveau dans le cadre d'une activité de recherche et développement. Depuis le 1^{er} juillet 2015, il a accordé des licences d'exploitation pour l'usage ou la concession de l'usage dudit logiciel. Les dépenses de recherche et développement qui se sont élevées respectivement à 100 000 euros et 200 000 euros ont été intégralement encourues par le contribuable lui-même. Le contribuable a activé lesdites dépenses de recherche et développement et les amortit sur 5 ans. Pendant les années 2015, 2016 et 2017, les redevances qui ont été payées au contribuable et qui se rapportent exclusivement aux droits d'auteur en rapport avec ledit logiciel s'élèvent à 40 000 euros, 60 000 euros et 90 000 euros. Le paiement desdites redevances n'a pas été soumis à une retenue à la source. Pendant les mêmes années, les dépenses d'exploitation directes en rapport avec ledit logiciel se sont élevées à 3 000 euros, 2 000 euros et 1 000 euros.

Dans ces déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2015 à 2017, le contribuable a sollicité l'application de l'article 50bis L.I.R. Les revenus nets en rapport avec les droits d'auteur réalisés par le contribuable ont ainsi bénéficié de l'exemption partielle de 80%.

Période d'application de l'article 50bis L.I.R.

Année d'imposition	2015	2016	2017
Montant brut des redevances	40 000	60 000	90 000
- dépenses en rapport direct avec les redevances (y compris l'amortissement annuel)	-33 000	-62 000	-61 000
= Montant net des redevances	7 000	-2 000	29 000
Exemption (80%)	5 600	0	23 200
Revenu imposable après déduction du montant exonéré	1 400	-2 000	5 800

A partir de l'année d'imposition 2018, X sollicite l'application de l'article 50ter L.I.R. Au cours de cette année d'imposition, les redevances touchées par X s'élèvent à 100 000 euros. Les dépenses indirectes en rapport avec les droits d'auteur sur le logiciel s'élèvent à 5 000 euros.

Période d'application de l'article 50ter L.I.R.

Détermination de la somme des revenus nets négatifs des exercices antérieurs non encore compensée par un revenu positif dégagé par le droit d'auteur sur le logiciel :

2015 : 7 000 > 0 →	0
2016 : - 2 000 < 0 →	- 2 000
2017 : 29 000 > 0 →	0
Total :	<u>- 2 000</u>

Valeur restante du prix de revient du logiciel à la date d'ouverture du 1^{er} exercice d'exploitation marquant le changement du régime fiscal instauré à l'article 50bis L.I.R. vers celui prévu à l'article 50ter L.I.R. :

$$300\ 000 - 150\ 000 = 150\ 000 \text{ euros}$$

Détermination du rapport du lien : $300\ 000 / 300\ 000 = 1$

<u>Détermination du revenu net éligible</u>	
Année d'imposition	2018
Revenu éligible	100 000
- dépenses totales (y compris l'amortissement annuel du logiciel)	-60 000
- dépenses indirectes	-5 000
= Revenu net éligible	35 000

<u>Détermination du revenu net éligible ajusté et du montant exonéré</u>	
Année d'imposition	2018
Revenu net éligible	35 000
+ amortissement annuel du logiciel	+60 000
- valeur restante du prix de revient du logiciel à la date d'ouverture de l'exercice 2018	-150 000
+ somme des revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs restant à être compensée	-2 000
= Revenu net éligible ajusté	-57 000
Fraction pouvant bénéficier de l'exonération partielle de 80%	0
Montant exonéré	0

<u>Détermination du revenu imposable après déduction du montant exonéré</u>	
Année d'imposition	2018
Revenu imposable avant déduction du montant exonéré	35 000
- montant exonéré	-0
= Revenu imposable après déduction du montant exonéré	35 000

Pour l'année d'imposition 2019, la somme des revenus nets négatifs non encore compensés par un revenu positif s'élève à – 57 000 (- 152 000 + 95 000) euros.

2.13. La compensation du revenu net éligible ajusté

La compensation vise uniquement les cas où un contribuable dispose de plus d'un actif éligible. Elle s'applique lorsqu'au cours d'un même exercice d'exploitation une des deux situations suivantes se présente :

- au moins un des actifs éligibles dégage un revenu net éligible ajusté négatif, alors qu'au moins un autre dégage un revenu net éligible ajusté positif ;
- un actif éligible ne dégage plus de revenu éligible et le revenu net éligible ajusté négatif déterminé au titre du dernier exercice d'exploitation au cours duquel l'actif éligible a dégagé un revenu éligible n'a pas encore pu être compensé avec un revenu net éligible positif ; en l'occurrence tout revenu net éligible positif est à compenser avec ledit revenu net ajusté négatif non encore compensé.

En effet, lorsque le revenu net éligible ajusté en rapport avec un actif éligible est négatif au cours d'un exercice d'exploitation, ledit revenu est à compenser avec le revenu net éligible ajusté positif dégagé par tout autre actif éligible au cours du même exercice d'exploitation. Le montant pouvant et devant être compensé ne peut toutefois pas dépasser le revenu net éligible ajusté positif dégagé par tout autre actif éligible. La compensation entraîne que la somme des revenus nets négatifs de l'actif

éligible ayant dégagé le revenu net éligible ajusté négatif est à augmenter du montant compensé.

La fraction du revenu net éligible ajusté positif pouvant bénéficier de l'exemption partielle de 80% varie en fonction de la proportion des dépenses de recherche et développement engagées dans le cadre des activités de recherche et développement exercées par le contribuable lui-même et du total desdites dépenses supportées pour développer l'actif éligible. En présence de plusieurs actifs éligibles dégageant chacun un revenu net éligible ajusté positif, l'ordre de déduction peut, le cas échéant, avoir un impact sur le montant susceptible d'être exonéré. Dans ce contexte, il est signalé que l'ordre, dans lequel une éventuelle compensation entre revenus nets éligibles ajustés négatifs et revenus nets éligibles positifs est à faire, est déterminé par l'ordre dans lequel les actifs éligibles dégageant un revenu net éligible ajusté positif ont été constitués, développés ou améliorés.

