

Bulletin

N° 31 · décembre 2018

Version actualisée · septembre 2021

Le droit fiscal liechtensteinois

Dr iur. Jürg Brinkmann, LL.M. (Taxation), Head of Tax, ATU

Mag. Stefan Schatzmann, LL.M. (Taxation), International Tax Advisor, ATU

1. Aperçu

Quelques années se sont écoulées depuis le 1^{er} janvier 2011, date de l'entrée en vigueur de la révision du droit fiscal liechtensteinois, et il n'est pas difficile de constater que la révision a été à la hauteur des attentes qui avaient été placées en elle. La législation fiscale du Liechtenstein se présente comme un dispositif normatif moderne et attractif, qui offre aux entreprises et aux sujets de droit résidant dans le pays un environnement favorable et stable du point de vue de la fiscalité qui a clairement contribué à renforcer la place économique liechtensteinoise.

Du fait des contrôles réguliers réalisés par l'UE dans de nombreux pays en matière de transparence fiscale, d'imposition équitable des entreprises et de mise en œuvre du standard minimal en matière de lutte contre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS, base erosion and profit shifting), le Liechtenstein a également identifié certaines dispositions de sa loi fiscale encore nécessitant d'adaptations,

que le pays s'est partant engagé à réviser d'ici la fin de l'année 2018.

En quelques mois seulement, le Liechtenstein est parvenu à adapter sa loi fiscale aux exigences de l'UE, en conservant sa facilité à lire et son attractivité. Bien que certaines structures holding soient confrontées à de nouvelles formes de complexité, le système fiscal demeure très attractif, notamment grâce à un droit des sociétés flexible qui lui permet d'être armé à l'avenir également pour faire face aux attentes des clients. Le principal défi consistera à anticiper, de concert avec les intermédiaires financiers et les clients, les idées et les réponses aux questions qui se posent, de sorte que la structuration de patrimoine puisse continuer à remplir les attentes des clients actifs sur le plan international. Dans une telle perspective, le futur succès réside dans une intensification de la collaboration entre le client et le fiduciaire permettant de continuer à trouver des solutions prometteuses et conformes au droit. Le présent bulletin vise à fournir un aperçu des principales modifications intervenues en la matière.

2. Impôt liechtensteinois sur les bénéfices

2.1 Assujettissement à l'impôt

En principe, les personnes morales sont soumises à l'imposition ordinaire au siège ou au lieu de leur administration effective au Liechtenstein (assujettissement à l'impôt illimité) ou en cas d'existence d'un établissement stable liechtensteinois (assujettissement à l'impôt limité). En pratique, le fait d'apporter la preuve du siège d'une société sur la base de son inscription/enregistrement ou la preuve de l'existence d'établissements stables ne pose jamais de problème avec l'administration fiscale. Toutefois, ce qui concerne le lieu de l'administration effective, il n'est pas difficile d'imaginer que cette thématique sera de plus en plus souvent au centre des discussions de principe. Bien que la définition du lieu de l'administration effective au Liechtenstein n'ait pas changé depuis 2011 et se fonde depuis le début sur le site de la direction suprême de l'entreprise (cf. rapport et proposition 83/2010), cette thématique revêt toujours plus d'importance dans le monde entier, notamment dans le cadre de la mise en œuvre du rapport final 2015 Action 6 du BEPS, des articles supplémentifs 3 et 4 du modèle de convention de l'OCDE et des 18 conventions sur la double imposition conclues par le Liechtenstein. Alors que, par le passé, les autorités fiscales locales agissaient en grande partie seules et de manière isolée et n'avaient pratiquement aucune possibilité d'obtenir des informations sur les sociétés étrangères administrées au Liechtenstein, aujourd'hui cette situation a radicalement changé en raison de l'introduction dans le monde entier de l'échange automatique de renseignements (CRS/EAR). Désormais, en cas de classification correspondante de la structure concernée, les autorités fiscales du Liechtenstein sont automatiquement informées par les Etats partenaires participants si certains de ses ressortissants sont une controlling person, par exemple le directeur d'un compte finan-

cier enregistré. Si, par exemple, le directeur d'une société étrangère est assujetti à l'impôt au Liechtenstein, il est désormais possible qu'une annonce soit effectuée par l'autorité fiscale étrangère au Liechtenstein concernant le directeur liechtensteinois, en cas de classification correspondante de la structure étrangère. Il incombera ensuite au directeur concerné de prouver dans quelle mesure la société est résidente au Liechtenstein et ainsi, est assujettie à l'impôt de manière illimitée ou non. Pour de plus amples informations concernant l'EAR, il est renvoyé au bulletin no 30 d'avril 2016.

En présence d'un assujettissement à l'impôt illimité au Liechtenstein, les personnes morales sont soumises à l'imposition ordinaire, ou alternativement, lorsque certains critères sont remplis, au régime de la structure patrimoniale privée (SPP).

2.2. Structures patrimoniales privées (SPP)/ trusts

Dans le cadre du dernier contrôle réalisé par l'UE sur le droit fiscal liechtensteinois, le concept de SPP n'a pas fait l'objet de contestations et continue à offrir aux personnes morales la possibilité de s'acquitter uniquement d'un impôt sur les bénéfices minimum de CHF 1'800 par année.

