

Audience publique du 4 juillet 2018

Recours formé par
Monsieur ... et consort, ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes,
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 39670 du rôle et déposée le 2 juin 2017 au greffe du tribunal administratif par la société à responsabilité limitée LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG SARL, avocat à la Cour, ayant son siège social à L-2540 Luxembourg, 18-20, rue Edward Steichen, représenté par Maître Cécile HENLE, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 2 mars 2017 portant rejet des réclamations introduites les 22 juillet 2016 et 29 juillet 2016 contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2011, 2012, 2013 et 2014, tous émis le 4 mai 2016 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 29 septembre 2017 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 26 octobre 2017 par la société à responsabilité limitée LOYENS & LOEFF LUXEMBOURG SARL, représentée par Maître Cécile HENLE, au nom et pour le compte de Monsieur ... et de son épouse, Madame ... ;

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

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Anne KLETHI, en remplacement de Maître Cécile HENLE, et Monsieur le délégué du gouvernement Steve COLLART en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 30 mai 2018.

Par courrier du 31 mars 2016, le bureau d'imposition ... de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le bureau d'imposition », informa Monsieur ... et son épouse, Madame ..., ci-après désignée par « les époux ... », conformément au § 205, alinéa 3 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », qu'il projette de s'écarter de leurs déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2011 à 2014 en précisant que « *Les revenus touchés par M ... (ci-après « Monsieur ») de la société ... S.A. (ci-après « La Société ») sont à considérer comme « redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage, ... ; d'un brevet » au sens de l'article 98 alinéa 3 L.I.R. étant donné que le brevet fait partie de sa fortune privée et n'est pas exploité dans le*

cadre de l'exercice provenant d'une profession libérale ou bénéfice commercial exercé à titre indépendant. Etant donné que l'article 50bis L.I.R. n'est pas applicable à l'article 98 L.I.R., l'exonération des revenus à hauteur de 80% est refusée [...] ». Dans ce même courrier, le bureau d'imposition invita encore les époux ... à formuler leurs éventuelles objections face à la mesure projetée et ce jusqu'au 25 avril 2016.

Par courrier de leur conseiller fiscal du 21 avril 2016, réceptionné par le bureau d'imposition le 26 avril 2016, les époux ... firent valoir que « *Suite à une première analyse du dossier et en ce qui concerne le refus d'application de l'article 50bis LIR, nous avons constaté que votre interprétation est erronée étant donné que les redevances reçues par nos mandants sont à considérer comme « revenus de professions libérales » et ont d'ailleurs bien été déclarées comme tels dans les déclarations fiscales »* et ils soulignèrent que les conditions d'application de l'article 50bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR » seraient toutes remplies en l'espèce.

Le 4 mai 2016, le bureau d'imposition émit à l'égard des époux ... les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2011 à 2014, ainsi que le bulletin de la fixation des avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu à partir du 2^e trimestre de l'année 2016.

Par courriers des 22 et 29 juillet 2016, réceptionnés respectivement le 25 juillet et le 1^{er} août 2016 les époux ... firent introduire deux réclamations contre ces bulletins d'impôt.

Par une mise en état du 19 décembre 2016, le directeur invita les époux ... : « [...] à *présenter en détail l'état des revenus du sieur ..., réalisés au cours des années litigieuses, précisément les redevances perçues de la part de la société anonyme ..., ayant son siège social à B-...,*

à fournir, en d'autres termes, l'intégralité des virements bancaires des années en cause, ensemble avec les extraits du registre de la société anonyme ..., contenant les renseignements sur les redevances à payer en contrepartie de la concession d'une licence d'exploitation exclusive lui concédée ».

Dans la mesure où ladite mise en état resta sans réponse, le directeur, par décision du 2 mars 2017, numéros du rôle ..., ..., rejeta les réclamations lui soumises dans les termes suivants :

« [...] *Vu les requêtes introduites le 25 juillet 2016 et le 1^{er} août 2016 par M. ..., au nom des époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-..., pour réclamer, d'une part, contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2011, 2012, 2013 et 2014, et, d'autre part, contre le bulletin de la fixation des avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu à partir du 2^e trimestre de l'année 2016, tous émis le 4 mai 2016 ;*

Vu le dossier fiscal ;

Vu la mise en état du directeur des contributions du 19 décembre 2016, en vertu des §§ 243,244 et 171 de la loi générale des impôts (AO), restée sans réponse ;

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

Considérant que les deux requêtes, portées sous les rôles respectifs ... et ..., ayant un objet connexe, il y a lieu de les joindre, dans l'intérêt d'une bonne administration de la loi ; que le fait de joindre les deux requêtes ne dispense pas d'examiner chaque acte attaqué en lui-même et selon ses propres mérites et ne saurait imposer une jonction qu'il est loisible au directeur des contributions de prononcer lorsque les instances lui paraissent suffisamment connexes ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser en la forme ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§238 AO), dans les forme (§249 AO) et délai (§228 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir refusé l'exonération partielle des redevances en application de l'article 50bis de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) au motif qu'un brevet n'aurait pas été exploité à titre d'indépendant, de sorte qu'il aurait fait partie de leur patrimoine privé ; qu'ils contestent en outre la fixation des avances pour l'impôt sur le revenu de l'année 2016, résultant du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2014 ;