Exemple 6

Au cours des années N à N + 2, le contribuable a travaillé sur deux projets de recherche et développement distincts. Il a encouru lui-même toutes les dépenses de recherche et développement en rapport avec le 1^{er} projet, alors que pour le 2^{ième} projet, des activités de recherche et développement ont été sous-traitées à une entreprise liée. Les activités de R&D exercées par le contribuable lui-même lui ont permis de déposer pour chacun desdits projets une demande de brevet auprès de l'OEB (ci-après : actif éligible 1 et actif éligible 2) en date du 3 décembre de l'an N + 2. Le prix de revient de l'actif éligible 1 correspond à 600 000 euros, celui de l'actif 2 à 800 000 euros. Tandis que le prix de revient de l'actif 1 a été activé, les dépenses de recherche et développement en rapport avec l'actif 2 ont été déduites au cours des exercices d'exploitation au cours desquels elles ont été engagées (année N : 100 000 euros, année N + 1 : 400 000 et année N + 2 : 300 000 euros). Les dépenses de l'an N + 2 constituent des dépenses de recherche et développement qui ont été intégralement payées à une entreprise liée. Au cours de l'année N + 3, l'actif 1 est vendu à une entreprise non liée au prix de 1 000 000 euros et le contribuable accorde une licence d'exploitation pour l'actif 2 à une autre entreprise résidente non liée. Les redevances facturées s'élèvent pour l'an N + 3 à 82 000 euros, l'an N + 4 à 156 000 euros et l'an N + 5 à 185 000 euros. Les dépenses indirectes en rapport avec l'actif éligible 1 s'élèvent à 5 000 euros, ceux en rapport avec l'actif éligible 2 à 6 000 euros pour l'an N + 3, à 4 000 euros pour l'an N + 4 et à 4 500 euros pour l'an N + 5.

Rapport du lien actif éligible 1 : $600\ 000 / 600\ 000 = 1$

Rapport du lien actif éligible 2 : $650\ 000 / 800\ 000 = 0,8125$, arrondi à 0,81

Numérateur : $500\ 000 \times 130\% = 650\ 000$

Dénominateur : 800 000

<u>Détermination du revenu net éligible de l'actif 1</u>	
Année d'imposition	N+3
Revenu éligible	1 000 000
- dépenses totales	-0
- dépenses indirectes	-5 000
= Revenu net éligible	995 000

<u>Détermination du revenu net éligible ajusté et compensé de l'actif 1 et du montant exonéré</u>	
Année d'imposition	2018
Revenu net éligible	995 000
+ somme des revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs restant à être compensée	-600 000
= Revenu net éligible ajusté	395 000
- compensation avec le revenu net éligible ajusté de l'actif 1	-395 000
= Revenu net éligible ajusté et compensé de l'actif 1	0
Fraction pouvant bénéficier de l'exonération partielle de 80%	0
Montant exonéré	0

<u>Détermination du revenu net éligible de l'actif 2</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu éligible	82 000	156 000	185 000
- dépenses totales	-0	-0	-0
- dépenses indirectes	-6 000	-4 000	-4 500
= Revenu net éligible	76 000	152 000	180 500

<u>Détermination du revenu net éligible ajusté et compensé de l'actif 2 et du montant exonéré</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu net éligible	76 000	152 000	180 500
+ somme des revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs restant à être compensée	-800 000	-329 000	-177 000
= Revenu net éligible ajusté	-724 000	-177 000	3 500
+ compensation avec le revenu net éligible ajusté de l'actif 1	+395 000		
= Revenu net éligible ajusté et compensé	-329 000		
Fraction pouvant bénéficier de l'exonération partielle de 80% (0,81)	0	0	2 835
Montant exonéré	0	0	2 268

<u>Détermination du revenu imposable après déduction du montant exonéré</u>			
Année d'imposition	N+3	N+4	N+5
Revenu imposable avant déduction du montant exonéré	1 071 000	152 000	180 500
- montant exonéré	-0	-0	-2 268
= Revenu imposable après déduction du montant exonéré	1 071 000	152 000	178 232

2.14. Le transfert d'un actif éligible dans le cadre d'une opération fiscalement neutre

Les articles 59, alinéa 3, 59*bis*, alinéas 1 et 5, 170, alinéas 2 et 3, 170*bis*, alinéas 1 et 2, 170*ter*, alinéas 1 et 2 et 172, alinéas 4 et 5 L.I.R. déterminent les conditions dans lesquelles une entreprise ou une partie autonome d'entreprise peuvent être transférées dans le cadre d'opérations fiscalement neutres, c'est-à-dire sans mise à découvert des plus-values latentes inhérentes aux biens transférés. Lorsqu'en l'espèce, l'entreprise ou la partie autonome d'entreprise comprend un actif éligible, le transfert fiscalement neutre reste sans impact sur l'application de l'article 50*ter* L.I.R. Dans le chef du bénéficiaire de la transmission, la détermination du revenu net susceptible de bénéficier de l'exonération partielle est à faire comme si aucun transfert n'avait eu lieu.

A ce sujet, il importe de renvoyer aux obligations de documentation accrues auxquelles est soumise l'application de l'article 50*ter* L.I.R. Ainsi, il est non seulement exigé que le bénéficiaire de la transmission dispose de la documentation complète en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible, mais il faut encore qu'il puisse établir, le cas échéant, le revenu net éligible ajusté et compensé déterminé dans le chef de l'apporteur avant la transmission dudit actif éligible. En effet, vu que la documentation a un caractère contraignant pour l'apporteur, il est évident que cette obligation est transférée au bénéficiaire de la transmission faute de quoi l'application de l'article 50*ter* L.I.R. est exclue dans son chef.

2.15. Le rapport du lien

Il vient d'être souligné au point 2.1. que l'application du nouveau régime de la propriété intellectuelle est soumise à la condition que le contribuable s'est livré lui-même à une activité substantielle de recherche et développement en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible. La proportion dans laquelle le revenu net dégagé par un actif éligible peut bénéficier de l'exemption partielle de 80%, après ajustement et, le cas échéant, après compensation, est établie en comparant la somme des dépenses éligibles encourues par le contribuable en rapport avec un actif éligible avec la somme des dépenses totales encourues par lui en rapport avec le même actif. Afin de ne pas pénaliser trop les contribuables qui ont supporté des coûts d'acquisition en rapport avec l'actif éligible ou qui ont externalisé des dépenses de recherche et développement à des entreprises liées, la somme des dépenses éligibles est majorée de 30% sans que le montant majoré ne puisse dépasser la somme des dépenses totales en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible.

D'un point de vue purement arithmétique, le revenu net éligible ajusté et compensé est multiplié par un rapport dont :

- le numérateur est égal à la somme des dépenses éligibles encourues par le contribuable au cours de l'exercice courant et des exercices précédents, relatives à l'actif éligible. Cette somme est augmentée jusqu'à concurrence de 30% de son montant pour autant que le montant majoré des dépenses éligibles ne dépasse pas la somme des dépenses totales encourues par le contribuable au cours de l'exercice courant et des exercices précédents ;
- le dénominateur est égal à la somme des dépenses totales encourues par le contribuable au cours de l'exercice courant et des exercices précédents relatives à l'actif éligible.