En principe, le statut de SPP est accessible à l'ensemble des personnes morales, pour autant qu'elles n'exercent en substance aucune activité économique, que leurs investisseurs ne soient pas des entreprises exerçant une activité économique et, dans la mesure où ceux-ci détiennent des participations dans la personne morale, qu'ils n'exercent aucune influence sur la gestion des sociétés de participation, à l'exception de l'exercice des droits d'associés. Sont par exemple considérés comme une activité économique la location d'immeubles ou l'octroi de prêts. De même, il est exclu que la SPP perçoive une rémunération pour son activité de la part des actionnaires ou de tiers.

Outre les SPP, les structures dépourvues de personnalité juridique (par exemple les trusts, à savoir des affectations de biens sans personnalité) sont également soumises à l'impôt annuel sur les bénéfices minimum, si elles ont été créées conformément au droit interne ou que le lieu de leur administration effective se trouve au Liechtenstein.

Il sied de relever que, tant pour les affectations de biens sans personnalité que pour les structures avec statut de SPP, l'applicabilité des conventions sur la double imposition est très limitée (par exemple les conventions sur la double imposition ne sont pas applicables avec le Luxembourg, l'Autriche ou la Suisse).

2.3 Imposition ordinaire: impôt sur les bénéfices minimum

L'impôt sur les bénéfices est fixé au taux de 12,5 % du bénéfice net imposable, avec versement obligatoire d'un impôt sur les bénéfices minimum de CHF 1'800 annuels.¹ Le bénéfice net imposable est calculé sur la base des inventaires ou des bilans annuels existants conformément au droit des personnes et des sociétés du 20 janvier 1926 (PGR), qui permettent de déterminer le bénéfice net imposable en tenant compte des inclusions et des décomptes fiscaux. Les principes y relatifs ont déjà été exposés dans le bulletin no 27 de novembre 2014.

2.3.1 Modifications pertinentes dans le domaine des postes de compensations fiscales

Principe de la pleine concurrence

Les produits et les charges doivent se fonder sur le principe de la pleine concurrence conformément à l'art. 49 de la loi fiscale (Steuergesetz, SteG) en vigueur au Liechtenstein, c'est-à-dire qu'ils doivent être fixés de la même manière que dans les relations entre tiers indépendants. Les contribuables peuvent se renseigner à ce sujet en consultant la version actuelle des

¹ Les contribuables ayant exclusivement pour but l'exploitation d'un établissement en la forme commerciale et dont le total de bilan ne dépasse pas CHF 500'000 en moyenne sur les trois derniers exercices comptables ne sont pas soumis à l'impôt sur les bénéfices minimum (cf. art. 62 SteG).

Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et se documenter en conséquence. Si le contribuable n'est pas en mesure de prouver le principe de la pleine concurrence, une compensation visant à augmenter le bénéfice a lieu d'office. En ce qui concerne les créances et les prêts entre personnes proches, il existe un «safe haven» qui est communiqué chaque année dans une fiche explicative publiée par l'administration fiscale (par exemple, taux d'intérêt 2021 pour créances en CHF avec financement intégral par fonds propres: 1,5 %).

Sur demande du contribuable, il est également possible d'obtenir de l'administration fiscale des renseignements ayant force contraignante concernant l'évaluation fiscale d'un état de fait qui ne s'est pas encore avéré lors de la demande, ou d'une transaction qui n'a pas encore été réalisée. Il existe à cet égard pour l'administration fiscale un échange spontané de renseignements de nature contraignante sur le ruling fiscal conclu, à l'instar de l'Action 5 du BEPS en cas de faits transfrontaliers. L'obligation d'appliquer le principe de la pleine concurrence est en vigueur au Liechtenstein depuis l'introduction de la loi fiscale en 2011. Toutefois, ce thème devient de plus en plus actuel au Liechtenstein également, notamment en raison du renforcement des exigences en la matière au niveau mondial (par exemple Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert, Actions BEPS), si bien qu'il convient de lui accorder toujours davantage d'attention.

Pertes sur participations

A partir du 1^{er} janvier 2019, les amortissements, les corrections de valeur et les pertes réalisées et non réalisées issues de participations dans des personnes morales ne sont plus déductibles fiscalement. Par conséquent, les comptabilisations dépréciatives conformément au PGR seront considérées

d'un point de vue fiscal comme des postes de compensation. Cette logique vise à contraindre les effets de l'asymétrie qui existait précédemment entre les bénéfices sur les participations et le capital exonérés d'impôts d'une part et les amortissements déductibles d'autre part (cf. chiffre 2.3.2 ci-après).

2.3.2 Modifications importantes dans le domaine des postes comptables de décompte

Revenus exonérés d'impôts et gains en capital

En principe, depuis l'introduction de la loi fiscale, les dividendes, les gains en capital et les augmentations de valeur non réalisées issus de participations dans des personnes morales liechtensteinoises et étrangères² constituent en particulier un revenu exonéré d'impôt.