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

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

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

En ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2011, 2012, 2013 et 2014

Considérant que le bureau d'imposition a adressé aux réclamants une lettre, conformément au § 205, alinéa 3 AO, afin de leur communiquer les divergences notables en leur défaveur par rapport aux déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2011, 2012, 2013 et 2014, pour observation préalablement à l'imposition ; que la lettre du bureau d'imposition mentionne que « Les revenus touchés par M ... (ci-après « Monsieur ») de la ... S.A. (ci-après « La Société ») sont à considérer comme « redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage, ... d'un brevet » au sens de l'article 98 alinéa 3 L.I.R. étant donné que le brevet fait partie de sa fortune privée et n'est pas exploité dans le cadre de l'exercice provenant d'une profession libérale ou bénéfice commercial exercé à titre indépendant. » » ; que pour le surplus, la lettre avise les réclamants encore que « Les cotisations sociales pour « Monsieur » ne sont pas déductibles étant donné qu'elles étaient à charge de la société ... S.A. » ; que toutefois, les réclamants ne contestent pas la non déduction des cotisations sociales du sieur ... ;

Considérant que le § 205, alinéa 3 AO constitue une application du principe général du droit pour le contribuable d'être entendu par le bureau d'imposition (« Recht auf Gehör ») dont le but est d'asseoir correctement l'obligation fiscale du contribuable compte tenu de sa situation patrimoniale ;

Que la lettre adressée au contribuable dans le cadre de cette procédure constitue une invitation à ce dernier de faire part au bureau d'imposition de ses observations éventuelles, quant aux « wesentliche Abweichungen » que le bureau d'imposition envisage d'entreprendre, et ne constitue pas de décision exécutoire concernant ses droits et obligations ;

Que la procédure du § 205, alinéa 3 AO s'inscrit en effet dans la phase d'élaboration de la décision, matérialisée moyennant l'établissement du bulletin d'impôt, de sorte qu'une information adressée aux contribuables sur cette base ne saurait faire l'objet d'un recours contentieux (TA du 23.10.2006, n° 19925) ;

Considérant qu'une réponse a été fournie par les réclamants au courrier du bureau d'imposition en date du 26 avril 2016 ; que « Suite à une première analyse du dossier et en ce qui concerne le refus de l'application de l'article 50bis LIR, nous avons constaté que votre interprétation est erronée étant donné que les redevances reçues par nos mandants sont à considérer comme revenus de professions libérales et ont d'ailleurs bien été déclarées comme tels dans les déclarations fiscales. » ; qu'en outre, ils estiment que les conditions d'application de l'article 50bis L.I.R. auraient toutes été remplies ; que, cependant, le bureau d'imposition n'a pas accepté les arguments des réclamants et a, par la suite, émis les bulletins de l'impôt sur le revenu des années litigieuses ;

Considérant, à titre liminaire, que le sieur ... a créé la société anonyme ..., ayant son siège social au ... B-..., en 1997 ; qu'il est l'administrateur-délégué de la société précitée ; qu'en outre, il a constitué la société anonyme ..., ayant son siège social au ... L-..., ensemble avec la dame ... et le sieur ..., en date du ... 2009 ; que les réclamants sont administrateur, respectivement directrice administrative de cette dernière société ; qu'ils ont perçu tous les deux des salaires pour les années litigieuses de la part de la société anonyme ... ;

Considérant que le sieur ... a touché des redevances de la part de la société anonyme ... en vertu d'un contrat de licence ayant comme objet l'exploitation d'un brevet d'invention ; que ce brevet d'invention, se rapportant à un enrobage de microorganismes, a « été développé par le travail personnel de Monsieur ... » ; que le sieur ... explique, moyennant une annexe informant ses « Revenus de licence, marques, brevets dépôt nr ... », que les redevances perçues forment la contrepartie de la concession d'une licence d'exploitation exclusive à la société anonyme ..., de sorte à rentrer dans la catégorie du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale ; que les réclamants ont joint à leur requête des déclarations rectificatives pour l'impôt sur le revenu des années 2011, 2012, 2013 et 2014, ainsi que des bilans commerciaux se terminant chaque fois au 31 décembre des années litigieuses ;

Considérant que l'article 50bis L.I.R. complète de prime abord le catalogue des prescriptions régissant le bénéfice commercial alors qu'en vertu des articles 64 L.I.R. (« Pour autant qu'il n'en est pas autrement disposé à la présente sous-section, les dispositions des articles 16 à 60 sont applicables au bénéfice agricole et forestier ») et 93, alinéa 1^{er} L.I.R. (« Sans préjudice de l'alinéa 2 ci-après, les dispositions des articles 16 à 60 sont applicables à l'endroit du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant qu'elles soient compatibles avec les conditions d'exercice de la profession libérale »), les dispositions de l'article 50bis L.I.R. s'appliquent non seulement dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial, mais aussi dans le cadre de la détermination du bénéfice agricole et forestier de même que dans celui de la détermination du bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale, à l'exclusion toutefois des 5 catégories de revenus relevant de la sphère purement privée (entre autres : revenu net provenant de la location de biens) ;