Lorsque le contribuable dispose d'une pluralité d'actifs et qu'il démontre qu'un suivi des dépenses éligibles et des dépenses totales par actif éligible n'est pas possible, la somme des dépenses éligibles et la somme des dépenses totales englobent les dépenses éligibles et les dépenses totales relatives aux produits ou services ou famille de produits ou services émanant d'actifs éligibles. La disposition régissant la majoration des dépenses éligibles reste applicable.

Pour ce qui concerne les notions de « dépenses éligibles » et « dépenses totales », il est renvoyé aux points 2.4. et 2.5. respectivement.

Exemple 7

Le contribuable a lancé un projet de recherche et développement dont l'objectif consiste dans l'amélioration d'un produit qu'il commercialise depuis un certain temps afin d'accroître sa compétitivité. Au cours de l'an N + 3, le contribuable introduit une demande de brevet en rapport avec une composante nouvelle issue de son activité de recherche et développement qu'il intègre dorénavant dans son produit. Au cours des années N à N + 3, le contribuable a encouru lui-même de ce chef des dépenses de recherche et développement (i.e. des dépenses éligibles) s'élevant respectivement à 10 000, 50 000 et 40 000 euros. Il a également sous-traité certains travaux en rapport avec le projet de recherche et développement à une entreprise liée. Les coûts s'y rapportant se sont élevés au cours de l'an N + 3 à 20 000 euros.

Rapport dans lequel le revenu net dégagé par le brevet peut bénéficier de l'exemption partielle (rapport du lien) :

Somme des dépenses éligibles : 100 000 euros

Somme des dépenses totales : 120 000 euros

Majoration de la somme des dépenses éligibles : $100\,000 \times 30\% = 30\,000$ euros

Majoration maximale : $120\,000 - 100\,000 = 20\,000$ euros

Majoration accordée : 20 000 euros

→ Montant majoré : $100\,000 + 20\,000 = 120\,000$ euros

Rapport du lien : $120\,000 / 120\,000 = 1$

Il s'ensuit que le revenu dégagé par le brevet peut bénéficier intégralement de l'exonération partielle.

A noter que si les coûts payés à la partie liée s'étaient élevés à 50 000 euros, le rapport du lien correspondrait à 0,8667, arrondi à 0,87. En l'espèce, le revenu net éligible dégagé bénéficierait de l'exonération partielle à hauteur de 87%.

Exemple 8

Au cours de l'an N, le contribuable a acquis un brevet qu'il utilise dans le cadre de la fabrication d'un produit. Le prix d'acquisition dudit brevet s'élève à 10 000 euros. Le contribuable lui-même n'a pas encouru des dépenses de recherche et développement en rapport avec ledit brevet.

Rapport dans lequel le revenu net dégagé par le brevet peut bénéficier de l'exemption partielle (rapport du lien) :

Somme des dépenses éligibles :	0 euro
Somme des dépenses totales :	10 000 euros

Majoration de la somme des dépenses éligibles : $0 \times 30\% = 0$ euro

Majoration maximale : $10\ 000 - 0 = 10\ 000$ euros

Majoration accordée : 0 euro

→ Montant majoré : $0 + 0 = 0$ euro

Rapport du lien : $0 / 10\ 000 = 0$

Il s'ensuit que le revenu net dégagé par le brevet ne peut pas bénéficier de l'exonération partielle.

2.16. Les impôts étrangers

Les articles 13, 134*bis* et 134*ter* 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.

L'article 50*ter* L.I.R. introduit une exonération partielle du revenu net éligible ajusté et compensé réalisé par la mise en valeur d'un actif éligible. Or, le revenu net éligible ajusté et compensé ne correspond pas nécessairement au revenu net et partant au revenu net étranger tel qu'il est à prendre en considération pour la détermination du revenu imposable réalisé au cours d'une année d'imposition donnée. S'y ajoute que la proportion dans laquelle le revenu net éligible ajusté et compensé peut bénéficier de l'exonération partielle de 80% est déterminée par application du rapport défini à

l'alinéa 6 de l'article 50^{ter} L.I.R. A moins que le contribuable n'ait encouru lui-même toutes les dépenses de recherche et développement en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible, ce rapport est susceptible de varier au cours des exercices d'exploitation pendant lesquels le régime s'applique. Il s'ensuit que la formule découlant du règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. est non seulement à adapter dans chaque cas individuel en tenant compte de ces deux éléments variables, mais qu'elle est susceptible de varier encore dans le chef d'un même contribuable au cours des années d'imposition pendant lesquelles le régime de l'exonération partielle s'applique.

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 éligible est négatif, la fraction de l'impôt étranger déductible est déduite à raison de 100%, tandis que si le revenu net étranger éligible est positif, le régime d'exonération entraîne qu'en fait seulement une fraction de l'impôt étranger déductible est déduite de la base imposable. Cette fraction correspond à la quote-part imposable du revenu net éligible réalisé au cours de l'année d'imposition.

Afin de pouvoir déterminer les fractions imputable et déductible de l'impôt étranger se rapportant au revenu net étranger dégagé par un actif éligible, il échet tout d'abord de déterminer la quote-part exonérée respectivement la quote-part imposable du revenu net éligible réalisé au cours d'une année d'imposition. La quote-part exonérée s'obtient en divisant le montant exonéré du revenu net éligible ajusté et compensé par le revenu net éligible. La quote-part soumise à l'impôt correspond à la différence entre 100 et la quote-part du revenu net éligible exonérée. Ensuite, il échet d'adapter la formule simplifiée renfermée par le règlement grand-ducal du 26 mai 1979 portant exécution de l'article 13, alinéa 2 L.I.R. en prenant en compte que seule une quote-part du revenu net étranger éligible est soumise à l'impôt.

Exemple 9

Le contribuable X, personne morale soumise à l'impôt sur le revenu des collectivités, a réalisé au cours de l'année d'imposition N un bénéfice commercial de 500 000 euros. Ce bénéfice comprend des redevances d'un montant net de 45 000 euros en rapport avec un actif éligible provenant d'une société résidente d'un Etat A avec lequel le Luxembourg a conclu une convention pour l'élimination de la double imposition en matière fiscale. Les redevances ont été soumises à une retenue à la source de 5 000 euros, déduite en tant que charges. Les dépenses d'exploitation directes et indirectes en rapport avec ladite redevance s'élèvent à 4 000 euros au cours de l'année d'imposition N, y compris l'amortissement annuel de l'actif éligible d'un montant de 2 000 euros. Le revenu net éligible (avant ajustement et compensation) s'élève à 41 000 euros. Les revenus nets éligibles négatifs des exercices antérieurs ont été entièrement compensés avec des revenus nets éligibles positifs en rapport avec ledit actif éligible. Le revenu net éligible ajusté et compensé s'élève à 43 000 (41 000 + 2 000) euros. Le rapport du lien correspond à 0,75, de sorte que le revenu net éligible ajusté et compensé est exonéré à hauteur de 60% (0,75 x 80%).