La nouveauté consiste en ceci que depuis le 1^{er} janvier 2019, les produits des participations dans des personnes morales étrangères resp. de distributions de telles personnes morales ne seront à l'avenir plus exonérés d'impôt sur les bénéfices, lorsque les conditions suivantes sont cumulativement remplies:

1. Revenus passifs: le revenu total de la personne morale étrangère à l'origine de la prestation se compose durablement de plus de 50% de revenus passifs³, à l'exclusion des revenus réalisés dans le cadre de l'activité économique effective de la personne à l'origine de la prestation (par exemple opérations d'intérêts pour les banques).
2. Faible imposition: le bénéfice net de la personne morale étrangère qui verse la prestation est soumis (directement ou indirectement) à une faible imposition. Est considérée comme une faible imposition:

- a. En cas de participations inférieures à 25%, le taux de l'impôt sur les bénéfices étranger est inférieur à 6,25% (la moitié du taux de l'impôt sur les bénéfices en vigueur au Liechtenstein).
- b. En cas de participations égales ou supérieures à 25%, la charge fiscale effective au titre de l'impôt sur les bénéfices est inférieure à 50%, en comparaison avec la charge fiscale au titre de l'impôt sur les bénéfices en vigueur dans un cas liechtensteinois identique. L'ensemble des charges fiscales anticipées, comme l'impôt étranger sur les bénéfices ou les impôts à la source, sont prises en considération.

A chaque fois, est pertinente pour l'analyse la société qui, la première, a initié la distribution. Par conséquent, si une société perçoit elle-même une distribution de la part d'une autre société, le contrôle doit être effectué au niveau de l'autre société également. Ce faisant, le résultat est pris en considération de manière consolidée pour tout le groupe cumulativement.

Il est important de souligner qu'une imposition de 12,5% au Liechtenstein est seulement possible dans le cas où la société étrangère verse effectivement les revenus passifs (durables) et les revenus faiblement imposés sous forme de dividendes à une personne morale liechtensteinoise soumise à l'imposition ordinaire. Ceci inclut également les paiements directs en faveur des bénéficiaires/actionnaires, en particulier lorsque la personne morale liechtensteinoise ne détient pas de propre compte bancaire et exécute tous ses paiements via la banque de sa filiale étrangère. En l'absence de distribution, aucune imposition n'est perçue. Les gains en capital en cas de vente ou de liquidation sont assimilés à des produits des participations. Ces règles sont applicables aux participations dans des personnes morales étrangères existantes au

² Indépendamment du montant et de la durée de détention de la participation

³ Par exemple les intérêts et les autres revenus issus de valeurs patrimoniales, de revenus de licences ou les autres revenus issus de la propriété intellectuelle et les revenus de leasings financiers

1^{er} janvier 2019, pour la première fois à partir de l'année fiscale 2022. Pour une illustration de ce qui précède, il est renvoyé aux exemples de calcul figurant en annexe 1.

En revanche, les revenus et les gains en capital issus d'immeubles étrangers et des résultats d'établissements stables étrangers continuent à être exonérés d'impôt.

- Il arrive très souvent que des immeubles de prestige (par exemple dans le sud de la France, à Monaco ou à Londres) soient intégrés dans une entité juridique liechtensteinoise (typiquement un établissement ou un trust). L'avantage réside notamment dans le fait qu'une certaine discrétion est de mise pour les propriétaires pendant la durée de détention de l'immeuble concerné et, qu'en cas de vente via des «share deals», aucune modification du registre foncier n'est requise.
- Les résultats des établissements stables à l'étranger sont exonérés d'impôt, indépendamment de l'existence d'une convention sur la double imposition. Ceci permet, pour les pays sans convention ou avec convention prévoyant un taux résiduel, de transférer des fonds sans verser d'impôts à la source.

Déduction des intérêts sur les fonds propres⁴

La rémunération appropriée des fonds propres dits modifiés s'applique à hauteur de 4% en tant que charges d'intérêts justifiées par l'usage commercial. En cas de modification des fonds propres, les actions propres, les participations dans des personnes morales, l'actif net étranger en biens immobiliers et d'établissements stables et l'actif hors exploitation doivent être déduits, augmentés de 6% de toutes les valeurs patrimoniales restantes. Cela constitue un avantage pour les entreprises avec rendement faible des fonds propres, car les rendements du capital nécessaire à l'exploitation ne sont soumis ainsi à aucune imposition jusqu'à

3,76%. En cas de fonds propres négatifs modifiés, aucune déduction d'intérêts ne peut être effectuée. De même, la déduction d'intérêts ne peut générer aucune perte.

Une réduction de la déduction des intérêts sur les fonds propres a lieu si les prêts accordés aux actionnaires⁵ sont imposés conformément à la déduction des intérêts sur les fonds propres et, nouveau, à partir de 2019, désormais également pour les structures à double déduction («double dip»).

La société mère emprunte du capital étranger et finance sa filiale, qui peut faire valoir une déduction des intérêts sur les fonds propres, au moyen de ses fonds propres. En l'absence d'une disposition anti-abus, la société mère pourrait faire valoir une déduction fiscale des intérêts sur les capitaux étrangers et la filiale une déduction des intérêts sur les fonds propres ce qui, dans certains cas de figure, pourrait avoir pour conséquence que les fonds propres qualifiés pour la déduction auprès de la filiale seraient supérieurs aux fonds propres consolidés de la société mère et de la filiale. Afin d'éviter des intérêts trop élevés ou une déduction des intérêts sur les fonds propres trop importante, toutes les participations avec déduction des intérêts sur les fonds propres doivent désormais être financées au niveau de la société mère au moyen de fonds propres. Dans le cas contraire, il convient de procéder à une compensation fiscale auprès de la société mère (cf. à ce sujet l'exemple de calcul en annexe 2).