Considérant, en outre, que l'article 50bis L.I.R. dispose en son alinéa 1^{er} que les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit

d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un nom de domaine, d'un dessin ou d'un modèle sont exonérés à hauteur de 80% de leur montant net positif ; que cette exonération n'est toutefois accordée que dans la mesure où, entre autres, la condition posée à l'endroit de l'alinéa 3 de l'article 50bis L.I.R. s'avère remplie, cette condition nécessitant que le droit doit avoir été constitué ou acquis après le 31 décembre 2007 ;

Considérant que le sieur ... a déterminé son bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale en vertu de l'article 18, alinéa 3 L.I.R. lors de la remise initiale des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2011, 2012, 2013 et 2014 ; qu'il a, suite à la notification des bulletins d'impôt litigieux, fourni des déclarations rectificatives pour l'impôt sur le revenu des années 2011, 2012, 2013 et 2014, ainsi qu'un bilan commercial au 31 décembre 2011 ;

Considérant qu'il y a lieu de vérifier si le brevet est affecté au patrimoine d'exploitation du sieur ... ou à son patrimoine privé ;

Considérant que le sieur ... a fait une demande en vue d'obtenir un brevet d'invention auprès de l'Office de la propriété intellectuelle luxembourgeois (Ministère de l'Economie) le 21 février 2008 ; qu'en date du 2 mars 2010 l'Office de la propriété intellectuelle lui a délivré un brevet d'invention d'une durée de 20 ans, portant le numéro ..., sous réserve du paiement des taxes annuelles d'ailleurs ; que le titulaire du brevet d'invention a pourtant signé avec la société anonyme ..., représentée par son administrateur-délégué, en l'espèce encore et toujours le sieur ..., un contrat de licence de brevet le 28 août 2007, donc à une date bien antérieure à celle de la demande du brevet d'invention ; que le contrat signé en date du 28 août 2007 indique que le concédant, i.e. le sieur ..., « est le co-titulaire d'une demande de Brevet d'invention couvrant le territoire de la Belgique » ; que force est de constater qu'une demande de brevet d'invention a donc déjà auparavant été formulée par le sieur ..., de sorte qu'il ne peut être admis que le contrat de licence porte effectivement sur le brevet en cause, délivré en date du 2 mars 2010 (numéro ...) ; que le contrat de licence du 28 août 2007 n'indique de surcroît à aucun endroit de quel brevet il s'agit, alors qu'habituellement les contrats de licence détaillent de manière scrupuleuse les numéros d'enregistrement des brevets d'invention ou autres droits de propriété intellectuelle sur lesquels ils portent, ceci afin d'éviter toute confusion avec des droits de propriété intellectuelle déjà en vigueur ;

Considérant que l'activité principale du sieur ... est celle d'administrateur pour compte de la société anonyme ... ; que cette dernière lui a versé, comme relevé supra, un revenu provenant d'une occupation salariée tombant dans le champ d'application de l'article 95 L.I.R. ; qu'il n'a pas déclaré d'autres revenus, à part les redevances, en ce qui concerne les années litigieuses ;

Considérant qu'il y a lieu d'évoquer les dispositions de l'alinéa 3 de l'article 98 L.I.R., d'après lesquelles est considéré comme revenu provenant de la location de biens le revenu de redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage, d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets ou d'un autre droit analogue, ainsi que pour l'usage ou la concession de l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique et pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ;

Considérant qu'étant donné que la société anonyme ... a été constituée par le sieur ... sous forme de personne morale détenant per se une personnalité juridique différente de celle du requérant en personne, il s'avère incontestable que, faute d'une autre activité susceptible d'être qualifiée de profession libérale, le requérant ne réalise, personnellement, pas du tout de revenu qualifiable de profession libérale, un éventuel patrimoine d'exploitation faisant dès lors défaut dans son chef et les redevances touchées par lui faisant nécessairement partie de son patrimoine privé de par leur nature ; que la seule possession d'un brevet d'invention ne saurait lui conférer le titre d'une profession libérale quelconque ; que les redevances rangent donc de plein droit dans la catégorie du revenu net provenant de la location de biens, conformément à l'article 98, alinéa 3 L.I.R. ;

Considérant que la décision du bureau d'imposition de refuser l'application de l'article 50bis L.I.R. est, partant, à confirmer ;

Considérant encore que le réclamant invoque dans son placet que « le comptable belge en charge de la préparation des déclarations initiales maîtrisait (sic) mal les déclarations luxembourgeoises et a reporté certaines données de manière erronée. Ainsi, il a renseigné comme revenus de profession libérale les royalties qu'il était prévu de recevoir, et non les revenus réellement perçus.

Suite aux informations reçues des comptables de la société ..., nous avons pu préparer les déclarations rectificatives, en y incluant les revenus effectivement encaissés ».