Détermination du rapport dans lequel le revenu net étranger est soumis à l'impôt :

Revenu net étranger (= revenu net éligible) : $50\,000 - 5\,000 - 4\,000 = 41\,000$ euros

Montant exonéré : $43\,000 \times 60\% = 25\,800$ euros

Quote-part exonérée : $25\,800/41\,000 = 0,6292$, arrondie à 0,63

Quote-part imposable : $1 - 0,63 = 0,37$

Détermination des fractions imputable et déductible de l'impôt étranger :

$i = (R \times 0,37 + i \times 0,37) \times 18,19\%$

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

$R = (50\,000 - 5\,000 - 4\,000) = 41\,000$ euros

t = 18,19%

$i = 15\,170 \times 0,1819 + 0,1819i \times 0,37$

$i = 2\,759,42 + 0,0673i$

$i = 2\,958,53$

Détermination du résultat imposable et de l'impôt dû :

bénéfice commercial : 500 000,00 euros

+ fraction de l'impôt étranger imputable : 2 958,53 euros

- montant exonéré en vertu de l'article 50ter L.I.R. : 27 693,87 euros

$[(45\,000,00 - 4\,000,00 + 2\,958,53) \times 63\%]$

= résultat fiscal : 475 264,66 euros

après arrondissement : 475 250,00 euros

impôt dû conformément à l'article 174 L.I.R. : 80 792,00 euros

+ fonds pour l'emploi : 5 655,44 euros

= montant dû : 86 447,44 euros

- impôts étrangers imposables : 2 958,53 euros

= montant repris au décompte : 83 443,97 euros

Dans cet exemple, le contrat de licence porte uniquement sur la concession d'un actif éligible et non sur d'autres éléments ou actifs non éligibles. Si tel n'était pas le cas, les revenus bruts et nets devraient être ventilés pour déterminer la quote-part de

revenu net éligible et par la suite les quotes-parts exonérées et imposables du revenu net étranger.

Exemple 10

Reprenons les données de l'exemple précédent. Toutefois, dans ce cas-ci, le montant des redevances qui se rapportent à l'actif éligible correspond à 50%, alors que 50% se rapportent à des actifs non éligibles. Le revenu net éligible (avant ajustement et compensation) s'élève à 20 500 euros, alors que le revenu net éligible ajusté et compensé s'élève à 21 500 euros. Le rapport du lien correspond à 0,75, de sorte que le revenu net éligible ajusté et compensé est exonéré à hauteur de 60% (0,75 x 80%).

Détermination du rapport dans lequel le revenu net étranger est soumis à l'impôt :

Revenu net étranger : $50\ 000 - 5\ 000 - 4\ 000 = 41\ 000$ euros

Montant exonéré : $21\ 500 \times 60\% = 12\ 900$ euros

Quote-part exonérée : $12\ 900/41\ 000 = 0,31$

Quote-part imposable : $1 - 0,31 = 0,69$

Détermination des fractions imputable et déductible de l'impôt étranger :

$$i = (R \times 0,69 + i \times 0,69) \times t$$

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

$$R = (50\ 000 - 5\ 000 - 4\ 000) = 41\ 000 \text{ euros}$$

$$t = 18,19\%$$

$$i = 28\ 290 \times 0,1819 + 0,1819i \times 0,69$$

$$i = 5\ 145,95 + 0,1255i$$

$$i = 5\ 884,45$$

$i > \text{impôt étranger payé} \rightarrow \text{impôt étranger intégralement imputable}$

Détermination du résultat imposable et de l'impôt dû :

bénéfice commercial : 500 000,00 euros

+ fraction de l'impôt étranger imputable : 5 000,00 euros

- montant exonéré en vertu de l'article 50ter L.I.R. : 7 130,00 euros

$[(45\ 000,00 - 4\ 000,00 + 5\ 000,00) \times 50\%] \times 31\%$

= résultat fiscal : 497 870,00 euros

après arrondissement : 497 850,00 euros

impôt dû conformément à l'article 174 L.I.R. :	84 634,00 euros
+ fonds pour l'emploi :	<u>5 924,38 euros</u>
= montant dû :	90 558,38 euros
- impôts étrangers imputables :	<u>5 000,00 euros</u>
= montant repris au décompte	<u>85 558,38 euros</u>

2.17. L'obligation de suivi et de documentation

2.17.1. Le principe

Comme il a déjà été signalé ci-avant, l'application du nouveau régime de la propriété intellectuelle est, entre autres, soumise à la condition que le contribuable s'est lui-même livré à une activité substantielle de recherche et développement en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible. En outre, la proportion dans laquelle le revenu dégagé par un actif éligible peut bénéficier de l'exonération partielle de 80% est déterminée sur la base du rapport décrit plus amplement ci-dessus au point 2.15. Il est donc indispensable que le contribuable assure le suivi des éléments qui forment ledit rapport, à savoir les dépenses éligibles et les dépenses totales en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible, ainsi que des revenus s'y rapportant directement, afin de pouvoir démontrer que le revenu dont l'exemption partielle est demandée provient effectivement de ces dépenses.

Bien qu'en vertu du paragraphe 171 de la loi générale des impôts (AO), tout contribuable doit pouvoir justifier les données figurant dans ses déclarations d'impôt, l'article 50ter, alinéa 9 L.I.R. introduit des règles spécifiques qui sont à observer lors du suivi des dépenses en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible et des revenus s'y rapportant tout en soulignant que le respect desdites règles doit être justifié à l'aide de documents probants. A noter que l'obligation de documentation incombe au contribuable à partir du moment où il a engagé des dépenses éligibles ou totales, indépendamment de la date à partir de laquelle ces dépenses lui procurent un revenu ou de l'année d'imposition à partir de laquelle il sollicite l'application de l'article 50ter L.I.R.