Une réduction est en outre effectuée pour les transactions suivantes:

- Apports financiers et en nature de la part de proches
- Acquisition d'exploitations ou de branches d'exploitation d'entreprises liées
- Transfert de participations à des proches ou de la part de proches

Toutefois, aucune réduction de la déduction des intérêts sur les fonds propres n'est effectuée si le contribuable est en mesure de prouver que les transactions indiquées ci-dessus n'ont pas été effectuées pour des motifs fiscaux, mais pour des motifs économiques ou d'autres motifs méritant d'être pris en considération.

3. International

3.1 Impôts à la source en général / remboursement et imputation des impôts étrangers

Depuis l'abolition de l'impôt sur les coupons à 4% pour les SA et les Sàrl, le Liechtenstein ne prélève plus d'impôts à la source sur les dividendes, les intérêts et les licences.

Les impôts à la source étrangers (sur les dividendes, les intérêts et les licences) peuvent être limités sur la base de traités internationaux (par exemple l'accord EEE) et d'accords fiscaux internationaux (par exemple conventions sur la double imposition, accords d'échange de renseignements fiscaux, accord EAR avec l'UE). La limitation de l'imposition à la source a lieu soit sous forme de dégrèvement direct, soit sous forme de remboursement. Les sociétés érigées au Liechtenstein doivent être traitées sur un pied d'égalité avec les sociétés érigées dans l'UE. Par conséquent, la directive sociétés mères/filiales de l'UE (90/435/CEE) est également applicable au Liechtenstein aux entreprises liées, à condition qu'il existe une entraide administrative suffisante entre les autorités (par exemple accords d'échange de renseignements fiscaux). En principe, les filiales auxquelles la directive sociétés mères/filiales est applicable peuvent verser un dividende à leur société mère au Liechtenstein, sans déduction d'une retenue à la source nationale. Toutefois, certains pays de l'UE refusent l'égalité de traitement, par exemple l'Espagne.

Suite à la conclusion de nombreuses CDI, les structures domiciliées au Liechtenstein ont

4 D'autres pays de l'UE connaissent également la possibilité d'une déduction des intérêts sur les fonds propres, par exemple la Belgique, l'Italie, le Luxembourg, Malte et Chypre.

5 Tant les fondateurs et les bénéficiaires que leurs proches

la possibilité de se faire rembourser totalement ou partiellement l'impôt à la source sur les dividendes et les intérêts par l'État partenaire à la CDI. A cet égard, la CDI avec la Suisse, qui permet de réduire l'impôt à la source suisse de 35% à 15%, voire à 0%, est certainement importante. En particulier dans le cadre de la planification successorale, mais aussi dans le domaine des activités d'utilité publique, une part considérable des actifs est souvent investie dans des titres suisses à des fins de répartition des actifs. Si cela est réalisé par le biais de Trusts ou de fondations sis dans des juridictions n'ayant pas de CDI avec la Suisse, l'impôt à la source suisse représente souvent une charge finale. Par contre, si une fondation liechtensteinoise (ou une autre personne morale) est utilisée à des fins de structuration, l'impôt anticipé sur les investissements de portefeuille peut en principe être réduit à 15%.

Les intérêts perçus sont assujettis à l'impôt au Liechtenstein, étant entendu que les retenues à la source qui ne sont pas remboursables peuvent sur demande être imputées au Liechtenstein, à condition qu'il existe une convention correspondante sur la double imposition ou que l'autre Etat accorde la réciprocité («principe de réciprocité»). Les intérêts peuvent être imputés sur les revenus assujettis au maximum à concurrence de l'impôt liechtensteinois sur les bénéficiaires. Une liste des conventions sur la double imposition et des accords d'échange de renseignements fiscaux en vigueur actuellement peut être consultée sur le site Internet de l'Administration des contributions du Liechtenstein⁶.

3.2 Impôts à la source sur les rémunérations des organes

En principe, les rémunérations au titre d'activités en tant que membres d'un conseil d'administration ou d'un conseil de fondation ou d'organes similaires de personnes morales et les affectations particulières du patrimoine avec siège ou administration effective au Liechtenstein sont soumis au

Liechtenstein à une déduction de l'impôt de 12% de la rémunération brute versée (par exemple tantièmes, jetons de présence et rémunérations fixes), si l'organe est une personne physique ou une personne morale étrangère et qu'une éventuelle convention sur la double imposition ne prévoit pas de dispositions contraires.

Si la rémunération brute est supérieure à CHF 200'000 par année, le membre de l'organe est soumis à l'imposition ordinaire au Liechtenstein et a l'obligation de présenter chaque année une déclaration d'impôts en tant que personne assujettie à l'impôt limité (taux d'imposition maximum: 24%).