Considérant qu'aux termes de l'article 108 L.I.R., les recettes et les frais d'obtention qui entrent en ligne de compte pour la détermination des revenus nets visés au numéro 4 à 8 de l'article 10 L.I.R. sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont mises à disposition du contribuable respectivement au cours de laquelle elles ont été faites ; qu'il s'en suit que les recettes sont à allouer à l'année d'imposition pendant laquelle elles ont augmenté le patrimoine du contribuable et que les dépenses sont à allouer à l'année d'imposition pendant laquelle elles ont diminué le patrimoine du contribuable ;

Considérant que le directeur a procédé en date du 19 décembre 2016 à une mesure d'instruction du dossier afin de se procurer de plus amples détails en ce qui concerne les impositions effectuées ; que la dite mise en état est libellée comme suit :

- *les réclamants sont invités à présenter en détail l'état des revenus du sieur ..., réalisés au cours des années litigieuses, précisément les redevances perçues de la part de la société anonyme ..., ayant son siège social au ... B-..., et à fournir, en d'autres termes, l'intégralité des virements bancaires des années en cause, ensemble avec les extraits du registre de la société anonyme ..., contenant les renseignements sur les redevances à payer en contrepartie de la concession d'une licence d'exploitation exclusive lui concédée ;*

Considérant que cette injonction est cependant restée sans réponse à ce jour ;

Considérant que, partant, le directeur, se trouvant inhibé à poursuivre son instruction, se voit dans l'impossibilité de trancher, des éléments impérativement nécessaires à la base d'une perception claire et nette de la situation de fait et de droit faisant défaut ;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas autrement contestée ;

En ce qui concerne le bulletin de la fixation des avances trimestrielles pour l'impôt sur le revenu de l'année 2016

Considérant, en matière d'avances pour l'impôt sur le revenu, qu'aux termes de l'article 135, alinéa^{1er} L.I.R., le contribuable est tenu de payer des avances trimestrielles sur l'impôt à établir par voie d'assiette ; que de plus, conformément à l'alinéa 2 de l'article 135 L.I.R., le montant de chaque avance est fixé, en principe, au quart de l'impôt qui, après imputation des retenues à la source, résulte de l'imposition établie en dernier lieu ; que néanmoins à l'impôt établi en dernier lieu peut être substitué l'impôt qui résultera probablement de l'imposition pour l'année en cours ;

Considérant encore que suivant l'alinéa 3 de l'article 135 L.I.R., le montant des avances doit même être modifié sur demande motivée du contribuable et peut être modifié d'office si l'administration dispose d'éléments justifiant une réduction ou une majoration ; qu'en l'espèce les avances ont été fixées sur base de l'imposition établie en dernier lieu ;

Considérant que l'imposition susceptible de servir de référence à la fixation des avances est celle de l'année 2014 ; qu'il échet en principe de se référer à la cote d'impôt fixée pour 2014, déduction faite des imputations sur cette cote, suivant article 154 L.I.R. ;

Considérant que le solde à payer résultant de l'imposition sur le revenu de l'année 2014 se chiffre à ... euros ; qu'il en résulte que la fixation des avances sur base d'un solde annuel de ... euros, en l'espèce ... euros à partir du 2^e trimestre de l'année 2016, est à confirmer ; que, partant, il n'y a pas lieu de modifier le montant des avances à titre d'impôt sur le revenu en ce qui concerne l'année 2016 ; [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 2 juin 2017 les époux ... on fait introduire un recours contentieux tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de la décision précitée du directeur du 2 mars 2017.

Conformément aux dispositions combinées du § 228 AO, et de l'article 8 paragraphe (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur le mérite d'une réclamation contre des bulletins de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours principal en réformation. Le prédit recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai de la loi, est recevable.

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

A l'appui de leur recours, les demandeurs expliquent que Monsieur ... serait actif dans le secteur pharmaceutique et plus particulièrement celui des probiotiques. A ce titre, il aurait déposé plusieurs brevets, à savoir deux brevets belges dont l'un porterait sur une composition dédiée aux femmes enceintes et l'autre sur l'enrobage de microorganismes, ainsi qu'un brevet luxembourgeois relatif au traitement de mycoses buccales. Ils précisent ensuite qu'en date du 28 août 2007 Monsieur ... aurait concédé une licence d'utilisation du brevet portant sur l'enrobage de microorganismes à la société belge ... SA et ce serait en vertu de ce contrat de

licence qu'ils auraient sollicité, au titre des exercices 2011 à 2014, l'application du régime fiscal relatif aux droits de propriété intellectuelle tel que prévu par l'article 50bis LIR.

Les demandeurs font ensuite valoir que ce serait à tort que le directeur aurait retenu que le contrat de licence ne pourrait pas porter sur le brevet concernant l'enrobage de microorganismes dans la mesure où ledit contrat aurait été conclu le 21 février 2007, c'est-à-dire antérieurement à la demande afférente à ce même brevet, demande qui aurait été introduite le 21 février 2008. Ils estiment en effet qu'il ne serait pas douteux que le contrat de licence porte sur le brevet en question dans la mesure où il indiquerait clairement que le brevet sur lequel il porte consiste en « *la mise au point d'un « coating » moléculaire intégré à la composition de certains médicaments et destiné à améliorer les effets de ceux-ci sur l'organisme* », ce qui correspondrait à l'objet du brevet litigieux. Ils ajoutent que si le contrat de licence indiquait certes porter sur une « *demande de Brevet d'invention* », ces termes devraient être lus dans une acception large, de sorte qu'il y aurait lieu de considérer qu'à la date de sa signature, le contrat de licence portait sur une demande en cours et non sur une demande dûment formalisée. L'article 4 du contrat de licence confirmerait d'ailleurs implicitement ce point en précisant qu'il appartient au concédant de prendre notamment à sa charge les frais afférents au dépôt et à l'obtention du brevet.