2.17.2. Les règles à observer

Conformément à l'article 50ter, alinéa 9, numéro 1 L.I.R., le contribuable doit assurer le suivi des dépenses éligibles, des dépenses totales et du revenu éligible en rapport avec chaque actif éligible, afin de pouvoir établir un lien entre cet actif, ce revenu et ces dépenses. L'article 50ter, alinéa 9, numéro 2 L.I.R. retient que le contribuable peut procéder à un suivi par produit ou service ou famille de produits ou services émanant d'actifs éligibles lorsqu'il dispose d'une pluralité d'actifs éligibles et qu'il démontre que son activité de recherche et développement est tellement complexe qu'elle ne lui permet pas d'opérer un suivi par actif éligible et ferait appel à des jugements arbitraires. En cas de suivi par produit ou service ou famille de produits ou

services, il incombe au contribuable d'établir qu'un suivi par actif éligible n'est pas réalisable, ainsi que le caractère approprié du regroupement choisi. Finalement, en vertu de l'article 50^{ter}, alinéa 9, numéro 3 L.I.R. les dépenses totales et les revenus éligibles sont à déterminer conformément au principe de pleine concurrence. A ce sujet, il est fait référence au point 2.7. ci-avant.

Le choix de la méthode de suivi résulte en substance de la structuration de l'activité de recherche et développement, de sa complexité, du nombre d'actifs éligibles constitués, développés ou améliorés ainsi que de leur exploitation par l'entreprise. Tout contribuable sollicitant l'application de l'article 50^{ter} L.I.R. doit partant esquisser la manière dont ses activités de recherche et développement sont organisées. Il doit identifier le(s) projet(s) ou programme(s) de recherche et développement poursuivis, ainsi que les défis scientifiques ou technologiques inhérents auxdits projet(s) ou programme(s), les étapes clés ayant permis d'atteindre le(s) résultat(s) escompté(s) et ayant abouti à la constitution, au développement ou à l'amélioration d'un, voire de plusieurs actifs éligibles.

Les renseignements relatifs aux dates de début et de fin (prévisible) d'un projet de recherche et de développement, au plan de projet, ainsi qu'au suivi du progrès réalisé par rapport au plan de projet, au personnel participant au projet, son qualification ainsi que le temps de travail passé sur le projet par ce personnel devraient ainsi notamment ressortir de la documentation. Parmi lesdits projet(s) ou programme(s), le contribuable doit discerner ceux qui seuls ou de manière collective ont permis la constitution, le développement ou l'amélioration d'actifs éligibles et déterminer quels produit (famille de produits) ou service (famille de services) se fondent sur quel(s) actif(s) éligible(s). C'est sur la base de ces analyses que le contribuable doit déterminer et justifier la méthode de suivi choisie et l'appliquer de manière cohérente.

Lorsque le contribuable a entamé un projet de recherche et développement dans le cadre duquel il a réussi à créer un seul actif éligible, le suivi des dépenses éligibles, des dépenses totales et du revenu éligible doit être fait par actif éligible. Il en est de même si le contribuable s'est engagé dans plusieurs projets de recherche différents, qu'il a alloué à chacun desdits projets des ressources propres, dont chacun a permis la création d'un actif éligible et que chacun de ces actifs est utilisé dans le cadre de la fabrication d'un seul produit ou lors de la prestation d'un seul service. Plus particulièrement le fait que certains chercheurs travaillent sur plusieurs projets de recherche n'a aucun impact sur le fait que le suivi est à faire par actif éligible. En l'occurrence, le contribuable doit répartir les coûts salariés entre les divers projets sur la base des heures de travail prestées par ces personnes dans le cadre de chaque projet individuel.

Lorsque le contribuable a initié un projet de recherche et développement dans le cadre duquel il a constitué divers actifs éligibles qui sont incorporés dans un même produit ou utilisé lors de la prestation d'un même service, le suivi est à faire par produit ou par service. En l'occurrence, les dépenses éligibles et totales comprennent toutes les dépenses éligibles et totales encourues dans le cadre de la constitution de tous les actifs éligibles incorporés dans le produit ou utilisés dans le cadre de la prestation de service et le revenu éligible embrasse la quote-part du prix facturé pour

le produit ou le service en rapport direct avec tous ces actifs éligibles. Lorsqu'en l'occurrence les actifs éligibles sont incorporés dans plusieurs produits constituant une famille de produits ou utilisés lors de la prestation de plusieurs services constituant une famille de services, le suivi est à faire par famille de produits ou par famille de services. En l'espèce, le contribuable doit procéder à un suivi par famille de produits ou par famille de services et les dépenses éligibles et les dépenses totales englobent toutes les dépenses encourues dans le cadre de la création de tous les actifs éligibles incorporés dans cette famille de produits ou utilisés dans le cadre de la prestation de services afférents à cette famille de services et le revenu éligible embrasse les quotes-parts des prix facturés pour les produits ou services de cette famille qui sont en rapport direct avec tous les actifs éligibles incorporés dans cette famille de produits ou utilisés dans le cadre de la prestation de services appartenant à cette famille de services.

Les exemples susvisés illustrent des méthodes de suivi à appliquer dans des situations définies. Pour conclure, il importe de souligner qu'il incombe au contribuable de démontrer que la méthode de suivi appliquée n'a pas comme résultat une définition trop large qui permettrait d'englober tous les revenus et dépenses à un produit ou service trop large et qu'elle est compatible avec l'organisation de ses activités de recherche et développement et, le cas échéant, avec celle du groupe dont il fait partie si plusieurs entités de ce groupe exercent des activités de recherche et développement.

2.17.3. La documentation

Tout contribuable qui sollicite l'application des dispositions de l'article 50^{ter} L.I.R. doit tenir des registres renseignant les dépenses éligibles, les dépenses totales et le revenu éligible. La base desdits registres se dégage de la méthode de suivi appliquée.

Quant aux dépenses encourues dans le cadre de la constitution, du développement et de l'amélioration de l'actif éligible (ou des actifs éligibles), le contribuable repère et inscrit, par exercice d'exploitation, les dépenses suivantes encourues au cours de cet exercice, indépendamment de leur traitement comptable ou fiscal:

1. en ce qui concerne les dépenses éligibles :
 - les dépenses de recherche et développement encourues par lui-même qui se rapportent directement à la constitution, au développement ou à l'amélioration de l'actif éligible en identifiant
 - o les dépenses encourues par un établissement stable situé dans un autre Etat EEE lui pouvant être attribuées ;
 - o les dépenses de recherche générale ou spéculative ou les dépenses de recherche et développement n'ayant pas abouti directement à la création d'un actif éligible ;
 - les dépenses de recherche et développement en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible payées à une entité qui n'est pas une entité liée ;

- les dépenses de recherche et développement en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible payées à une entreprise liée pour autant que cette entreprise verse les rétributions obtenues sans marge à une entité qui n'est pas une entité liée ;
2. en ce qui concerne les autres dépenses totales :
- les coûts d'acquisition en rapport direct avec la constitution, le développement et l'amélioration de l'actif éligible ;
 - les dépenses nécessaires aux activités de recherche et développement en rapport direct avec l'actif éligible payées à une entreprise liée.