CDI entre le Liechtenstein et la Suisse⁷

Les rémunérations d'organes en lien avec la Suisse sont soumises au Liechtenstein à une imposition à la source final et ne font pas l'objet d'aucune autre imposition en Suisse (exonération sous réserve de progressivité). Ceci à la condition que la structure patrimoniale liechtensteinoise ne soit pas soumise exclusivement à l'impôt forfaitaire sur les bénéficiaires minimum (par exemple statut de SPP, affectations particulières de biens sans personnalité) ou que la rémunération ne soit payée «en représentation» à une personne morale étrangère (par exemple l'employeur du membre de l'organe). Ainsi, les organes suisses ont la possibilité de faire imposer les revenus issus de l'exercice de leur fonction en tant qu'organe d'une structure liechtensteinoise à un taux unitaire de 12% seulement, sans autre imposition en Suisse (exonération sous réserve de progressivité, cf. à ce sujet l'exemple de calcul en annexe 3).

3.3 Echange spontané, rulings fiscaux

Par son adhésion à la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale et sa ratification le 22 août 2016, le Liechtenstein s'est engagé à accorder l'échange spontané de renseignements aux Etats parties à la convention dès l'année 2017. Les motifs présidant à l'annonce spontanée et à effet contraignant d'informations

entre Etats participants sont réunis lorsqu'une partie a des raisons de présumer que:

- un autre Etat partie pourrait subir des pertes fiscales
- un contribuable obtient une réduction d'impôt qui devrait entraîner pour lui une augmentation d'impôt ou un assujettissement à l'impôt dans l'autre Etat partie, ou
- il existe des transferts fictifs de bénéfices entre deux Etats parties

Les principes en vigueur au Liechtenstein ont été fixés par une modification de la loi sur l'entraide administrative en matière fiscale ainsi que par l'adoption de l'ordonnance y relative.

Dans le cadre de la mise en œuvre du standard minimal BEPS, un échange spontané de renseignements est également possible au Liechtenstein en matière de décisions préalables en matière fiscale (rulings fiscaux).

En règle générale, au Liechtenstein il est possible d'obtenir relativement rapidement une réponse aux requêtes de décisions en matière fiscale (une à deux semaines). Un émolument pouvant aller jusqu'à CHF 2'000 est prélevé. S'il existe un lien international qui est encore valable à partir du 1er janvier 2017, un échange d'informations a lieu avec les juridictions partenaires concernées (par exemple avec les partenaires au sens de la convention concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale ou des conventions sur la double imposition).

3.4 Convention multilatérale pour la mise en œuvre des mesures relatives aux conventions fiscales pour prévenir l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (IM)

Le Liechtenstein a signé l'IM le 7 juin 2017. Elle est entrée en vigueur le 1er avril 2020. Celui-ci a pour objectif de fournir une base légale de droit international public permettant de transposer automatiquement les

⁶ www.llv.li/#/11469/internationale-steuerabkommen. Etat: 6.11.2020

⁷ Il existe des réglementations similaires concernant les rémunérations des organes à des membres résidents au Luxembourg, à Saint-Marin et en Hongrie.

standards minimaux BEPS visant à prévenir l'utilisation abusive des conventions fiscales et d'améliorer le règlement des différends, dans les conventions existantes sur la double imposition conclues par les pays participants, sans qu'il soit nécessaire de procéder à nouveau à des entretiens bilatéraux individuels et à des adaptations entre les différents Etats signataires des CDI.

Les conventions sur les doubles impositions qui ne répondent pas encore aux standards minimaux BEPS seront soumises à l'instrument multilatéral. Les CDI avec la Suisse et l'Allemagne ne seront pas adaptées à l'aide de l'instrument multilatéral, mais par des protocoles bilatéraux modifiant la Convention. Les changements correspondants devraient prendre effet à partir de 2022 ou 2023.

Les dispositions de fond suivantes s'appliquent aux CDI pertinentes pour l'instrument multilatéral :

- Préambule à la CDI : il est clairement indiqué que le but de la convention est d'éviter la double imposition, mais sans possibilité de non-imposition ou d'imposition réduite par la fraude ou l'évasion fiscale (notamment par des montages abusifs dans le but d'obtenir les allègements prévus par la convention respective).
- Méthode d'évitement de la double imposition : en cas d'interprétation divergente de la convention, la méthode d'imputation s'appliquera.
- Disposition contre l'abus de la CDI : la résidence dans un État dans le but d'obtenir des avantages conventionnels doit être

niée si l'un des principaux objectifs était l'obtention d'avantages conventionnels (règles du critère de l'objet principal).

- Procédure amiable : en cas de présomption d'inégalité de traitement fiscal dans un État, le contribuable peut choisir à quel État contractant il divulgue le cas – le choix entre l'État de résidence et un autre État est donc libre.
- Procédure d'arbitrage : elle doit être utilisée si les États contractants de la CDI ne parviennent pas à résoudre les conflits fiscaux dans un délai de deux ans au moyen de procédures amiables.

L'applicabilité de l'instrument multilatéral sera notifiée individuellement par l'administration fiscale de chaque État signataire de la convention, la date d'application la plus précoce étant le 1^{er} janvier 2021.