Les étapes préliminaires et nécessaires à la formalisation du dépôt de la demande de brevet auraient d'ailleurs été entreprises bien avant la date de signature du contrat de licence. A cet égard, les demandeurs font valoir que Monsieur ... aurait consulté des conseillers lors d'une réunion le 7 juin 2007 et leur aurait donné des instructions afin de formaliser le dépôt de la demande de brevet portant sur l'enrobage de microorganismes le 11 juillet 2007. Suite à certains contretemps, les conseillers en question auraient fait parvenir le mémoire descriptif nécessaire au dépôt de la demande de brevet qu'en date du 13 septembre 2007 et le dépôt aurait finalement pu être effectué le 21 février 2008.

Les demandeurs font encore valoir que la seule demande de brevet formellement déposée par Monsieur ... au moment de la signature du contrat de licence aurait été celui concernant une composition de complément alimentaire pour femmes enceintes, demande qui serait totalement étrangère au procédé visé dans le contrat de licence litigieux, de sorte qu'il ne saurait y avoir confusion en l'espèce.

Les demandeurs reprochent encore au directeur d'avoir retenu que les redevances touchées feraient partie du patrimoine privé de Monsieur ..., dans la mesure où la seule possession d'un brevet d'invention ne saurait lui conférer le titre d'une profession libérale quelconque et que les redevances en question ne sauraient être considérées comme éligibles au bénéfice du régime fiscal relatif aux droits de propriété intellectuelle. A cet égard, et en se référant à l'article 91 LIR, ils donnent plus particulièrement à considérer que les revenus nets provenant, comme en l'espèce, des activités scientifique et d'inventeur devraient être qualifiés de bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale, les demandeurs ajoutant que l'activité d'inventeur de Monsieur ... serait indépendante de celles d'administrateur de société, respectivement de salarié. Dans la mesure où le brevet portant sur l'enrobage de microorganismes aurait été cédé à la société ... SA, il ne saurait être considéré comme appartenant au patrimoine privé de Monsieur ... et les redevances devraient être qualifiées de bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale et devraient partant faire l'objet d'une exonération partielle du régime fiscal relatif aux droits de propriété intellectuelle.

Dans leur mémoire en réplique, les demandeurs insistent sur le fait que seul le brevet portant sur l'enrobage de microorganismes présenterait les caractéristiques énoncées dans le contrat de licence, à savoir un dépôt devant l'Office Belge, un dépôt de cotitularité et une innovation technique portant sur le « *coating* ». Ils ajoutent que si en pratique il était souvent fait mention d'un numéro de brevet dans les contrats de licence, cette circonstance ne ferait toutefois pas obstacle à un autre mode de désignation d'un brevet dans un contrat de licence et ce d'autant plus qu'au moment de la conclusion dudit contrat de licence, la demande de brevet n'aurait pas encore été finalisée.

Ils donnent encore à considérer que l'antériorité de la conclusion du contrat de licence par rapport au dépôt formel de la demande de brevet ne remettrait pas en cause l'application du régime fiscal relatif aux droits de propriété intellectuelle, alors que la loi exigerait uniquement que le droit soit constitué après le 31 décembre 2007. Dans la mesure où ce droit serait considéré comme constitué à la date du dépôt de la demande de brevet, à savoir en l'espèce le 21 février 2008, cette condition d'application du régime fiscal relatif aux droits de propriété intellectuelle serait bien respectée.

En ce qui concerne les redevances, les demandeurs font encore plaider que Monsieur ... exercerait, à côté de ses fonctions dans la société ... SA une activité personnelle et indépendante de recherche au titre de laquelle il aurait déposé le brevet portant sur l'enrobage de microorganismes et toucherait des redevances. Dans la mesure où il ne serait pas simple détenteur dudit brevet mais l'inventeur, il ne recevrait non pas un revenu de location mais bien un revenu issu d'une activité libérale, activité visée à l'article 91 LIR. Le brevet en question ne saurait partant être considéré comme appartenant à son patrimoine privé et les redevances seraient à qualifier de bénéfices provenant d'une profession libérale.

Finalement, les demandeurs contestent encore avoir réceptionné la mise en état du directeur dans laquelle celui-ci leur aurait demandé certains éléments permettant de déterminer le montant des redevances imposables. Ils auraient néanmoins communiqué les éléments sollicités dès qu'ils auraient eu connaissance de cette mesure d'instruction et ils précisent avoir versé en l'espèce tous les virements bancaires correspondant aux versements des redevances perçues accompagnés d'états récapitulatifs pour chaque année concernée par le litige sous analyse. En se basant sur des tableaux récapitulatifs, les demandeurs concluent que les redevances imposables devraient être ajustées et être exonérés à 80% de leur montant net en application du régime fiscal relatif aux droits de propriété intellectuelle.