Les données saisies par exercice dans les différentes rubriques sont à additionner à partir de la fin du deuxième exercice d'exploitation compris dans la période sur laquelle s'étend l'activité de recherche et développement. Les totaux desdits montants constatés à la fin d'un exercice d'exploitation donné constituent les dépenses éligibles et totales qu'il échet d'insérer dans le rapport visé à l'alinéa 6 de l'article 50^{ter} L.I.R. au titre de cet exercice.

Quant aux dépenses de recherche et développement encourues par lui-même, le contribuable doit assurer que toutes les dépenses éligibles ont été déterminées et saisies correctement depuis le début jusqu'à la fin de la période pendant laquelle lesdites activités de recherche et développement en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif ont été exercées. Les montants agrégés renseignés dans les registres susvisés sont à déterminer sur la base d'une annexe qui reprend le détail des dépenses ventilées selon leur nature. Plus particulièrement, lorsque certaines dépenses de recherche et développement ne sont pas exclusivement en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible, le choix du (des) critère(s) utilisé(s) pour déterminer la clé de répartition est à justifier.

En outre, si le contribuable dispose d'un établissement stable situé dans un autre Etat EEE qui y exerce une activité de recherche et développement, il lui incombe de démontrer que les dépenses encourues par l'intermédiaire dudit établissement stable qualifient de dépenses éligibles dans son chef.

Lorsque le contribuable a englobé dans les dépenses éligibles des dépenses de recherche générale ou spéculative ou des dépenses de recherche et développement n'ayant pas abouti directement à la création d'un actif éligible, il doit justifier leur prise en compte quant au principe et quant aux montants sur la base de documents probants.

Dans les cas où le contribuable a externalisé une partie des activités de recherche et développement, que ce soit à une entreprise liée ou non, il doit disposer d'une documentation appropriée permettant de discerner l'objectif des travaux confiés à ces prestataires et d'identifier les résultats obtenus. Lorsque la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible a engendré des coûts d'acquisition visés ci-dessus au point 2.3, le contribuable doit pouvoir expliquer l'impact des droits lui conférés sur sa propre activité de recherche et développement. En pareil cas, il doit également disposer de documents probants permettant d'établir s'il existe ou non une relation de parenté entre lui-même et les prestataires ou les parties

contractantes. Lorsque le contribuable a conclu des transactions avec une entreprise liée, il doit justifier que les prix convenus sont conformes au principe de pleine concurrence.

La tenue d'un registre s'impose encore pour ce qui concerne les revenus éligibles, c'est-à-dire les revenus bruts en rapport direct avec la constitution, le développement ou l'amélioration de l'actif éligible pouvant bénéficier de l'exemption partielle. A la différence du registre des dépenses éligibles ou totales, le registre des revenus éligibles renferme les revenus bruts réalisés au cours d'un exercice d'exploitation et répartit les revenus réalisés, le cas échéant, entre les quatre types de revenus suivants :

1. les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage de l'actif éligible ;
2. les revenus ayant un rapport direct avec l'actif éligible qui sont incorporés dans le prix de vente d'un produit ou d'un service ;
3. le revenu dégagé lors de la cession de l'actif éligible ;
4. les indemnités obtenues dans le cadre d'une procédure judiciaire ou d'un arbitrage portant sur l'actif éligible.

Quant aux revenus visés au numéro 2 ci-dessus, le contribuable doit décrire et documenter la méthode mise en place pour déterminer la quote-part du prix de vente attribuable à l'actif ou aux actifs éligibles. En outre, dans tous les cas où le revenu en rapport direct avec l'actif éligible représente seulement une partie d'une rémunération globale, il échet de scinder ladite rémunération en une quote-part attribuable à l'actif ou aux actifs éligibles et en une quote-part attribuable aux autres prestations. Il incombe au contribuable de préciser les critères ou méthodes utilisés afin de pouvoir justifier la répartition opérée. Finalement, lorsque les revenus réalisés résultent de transactions avec une entreprise liée, le contribuable doit établir que la rémunération convenue respecte le principe de pleine concurrence.

2.17.4. Le manquement à l'obligation de suivi et de documentation

Aux termes de l'article 50^{ter}, alinéa 9, numéro 4 L.I.R., le contribuable doit disposer de documents probants qui établissent qu'il s'est conformé aux obligations de suivi et de documentation susvisées, sous peine d'une exclusion du bénéfice du régime de la propriété intellectuelle. Cette obligation requiert qu'une documentation à jour, que ce soit en format papier ou électronique, soit tenue à la disposition de l'Administration des contributions directes et fournie sur demande de celle-ci.

2.18. L'application concurrente des dispositions des articles 50^{bis} et 50^{ter} L.I.R.

L'article 50^{bis} L.I.R. a été abrogé à partir du 1^{er} juillet 2016 par l'article 5, paragraphe 1^{er}, alinéa 1^{er} de la loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'Etat pour l'exercice 2016 (Mémorial A 2015, n° 242, page 5387) (ci-après : la loi budgétaire de 2016). Toutefois, en application de l'article 5, paragraphe

2, alinéa 1^{er} de la loi budgétaire de 2016, les dispositions de l'article 50*bis* L.I.R. restent applicables pendant une période transitoire commençant le 1^{er} juillet 2016 et expirant le 30 juin 2021, aux revenus et plus-values dégagés par les droits y visés s'ils ont été constitués ou acquis avant le 1^{er} juillet 2016 y compris les améliorations afférentes sous condition d'avoir été achevées avant le 1^{er} juillet 2016. Afin de pouvoir bénéficier de la période transitoire, le contribuable doit partant établir que les travaux ayant conduit à la constitution ou à l'amélioration d'un actif qualifiant avaient été terminés avant la date d'échéance du 1^{er} juillet 2016.

La période transitoire visée ci-dessus prend toutefois fin le 31 décembre 2016 si un droit qualifiant pour l'application de l'article 50*bis* L.I.R. a été acquis après le 31 décembre 2015 d'une personne qui a la qualité d'entreprise liée au sens de l'article 56 L.I.R., à moins que ledit droit n'ait déjà été au moment de son acquisition éligible pour l'application de l'article 50*bis* L.I.R. ou d'un régime fiscal de propriété intellectuelle étranger correspondant, c'est-à-dire d'un régime du genre « back-end ». A ce sujet, il importe encore de noter qu'aux termes de l'article 5, paragraphe 2, alinéa 4 de la loi budgétaire de 2016, il y a lieu d'entendre par acquisition non seulement les acquisitions au sens du droit fiscal, mais encore les transferts de droits opérés dans le cadre d'opérations fiscalement neutres.