4. Taxe sur la valeur ajoutée

4.1 Modifications à partir de 2018

En vertu de conventions internationales qui remontent à 1923, la Suisse et le Liechtenstein forment une union douanière dans laquelle le droit suisse sur la taxe sur la valeur ajoutée est en principe également applicable au Liechtenstein, et la Suisse et le Liechtenstein forment un seul et même territoire national pour ce qui a trait à la taxe sur la valeur ajoutée (TVA). En raison de la révision partielle de la loi suisse sur la taxe sur la valeur ajoutée qui a eu lieu en 2017, les modifications suivantes sont notamment entrées en vigueur à partir du 1^{er} janvier 2018:

- Baisse du taux ordinaire de 8% à 7,7%

- Modification de la notion de chiffres d'affaires soumis à la TVA

Les entreprises liechtensteinoises et étrangères sont assujetties à la TVA au Liechtenstein si elles réalisent cumulativement au Liechtenstein et à l'étranger un chiffre d'affaires annuel d'au moins CHF 100'000. Dès 2018, les chiffres d'affaires réalisés à l'étranger sont également pris en compte. Si aucun chiffre d'affaires n'est réalisé sur le territoire du Liechtenstein, l'entreprise bénéficie d'un droit d'option concernant son inscription à la TVA. Les entreprises réalisant un chiffre d'affaires à l'échelle mondial d'au moins CHF 100'000 ont ainsi la possibilité de demander le remboursement des impôts préalables versés au Liechtenstein et en Suisse, sans devoir réaliser pour cela de chiffres d'affaires au Liechtenstein ou en Suisse (cf. à ce sujet annexe 4).

4.2 Rappel: impôt sur les acquisitions

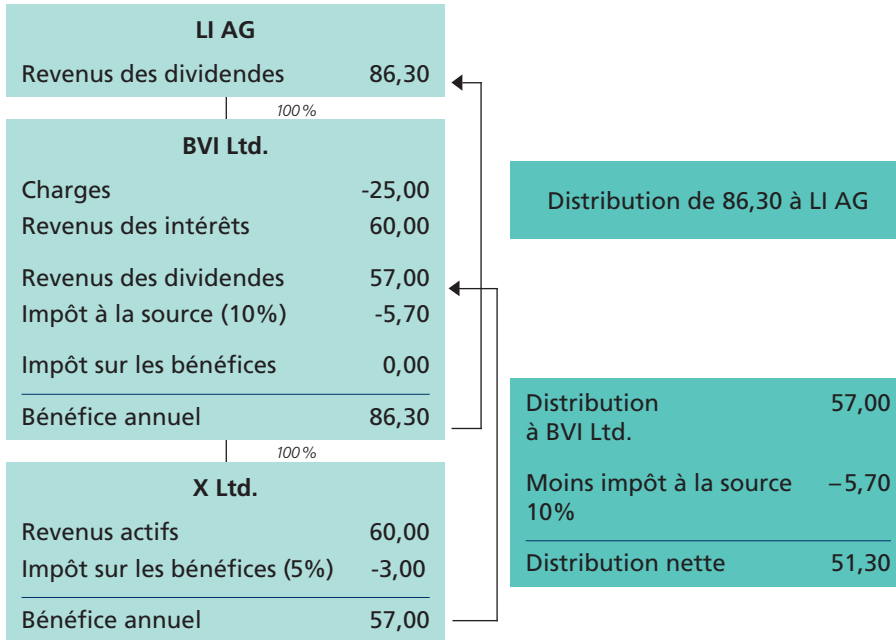
Outre l'obligation de verser la TVA de base sur les chiffres d'affaires réalisés, par exemple avec des marchandises, les services reçus peuvent, comme par le passé, être à l'origine d'un état de fait pertinent du point de vue de la TVA, notamment en ce qui concerne l'impôt sur les acquisitions. Tel est le cas lorsqu'une entreprise étrangère (par exemple un gestionnaire de patrimoine étranger ou un avocat) fournit l'une de ses prestations (par exemple conseil, gestion du patrimoine, prestation de gestion) à un entrepreneur résident au Liechtenstein ayant son propre numéro de TVA ou à un autre sujet de droit.⁸ Si ces conditions sont remplies, le destinataire est tenu de déclarer chaque année la TVA liechtensteinoise due sur la prestation reçue, sous forme d'impôt sur les acquisitions, et de la verser à l'Administration des contributions du Liechtenstein.

⁸ Les prestations à des sujets de droit sans numéro de TVA ne sont soumises à l'impôt sur les acquisitions que lorsque la somme de l'ensemble des prestations nationales reçues dépasse CHF 10'000 par année.

Annexe 1

a) Exemple d'analyse pour l'exonération des dividendes en cas participation d'au moins 25% dans une BVI Ltd.

Remarque: le calcul ci-après a pour but d'expliquer le principe; en pratique de légères divergences sont possibles.



1. Vérification de la classification des revenus actifs/passifs au niveau de la X Ltd. conformément aux indications des revenus actifs à 100%
2. Vérification de la classification des revenus actifs/passifs au niveau de la BVI Ltd.

Revenus totaux	120
Dont passifs (intérêts)	60
Part de revenus passifs	50,00 %

⇒ Pas de revenus passifs prédominants, condition de l'art. 48, al. 3, let. b, ch. 1, SteG, non réalisée.