Le délégué du gouvernement quant à lui, conclut au rejet du recours sous analyse en insistant sur l'antériorité du contrat de licence par rapport à la demande de brevet se rapportant à un enrobage de microorganismes, la partie étatique étant ainsi d'avis que le contrat de licence ne saurait porter sur ledit brevet. Le délégué du gouvernement fait encore plaider que ce serait à juste titre que le directeur a retenu que les redevances touchées seraient imposables conformément à l'article 98 LIR, dans la mesure où le brevet en question ferait partie du patrimoine privé de Monsieur Quant au montant des redevances effectivement perçues, la partie étatique donne à considérer que les demandeurs n'auraient pas donné suite à la mise en état leur adressée par le directeur en date du 19 décembre 2016 et il ajoute que les pièces versées à l'appui de la requête introductive d'instance ne seraient pas de nature à établir la thèse des demandeurs. Il conclut partant au rejet du recours sous analyse.

En ce qui concerne l'objet du présent litige, force est au tribunal de constater que les demandeurs entendent voir considérer les redevances touchées par Monsieur ... en vertu du

contrat de licence conclu avec la société ... SA comme revenus de professions libérales et les voir imposer conformément à l'article 50bis paragraphe (1) LIR, tandis que la partie étatique fait plaider que les revenus ainsi touchés seraient à considérer comme redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un brevet au sens de l'article 98 LIR.

Aux termes de l'article 50bis, LIR : « (1) *Les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur des logiciels informatiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, [...] sont exonérés à hauteur de 80% de leur montant net positif. Est à considérer comme revenu net, le revenu brut diminué des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que, le cas échéant, une déduction opérée pour dépréciation.*

(2) *Lorsque le contribuable a lui-même constitué un brevet et qu'il est utilisé dans le cadre de son activité, il a droit à une déduction correspondant à 80% du revenu net positif qu'il aurait réalisé s'il avait concédé l'usage de ce droit à un tiers. Est à considérer comme revenu net au sens du présent alinéa, la rémunération fictive diminuée des dépenses en relation économique directe avec ce revenu, y compris l'amortissement annuel ainsi que le cas échéant une déduction opérée pour dépréciation.*

La déduction est accordée à partir de la date du dépôt de la demande de brevet. En cas de refus de la demande de brevet, la déduction antérieurement opérée doit être ajoutée au bénéficiaire imposable de l'exercice d'exploitation au cours duquel le refus a été notifié au contribuable.

[...]

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

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

Il convient de prime abord de relever que conformément à l'article 5 paragraphe (1) de la loi du 18 décembre 2015 concernant le budget des recettes et dépenses de l'Etat pour l'exercice 2016, « *L'article 50 bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu est abrogé à partir du 1^{er} juillet 2016* », ce même article, prévoyant encore dans son paragraphe (2) que ledit article reste applicable aux revenus et plus-values, pendant une période transitoire commençant le 1^{er} juillet 2016 et expirant le 30 juin 2021, sur les droits y visés qui ont été constitués ou acquis avant le 1^{er} juillet 2016. Dans la mesure où en l'espèce, les exercices fiscaux litigieux sont, en tout état de cause, tous antérieurs à 2016, l'article 50bis LIR précité est en principe susceptible de s'appliquer.

A cet égard, il convient encore de relever que l'article 50bis LIR complète le catalogue des prescriptions régissant le bénéfice commercial. En vertu des articles 64 et 93 alinéa 1^{er} LIR, les dispositions dudit article s'appliquent non seulement dans le cadre de la détermination du bénéfice commercial, mais encore dans le cadre de la détermination du bénéfice agricole et forestier, ainsi que du bénéfice provenant d'une profession libérale. Par contre, les droits de propriété intellectuelle faisant partie du patrimoine privé du contribuable ne sont pas éligibles aux fins de l'application de l'article 50bis LIR¹.

¹ Circulaire LIR, n°50bis/1 du 5 mars 2009.

Il convient partant de trancher la question de savoir si le brevet portant sur l'enrobage de microorganismes fait partie du patrimoine privé de Monsieur ... ou si celui-ci a été concédé à la société ... SA conformément à l'article 50bis paragraphe (1) LIR et fait partie du patrimoine d'exploitation de Monsieur

A cet égard, il convient encore d'ajouter qu'aux termes de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives « *La preuve des faits déclenchant l'obligation fiscale appartient à l'administration, la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la cote d'impôt appartient au contribuable* », de sorte que c'est aux demandeurs de rapporter la preuve que toutes les conditions nécessaires à l'application de l'article 50bis LIR sont remplies en l'espèce.

Afin de vérifier l'application de l'article 50bis LIR, il convient de prime abord de vérifier si les redevances touchées par Monsieur ... forment effectivement la contrepartie de la concession d'une licence d'exploitation exclusive du brevet se rapportant à un enrobage de microorganismes à la société belge ... SA, de sorte à pouvoir être qualifiés, tel que le soutiennent les demandeurs, de bénéficiaires perçus au titre d'une profession libérale, relevant du patrimoine d'exploitation du demandeur.

Force est à cet égard de constater qu'il ressort des pièces versées en cause et plus particulièrement du contrat de licence litigieux, que celui-ci porte sur un brevet consistant « *en la mise au point d'un « coating » moléculaire intégré à la composition de certains médicaments et destiné à améliorer les effets de ceux-ci sur l'organisme* ». Dans le même contrat de licence il est encore stipulé que « *le Concédant est le co-titulaire d'une demande de **Brevet** d'invention couvrant le territoire de la Belgique* » et que « *Cette demande de brevet belge, les éventuelles demandes de brevets étrangers ainsi que les demandes de brevet de perfectionnement qui pourront y faire suite seront dénommées **Brevets licenciés*** ».