L'article 50*ter* L.I.R. s'applique à partir de l'année d'imposition 2018, c'est-à-dire aux exercices d'exploitation clôturés au cours de l'année 2018 et aux cours des années suivantes. Vu qu'un actif qualifiant au sens de l'article 50*bis* L.I.R. peut également être éligible pour l'application de l'article 50*ter* L.I.R., il est tout à fait possible que, pendant une période donnée, qui dépend de la date de clôture de l'exercice d'exploitation du contribuable, les dispositions de l'article 50*bis* L.I.R. et de l'article 50*ter* L.I.R. s'appliquent de manière concurrente pour les revenus et composantes de revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage de droits de propriété intellectuelle qualifiants au sens de l'article 50*bis* L.I.R., y inclus la plus-value dégagée lors de la cession de tels droits. En l'espèce, le contribuable est libre de choisir l'application des dispositions de l'article 50*bis* L.I.R. ou celles de l'article 50*ter* L.I.R. à condition qu'il exerce son choix de manière à ce que pour un exercice d'exploitation donné seule une des dispositions s'applique à l'exclusion de l'autre pour tous les actifs éligibles pour l'application de l'article 50*bis* L.I.R. et de l'article 50*ter* L.I.R.

En d'autres mots, le contribuable qui choisit de changer de régime doit appliquer les dispositions de l'article 50*ter* L.I.R. non seulement aux revenus dégagés par chacun de ces actifs, mais il faut encore qu'il les applique de manière continue depuis le début du 1^{er} exercice d'exploitation au titre duquel il exerce son choix. Le choix, qui est irrévocable, s'exerce dans le cadre de la déclaration pour l'impôt sur le revenu couvrant l'exercice d'exploitation au titre duquel le choix est exercé et vaut à partir de cette année d'imposition. Reste à noter que le moment du passage vers le régime prévu à l'article 50*ter* L.I.R. des actifs éligibles aussi bien pour l'application de l'article 50*bis* L.I.R. que pour l'application de l'article 50*ter* L.I.R. reste sans incidence sur le traitement fiscal des actifs de propriété intellectuelle qualifiants pour la seule application de l'article 50*bis* L.I.R. Pour ces derniers, l'article 50*bis* L.I.R. continue à

s'appliquer jusqu'au 30 juin 2021 sous réserve que toutes les conditions prévues à cette fin sont remplies.

Exemple 11

Un contribuable, dont l'exercice d'exploitation commence le 1^{er} mai et se termine le 30 avril, dispose de deux actifs qualifiants aussi bien pour l'application de l'article 50*bis* L.I.R. que pour l'application de l'article 50*ter* L.I.R. En outre, il détient un actif qualifiant pour la seule application de l'article 50*bis* L.I.R. Les trois actifs de propriété intellectuelle, qui ont été constitués respectivement en dates des 10 juin 2008, 30 septembre 2010 et 20 août 2015, remplissent les conditions pour bénéficier des dispositions de l'article 50*bis* L.I.R. pendant la période transitoire prévue à l'article 5, paragraphe 2, alinéa 1^{er} de la loi budgétaire de 2016, période qui prend fin le 30 juin 2021.

Années d'imposition au titre desquelles le contribuable peut exercer son choix (passage du régime instauré à l'article 50*bis* L.I.R. au régime prévu à l'article 50*ter* L.I.R.) :

1. année d'imposition 2018 (exercice couvrant la période du 1/5/2017 au 30/4/2018)
2. année d'imposition 2019 (exercice couvrant la période du 1/5/2018 au 30/4/2019)
3. année d'imposition 2020 (exercice couvrant la période du 1/5/2019 au 30/4/2020)
4. année d'imposition 2021 (exercice couvrant la période du 1/5/2020 au 30/4/2021)
5. année d'imposition 2022 (exercice couvrant la période du 1/5/2021 au 30/4/2022)

Vu que la période transitoire prend fin le 30 juin 2021 et que l'exercice d'exploitation du contribuable commence le 1^{er} mai et se termine le 30 avril, il doit exercer son choix au plus tard au titre de l'exercice d'exploitation couvrant la période du 1^{er} mai 2021 au 30 avril 2022. Partant, au plus tard avec effet à partir de l'année d'imposition 2022 (exercice couvrant la période du 1^{er} mai 2021 au 30 avril 2022), seules les dispositions de l'article 50*ter* L.I.R. s'appliquent aux revenus dégagés par les deux actifs éligibles aussi bien pour l'application de l'article 50*bis* L.I.R. que pour l'application de l'article 50*ter* L.I.R.

Quant à l'actif éligible pour la seule application de l'article 50*bis* L.I.R., le régime de l'exonération partielle y prévu s'applique aux revenus et à la plus-value dégagés par ledit droit jusqu'à la fin de la période de transition, c'est-à-dire jusqu'au 30 juin 2021 et ce indépendamment du moment à partir duquel le contribuable opte pour l'application de l'article 50*ter* L.I.R. pour ce qui concerne les actifs dont il dispose d'un choix. Partant, les revenus réalisés par ledit actif pendant la période du 1^{er} mai 2021 au 30 juin 2021 et qui sont imposables au cours de l'année d'imposition 2022 continuent à bénéficier du régime de faveur instauré à l'article 50*bis* L.I.R.

2.19. L'exclusion des actifs éligibles en tant que biens de remploi (article 54 L.I.R.)

L'article 54 L.I.R. permet à tout contribuable qui réalise, en cours d'exploitation, une plus-value lors de l'aliénation d'une immobilisation constituée par un bâtiment ou un élément de l'actif non amortissable de transférer cette plus-value sur les immobilisations acquises ou constituées en remploi du prix de cession dans des conditions déterminées. L'imposition de la plus-value est ainsi différée dans le temps et devient imposable au plus tard au moment de la réalisation de l'immobilisation de remploi ou au moment de la cession ou de la cessation de l'entreprise.

Le revenu réalisé lors de la cession d'un actif éligible est susceptible de qualifier de revenu éligible et peut partant bénéficier du régime de faveur. Afin d'empêcher qu'une plus-value pleinement imposable au moment de sa réalisation ne puisse bénéficier de l'exonération partielle instaurée à l'article 50^{ter} L.I.R. par le biais du mécanisme prévu à l'article 54 L.I.R. les actifs éligibles au sens de l'article 50^{ter} L.I.R. ne peuvent pas qualifier d'immobilisation de remploi.

3. L'exonération des actifs éligibles de l'I.F.

3.1. Généralités

Avec effet à partir de l'année d'imposition 2006, seuls les organismes à caractère collectif résidents ou non résidents énumérés aux paragraphes 1^{er}, alinéa 1^{er}, numéro 2 et 2, alinéa 1^{er}, numéro 2 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'impôt sur la fortune (VStG) sont soumis à l'I.F., à moins qu'ils ne jouissent d'une exemption personnelle en vertu du paragraphe 3 VStG ou en vertu d'une loi spéciale.