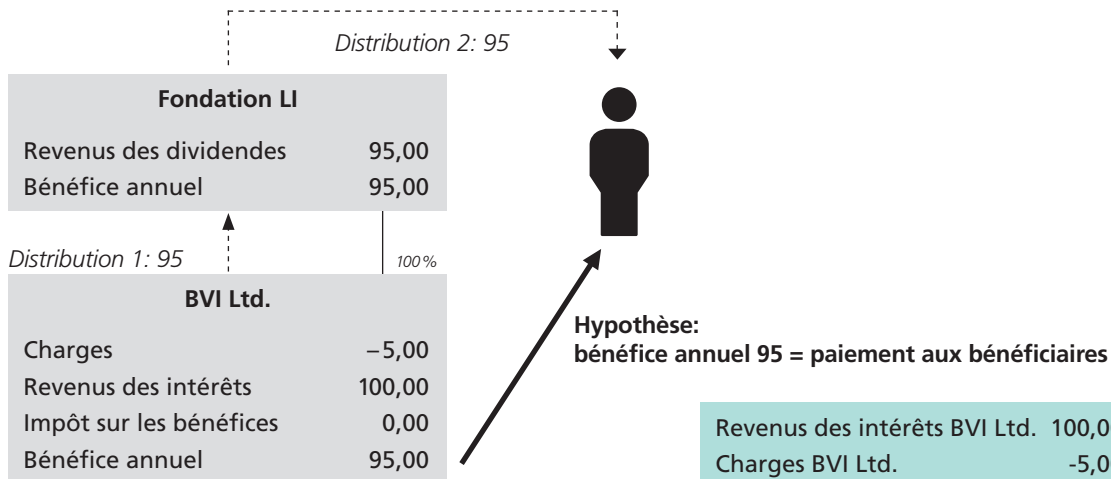
3. Vérification de la charge fiscale effective totale au titre de l'impôt sur les bénéfices

Revenus actifs X Ltd.	60.00	
Revenus des intérêts BVI Ltd.	60.00	
Charges BVI Ltd.	-25.00	
Bénéfice net fictif LI AG	95.00	
Dont 12,5% × 50%	5.94	Taux d'imposition 6,25%
Impôt sur les bénéfices X Ltd.	3.00	
Impôt à la source X Ltd.	5.70	
Charge fiscale effective au titre de l'impôt sur les bénéfices	8.70	Taux d'imposition 9,16%

- ⇒ 9,16% de la charge fiscale effective de l'impôt sur les bénéfices est supérieur à 6,25% de l'impôt sur les bénéfices dans un cas liechtensteinois comparable, condition de l'art. 48, al. 3, let. b, ch. 2, let. bb, SteG, non réalisée.
- ⇒ Pas d'imposition des dividendes perçus au niveau de la LI AG, conformément à l'art. 48, al. 3, SteG.

Remarque: le mode de calcul n'est pas encore définitif, des variations sont possibles dans le cadre de la mise en œuvre effective. La déduction des intérêts sur les fonds propres n'est pas prise en compte.

b) Exemple de paiement direct aux bénéficiaires de la fondation



Revenus des intérêts BVI Ltd.	100,00	
Charges BVI Ltd.	-5,00	
Bénéfice net fictif Fondation LI	95,00	
Dont 12,5% × 50%	5,94	Taux d'imposition 6,25%
Impôt sur les bénéfices BVI Ltd.	0,00	
Charge fiscale effective au titre de l'impôt sur les bénéfices	0,00	Taux d'imposition 0,00%

1. Vérification de la classification des revenus actifs/passifs au niveau de la BVI Ltd. conformément aux indications des revenus passifs à 100% (revenus des intérêts)

Ainsi, revenus passifs prédominants, condition de l'art. 48, al. 3, let. b, ch. 1, SteG, réalisée

2. Vérification de la charge fiscale effective totale au titre de l'impôt sur les bénéfices

- ⇒ 0,00% de la charge fiscale effective de l'impôt sur les bénéfices est inférieur à 6,25% de l'impôt sur les bénéfices dans un cas liechtensteinois comparable, condition de l'art. 48, al. 3, let. b, ch. 2, let. bb, SteG, réalisée.
- ⇒ Imposition des dividendes perçus au niveau de la fondation LI à 12,5%, conformément à l'art. 48, al. 3, let. b, SteG.

Annexe 2

Exemple de financement externe de la filiale

HoldCo LI/ société mère				FinCo LI/ filiale			
FinCo LI	150	Fonds propres	100	Actifs	150	Fonds propres	150
		Capital étranger	50				
Total	150	Total	150	Total	150	Total	150