Il convient ensuite de relever qu'il résulte tant des pièces versées en cause que des explications non contestées des demandeurs que Monsieur ... s'est vu délivrer deux brevets différents à savoir un premier brevet portant sur une composition dédiée aux femmes enceintes, lequel lui a été délivré le 7 avril 2009 suite à une demande introduite auprès de l'Office de la Propriété intellectuelle à Bruxelles le 16 août 2007 et un deuxième brevet portant sur l'enrobage de microorganismes lui délivré le 2 mars 2010 suite à une demande déposée le 21 février 2008 toujours auprès de l'Office de la Propriété intellectuelle à Bruxelles. Il résulte encore des pièces versées en cause que Monsieur ... a introduit, auprès de l'Office de Propriété Intellectuelle de Luxembourg, une troisième demande en obtention d'un brevet et ce en date du 8 septembre 2015, demande qui vise quant à elle un brevet portant sur une « *Composition comprenant au moins une bactérie probiotique et destinée à être utilisée pour le traitement de mycoses buccales* ».

Force est ainsi de constater, à l'instar de la partie étatique, que lors de la conclusion du contrat de licence litigieux, Monsieur ... était *a priori* titulaire d'une seule demande de brevet, à savoir celle déposée le 16 août 2007 et portant sur une composition dédiée aux femmes enceintes.

Dans la mesure où le contrat de licence litigieux stipule toutefois sans équivoque que le concédant, en l'occurrence Monsieur ... « *est le co-titulaire d'une demande de **Brevet*** »

d'invention » de sorte à nécessairement porter sur une demande de brevet existante, il ne saurait être valablement admis que cette demande concerne la demande de brevet portant sur l'enrobage de microorganismes, demande qui d'un point de vue juridique n'existait pas à cette date pour n'avoir été introduite que près de 6 mois après la conclusion dudit contrat de licence.

Cette conclusion n'est pas éternisée par les développements des demandeurs selon lesquels les étapes préliminaires et nécessaires à la formalisation du dépôt de la demande de brevet auraient été entreprises bien avant la date de signature du contrat de licence, alors que de telles démarches préliminaires, à défaut de dépôt effectif d'une demande de brevet, ne sauraient permettre de conclure que le contrat de licence litigieux porte effectivement sur la demande de brevet sur l'enrobage de microorganismes, et ce d'autant plus que ledit contrat prévoit dans son article 1^{er} que la licence est concédée avec « *la garantie de l'existence matérielle des **Brevets licenciés*** », une telle existence matérielle ayant, à l'époque de la conclusion dudit contrat, fait défaut en ce qui concerne le brevet portant sur l'enrobage de microorganismes.

Il convient à cet égard encore de souligner que l'article 50bis LIR constitue une mesure de faveur au bénéfice de certains revenus spécifiquement délimités en fonction de la finalité lui assignée par le législateur et qu'en disposant que sont visés « *les revenus perçus à titre de rémunération pour l'usage ou la concession de l'usage [...] d'un brevet [...]* », l'article 50bis, paragraphe (1) LIR doit être interprété en ce sens que rentrent dans son champ d'application seulement les redevances qui constituent effectivement, suivant une réalité économique vérifiée, la contrepartie pour une exploitation ou un usage effectifs, par le concessionnaire, d'un brevet déposé et enregistré. En effet, dans la mesure où l'article 50bis LIR consacre une exemption partielle, seuls peuvent bénéficier de cette disposition les revenus nets qui répondent à la finalité du législateur d'une « *stratégie cohérente et concertée visant à créer à terme une chaîne de valeur pour l'ensemble des activités liées à la propriété intellectuelle: création, protection et exploitation* »² et qui sont le produit d'une exploitation effective des droits de propriété intellectuelle visés³.

Il résulte de l'ensemble des considérations qui précèdent, que c'est à bon droit que le directeur a retenu qu'il ne peut être admis que le contrat de licence porte effectivement sur la demande de brevet sur l'enrobage de microorganismes, demande largement antérieure à la conclusion du contrat de licence, de sorte que les conditions d'application de l'article 50bis paragraphe (1) LIR ne sont en tout état de cause pas remplies en l'espèce.

A cela s'ajoute qu'il n'est pas contesté en cause et qu'il résulte des pièces versées au tribunal qu'en 1997, Monsieur ... a créé la société de droit belge ... SA dont il est également l'administrateur-délégué. Il a par ailleurs constitué la société anonyme de droit luxembourgeois ... SA en date du ... 2009, société dont il est administrateur et son épouse directrice administrative. Il est également avéré pour ressortir des déclarations fiscales versées en cause que pour les exercices fiscaux litigieux, Monsieur ... n'a touché que deux catégories de revenus à savoir, d'un côté, des revenus touchés à titre de redevances, et, de l'autre côté des revenus relevant de son occupation salariée auprès de la société ... SA, société ayant été constituée par ses propres soins, lesdits salaires relevant de l'article 95 LIR.

² doc. parl. 5801, exposé des motifs, p. 20.