Aux termes du paragraphe 1^{er}, alinéa 2 VStG, les organismes à caractère collectif résidents sont imposables du chef de leur fortune totale déterminée conformément aux dispositions du paragraphe 73 de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (BewG). En vertu du paragraphe 2, alinéa 2 VStG les organismes à caractère collectif non résidents sont uniquement imposables du chef de leur fortune indigène déterminée conformément aux dispositions du paragraphe 77 BewG.

3.2. L'exonération prévue par le paragraphe 60^{ter} BewG

Le nouveau paragraphe 60^{ter} BewG dispose que les actifs éligibles définis par l'article 50^{ter} L.I.R. sont exonérés et ce à partir de l'année d'imposition 2018. Il s'ensuit que lesdits biens ne sont pas à prendre en compte pour la fixation des

valeurs unitaires des fortunes d'exploitation établies à partir de la date clé de fixation du 1^{er} janvier 2018 et qu'ils sont ainsi également exonérés de l'I.F. à partir de la même date clé.

Quant aux actifs éligibles, il est renvoyé au point 2.2. ci-dessus. A ce sujet, il importe de préciser que pour bénéficier de l'exonération fiscale en matière de l'I.F., lesdits actifs doivent constituer des actifs de propriété intellectuelle autres que des actifs de propriété intellectuelle à caractère commercial, avoir été constitués, développés ou améliorés après le 31 décembre 2007 dans le cadre des activités de recherche et développement visées au point 2.2.3.1. ci-dessus et faire partie des actifs énumérés au point 2.2. ci-dessus. Il s'ensuit notamment qu'un brevet acquis par le contribuable, ainsi qu'une marque acquise ou constituée par le contribuable ne bénéficient pas de l'exonération prévue au paragraphe 60^{ter} BewG.

Reste à noter qu'en matière de l'I.F., l'exonération fiscale est intégrale pour les actifs éligibles. En effet, bien qu'il soit exigé que le contribuable ait lui-même encouru des dépenses de recherche et développement en rapport avec la constitution, le développement ou l'amélioration d'un actif éligible, la proportion dans laquelle les dépenses de recherche et développement ont été à charge du contribuable lui-même reste sans impact sur l'exonération prévue en matière de l'I.F.

3.3. La déduction des dettes qui sont en relation économique directe avec un actif éligible exonéré en vertu du paragraphe 60^{ter} BewG

En vertu des principes d'évaluation ancrés au paragraphe 66 BewG, les droits de propriété intellectuelle susceptibles de constituer des actifs éligibles au sens de l'article 50^{ter}, alinéa 1^{er}, numéro 1 L.I.R. sont à évaluer à leur valeur d'exploitation. Cette valeur, définie au paragraphe 12 BewG, correspond au montant qui, dans le cadre du prix d'acquisition global de l'entreprise serait mis en compte pour un bien économique déterminé par l'acquéreur de l'entreprise entière en présumant que l'acquéreur a l'intention de continuer l'exploitation. Vu que lesdits actifs éligibles sont exonérés de l'I.F., il semble à première vue superflue de déterminer leur valeur d'exploitation. Or, ceci est seulement exact dans les cas où lesdits actifs n'ont pas été financés à l'aide d'emprunts. En effet, les dettes qui sont en relation économique avec des biens qui, en vertu des paragraphes 59 et 60 BewG ne font pas partie de la fortune d'exploitation ne sont pas déductibles dans le cadre de la fixation des valeurs unitaires des fortunes d'exploitation. Toutefois, le montant des dettes qui dépasse la valeur d'exploitation des actifs exonérés continue à rester déductible. En l'espèce, il échet donc de déterminer la valeur d'exploitation des actifs qui bénéficient des dispositions du paragraphe 60^{ter} BewG, afin de pouvoir fixer le montant à prendre en considération dans le cadre de la fixation de la valeur unitaire de la fortune d'exploitation.

3.4. L'application concurrente des dispositions des paragraphes 60bis et 60ter BewG

L'article 5 de la loi budgétaire de 2016 a non seulement abrogé les dispositions de l'article 50bis L.I.R., mais encore celles du paragraphe 60bis BewG, qui prévoyait que les droits de propriété intellectuelle visés par l'article 50bis L.I.R. sont exonérés dans des conditions déterminées. L'abrogation du paragraphe 60bis BewG s'applique pour les fixations des valeurs unitaires des fortunes d'exploitation à partir de la date clé du 1^{er} janvier 2017. A l'instar de ce qui est prévu pour l'application de l'article 50bis L.I.R., la loi budgétaire de 2016 a instauré une période transitoire pendant laquelle les dispositions du paragraphe 60bis BewG continuent à s'appliquer. Les conditions qui régissent l'application de la période transitoire sont identiques à celles applicables en matière de l'impôt sur le revenu. Toutefois, la durée de la période transitoire est différente afin de tenir compte du fait que la fixation des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation (et la fixation de l'I.F.) est établie à des dates clés déterminées. Ainsi, en matière de l'I.F., la période transitoire s'applique aux fixations des valeurs unitaires des fortunes d'exploitation établies aux dates clés du 1^{er} janvier 2017 au 1^{er} janvier 2021. Cette période prend toutefois fin pour les fixations des valeurs unitaires des fortunes d'exploitation établies à la date clé du 1^{er} janvier 2018 pour les actifs qualifiants qui ont été acquis après le 31 décembre 2015 d'une entreprise liée à moins que ledit droit n'ait déjà été au moment de son acquisition éligible pour l'application de l'article 50bis L.I.R. ou d'un régime fiscal de propriété intellectuelle étranger correspondant, c'est-à-dire d'un régime du genre « back-end ». Il est à noter qu'il y a lieu d'entendre par acquisition non seulement les acquisitions au sens du droit fiscal, mais encore les transferts de droits opérés dans le cadre d'opérations fiscalement neutres.

Vu qu'un actif qualifiant pour l'exonération prévue au paragraphe 60bis BewG peut également qualifier pour l'exonération instaurée au paragraphe 60ter BewG, il est possible que les dispositions des deux paragraphes s'appliquent de manière concurrente à un ou plusieurs actifs éligibles pour la fixation des valeurs unitaires des fortunes d'exploitation aux dates clés situées endéans la période transitoire. Or, l'exonération prévue au paragraphe 60bis BewG ne diffère pas de celle instaurée au paragraphe 60ter BewG de sorte qu'il est sans importance laquelle des deux dispositions s'applique.

Luxembourg, le 28 juin 2019

Le directeur des contributions,