Formule de calcul ex art. 54, al. 4, SteG

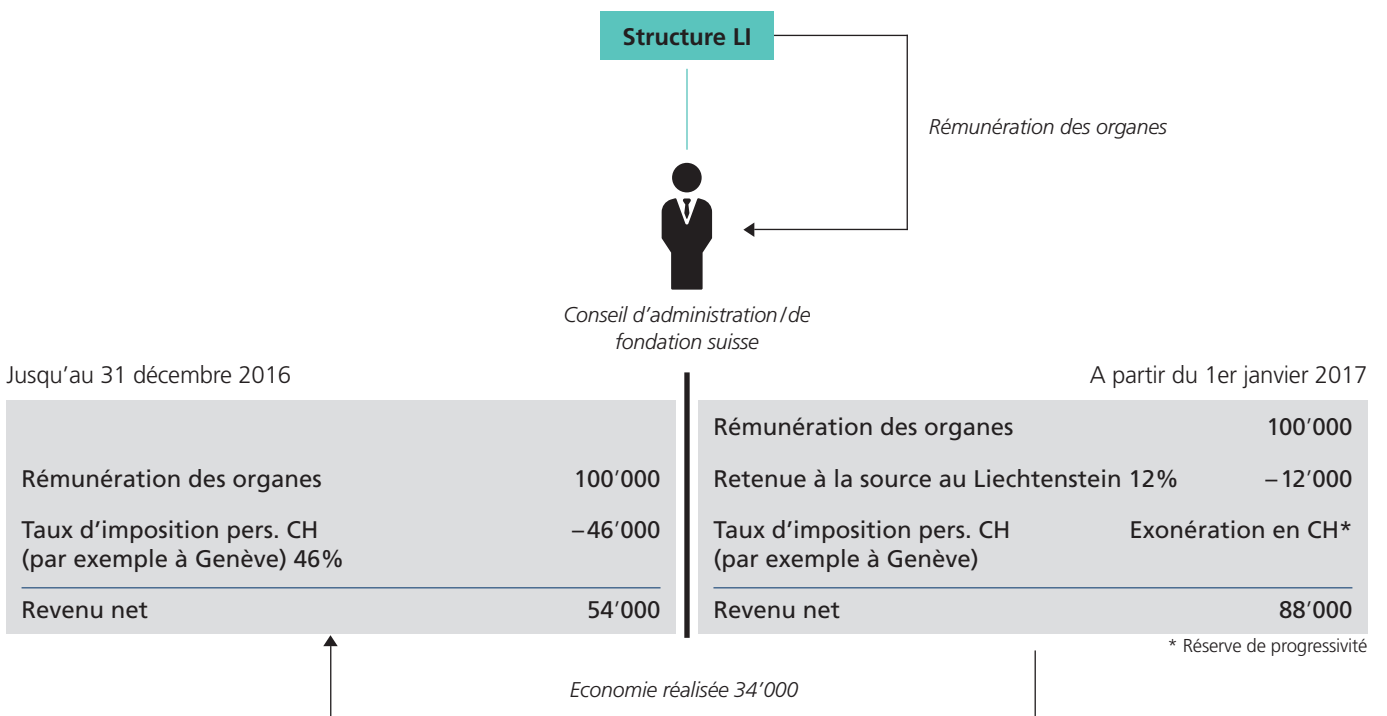
HoldCo LI

Fonds propres imposables	100
Moins participations	-150
Solde négatif	-50
x revenu à avoir de 4 %	-2
Imputation fiscale au niveau de la société mère à concurrence de 2	

Annexe 3

Rémunérations versées aux organes en Suisse: mécanisme d'exonération

Il existe des règles similaires concernant les rémunérations versées aux membres des organes résidents au Luxembourg, à Saint-Marin et en Hongrie.



Annexe 4

Variante 1:

PAS d'inscription TVA

LI AG

Pas d'exercice du droit d'option ⇒ Pas d'inscription TVA

⇒ L'impôt préalable et l'impôt sur les acquisitions sont des charges définitives

Charges		Revenus (issus de chiffres d'affaires étrangers)	
Conseil liechtensteinois	10'000	Activité d'intermédiation	100'000
Plus TVA	770		
Conseil par avocat étranger	10'000	Commission d'encaissement	100'000
Plus impôt sur les acquisitions	770		
Prestations de gestion de société étrangère	10'000	Autre commission	100'000
Plus impôt sur les acquisitions	770		
Charge supplémentaire	2'310	Pas de chiffre d'affaires au Liechtenstein	

Variante 2:

Avec inscription TVA

LI AG

Exercice du droit d'option ⇒ Inscription TVA

⇒ L'impôt préalable et l'impôt sur les acquisitions deviennent des postes transitoires

Charges		Revenus (issus de chiffres d'affaires étrangers)	
Conseil liechtensteinois	10'000	Activité d'intermédiation	100'000
Plus TVA	770		
Conseil par avocat étranger	10'000	Commission d'encaissement	100'000
Plus impôt sur les acquisitions	770		
Prestations de gestion de société étrangère	10'000	Autre commission	100'000
Plus impôt sur les acquisitions	770		
Moindre charge car remboursable	2'310	Pas de chiffre d'affaires au Liechtenstein	

Allgemeines Treuunternehmen

Aeulestrasse 5 · P.O. Box 83
9490 Vaduz · Principauté de Liechtenstein

T +423 237 34 34 · F +423 237 34 60
info@atu.li · www.atu.li

Les auteurs de cet article, Dr iur. Jürg Brinkmann et Mag. Stefan Schatzmann se tiennent à votre entière disposition, au sein de Allgemeines Treuunternehmen, pour tout renseignement complémentaire. Le bulletin ATU paraît en allemand, en anglais, en français et en italien. Il s'agit d'une publication sporadique de Allgemeines Treuunternehmen, Vaduz. Son contenu a uniquement un but informatif et ne remplace pas le conseil juridique.