³ Cour adm. 30 juillet 2014, n° 33148C du rôle, Pas. adm. 2017, V° Impôt, n° 364.

Si les demandeurs, en se basant sur l'article 91 LIR, affirment certes qu'à côté de cette activité salariée, et de l'activité d'administrateur, Monsieur ... exercerait encore une profession libérale en relation avec ses activités scientifiques et d'inventeur, le tribunal ne saurait cependant suivre ces conclusions. En effet, s'il est vrai que l'article 91 LIR prévoit qu'est « *considéré comme bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale le revenu net provenant des activités, lorsque ces activités sont exercées de façon indépendante : 1. L'activité scientifique [...]* » et que ce même article prévoit en son deuxième alinéa qu'un tel bénéfice peut également résulter d'une activité passagère, il n'en reste pas moins que cette activité doit, d'après le libellé de ce même article, être exercée de façon indépendante, ce qui compte tenu de la qualité d'administrateur et de salarié de Monsieur ... dans la société ... SA, société ayant une personnalité juridique propre et dont l'objet social consiste précisément dans « [...] *le commerce sous toutes ses formes (le commerce de gros et de détail, l'achat et la vente, l'importation et l'exportation, la représentation, la distribution, le courtage, la vente à la commission,...) ainsi que la production et la distribution de produits parapharmaceutiques et/ou pharmaceutiques [...]* », ainsi que dans « [...] *l'achat, la vente, l'usage et la concession de l'usage d'un droit d'auteur, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un nom de domaine, d'un dessein ou d'un modèle [...]* » et est partant en relation directe avec les activités scientifiques de Monsieur ..., ne saurait être le cas en l'espèce.

Dans la mesure où le tribunal vient de retenir que les redevances touchées par Monsieur ... ne peuvent tomber dans le champ d'application de l'article 50bis paragraphe (1) LIR et que le brevet portant sur l'enrobage de microorganismes ne saurait être considéré comme faisant partie du patrimoine d'exploitation de celui-ci, c'est à juste titre que le directeur a retenu que le brevet en question fait partie du patrimoine privé de Monsieur ... et que les mêmes redevances sont imposables conformément à l'article 98 paragraphe (1) LIR lequel définit et délimite cinq catégories de revenus de location de biens qui, fiscalement, déclenchent un revenu taxable et parmi lesquelles figurent au paragraphe (1) point 3. « *les redevances payées pour l'usage ou la concession de l'usage, d'un droit d'auteur sur une œuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, [...]* », de sorte que le recours est à rejeter en ce qu'il tend à l'application de l'article 50bis LIR.

En revanche, et en ce qui concerne les contestations des demandeurs relatives aux montants des redevances effectivement perçues, le tribunal constate qu'à l'appui de leur recours, ils ont, d'un côté, versé un certain nombre de pièces consistant notamment dans des extraits bancaires, et, de l'autre côté, ajouté des tableaux récapitulatifs en ce qui concerne les redevances perçues pour les années litigieuses, informations dont il n'est pas contesté que le directeur ne disposait pas à la date de sa prise de décision, étant encore relevé à cet égard que les demandeurs contestent avoir reçu la mise en état leur adressée.

Dans la mesure où ces pièces contiennent des montants sensiblement différents que ceux retenus par le bureau d'imposition, il y a lieu d'annuler la décision directoriale du 2 mars 2017 dans le cadre de la réformation et de renvoyer le litige devant le directeur afin de lui permettre d'examiner l'ensemble des pièces versées en cause, d'en apprécier la régularité et de déterminer le cas échéant le montant des redevances effectivement touchées eu égard à ces extraits bancaires, étant encore rappelé à cet égard qu'il était dans l'intention du législateur de ne pas faire du tribunal un « *taxateur* » et de ne pas l'amener à « *s'immiscer dans le domaine*

de l'administration » sous peine de « *compromettre son statut judiciaire* »⁴, son rôle consistant à dégager les règles de droit et à opérer les qualifications nécessaires à l'application utile de la législation fiscale, sans pour autant porter sur l'intégralité de l'imposition, ni aboutir à fixer nécessairement une nouvelle cote d'impôt⁵.

En application des développements qui précèdent, il y a en conséquence lieu de renvoyer l'affaire au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent afin que celui-ci puisse tirer les conclusions qui s'imposent en conformité avec les principes ci-avant retenus.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

le déclare justifié ;

partant annule dans le cadre du recours en réformation la décision directoriale déferée du 2 mars 2017 ;

renvoie l'affaire devant le directeur en prosécution de cause conformément au présent jugement ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en réformation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 4 juillet 2018 par :

Thessy Kuborn, vice-président,
Paul Nourissier, premier juge,
Géraldine Anelli, juge,

en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Thessy Kuborn

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 4 juillet 2018

Le greffier du tribunal administratif

⁴ cf. doc. parl. 3940A², p. 11, ad (3) 8. et doc. parl. 3940A⁴, avis complémentaire du Conseil d'Etat, p. 7, ad amendement 5.

⁵ trib.adm. 29 mars 1999, n° 10428, confirmé par Cour adm. 11 janvier 2000, n° 11285C, Pas. adm. 2017, V° Impôts, n° 980 et les autres références y citées.