



Auteurs:

Dr. Ulrich Stertkamp, responsable du service spécialisé impôts, ATU

Ilgin Rüdüsühli, spécialiste de la fiscalité, service spécialisé impôts, ATU

Le droit fiscal liechtensteinois (mise à jour de la version de 2021)

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 nécessitant encore des adaptations que le pays s'est partant engagé à réviser d'ici à 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 lisibilité 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, la fourniture de 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 problème avec l'administration fiscale. Toutefois, en 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 24 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 États partenaires participants si certains de ses ressortissants sont une controlling person, par exemple le directeur d'un compte financier enregistré. Si, par exemple, le directeur d'une société étrangère est assujéti 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 assujéti 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.

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,

en principe également, 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 l'Autriche ou la Suisse pour une SPP sur la base d'une réglementation claire dans le protocole de ladite convention).

La loi fiscale prévoit désormais que les structures de SPP doivent fournir chaque année une attestation confirmant qu'elles remplissent les conditions requises et respectent l'obligation de reddition des comptes. Cette disposition s'applique pour la première fois à l'exercice 2023, et le délai de dépôt expire au plus tard douze mois après la clôture de l'exercice, soit en règle générale le 31 décembre.

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 annuels¹. 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 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 %).

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).

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

À 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 sont considérées d'un point de vue fiscal comme des postes de compensation. Cette logique vise à contrer les effets de l'asymétrie qui existait précédemment entre les bénéficiaires 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 dans le fait que depuis le 1^{er} janvier 2019, les produits des participations dans des personnes morales étrangères resp. de distributions de telles personnes morale ne seront à l'avenir plus exonérés d'impôt sur les bénéficiaires, 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 bénéficiaires étranger est inférieur à 6,25 % (la moitié du taux de l'impôt sur les bénéficiaires en vigueur au Liechtenstein).

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

- 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.

À 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 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 %.

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.

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.

⁵ Tant les fondateurs et les bénéficiaires que leurs proches

L'application de la directive européenne mère-fille (dont les conditions d'application sont une participation d'au moins 10 % et une durée de détention de douze mois) n'est en principe pas envisageable pour réduire la charge fiscale à la source, étant donné que cette directive ne s'applique qu'aux États membres de l'UE et non aux États membres de l'EEE. Certains États membres de l'UE autorisent toutefois l'application de la directive mères-filles au Liechtenstein dans la pratique.

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

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 211'400 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 Suisse⁶

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

⁶ Il existe des réglementations similaires concernant les rémunérations des organes à des membres résidents au Luxembourg, à Saint-Marin et en Hongrie.

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. Échange spontané de renseignements, 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 États parties à la convention dès l'année 2017. Les motifs présidant à l'annonce spontanée et à effet contraignant d'informations entre États participants sont réunis lorsqu'une partie a des raisons de présumer que :

- un autre État 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 État partie, ou
- il existe des transferts fictifs de bénéfices entre deux États 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, à partir du 1^{er} janvier 2018, 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 1^{er} 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. Pillar two – L'imposition minimale mondiale

À compter du 1^{er} janvier 2024, le Liechtenstein a mis en œuvre l'imposition minimale mondiale prévue par le cadre inclusif de l'OCDE/G20 sur le BEPS, conformément aux règles types GloBE. Toutes les entités constitutives nationales (personnes morales, trusts et partenariats) d'un groupe multinational ou d'un grand groupe national sont soumises à l'imposition minimale de 15 % pour les exercices fiscaux à partir de 2024, à condition que leur société mère ultime ait réalisé un chiffre d'affaires annuel d'au moins 750 millions d'euros dans ses comptes annuels consolidés (y compris la consolidation fictive) au cours d'au moins deux des quatre exercices précédents.

4. Taxe sur la valeur ajoutée

4.1. Assujettissement à la TVA et modifications

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). À partir du 1^{er} janvier 2024

- Augmentation du taux ordinaire, passant de 7,7 % à 8,1 %

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 mondiale 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.

4.2. Rappel : impôt sur les acquisitions

Outre l'obligation de verser la TVA de base sur les chiffres d'affaires réalisés, par exemple sur les livraisons de 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 (ayant son siège de l'activité économique ou son établissement au Liechtenstein)⁷. 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.

5. Droits de timbre

Depuis 1923, le territoire de la Principauté du Liechtenstein est également considéré comme territoire national au sens de la législation fédérale suisse sur les droits de timbre, en vertu d'un accord international.

5.1. Droit de timbre d'émission sur les capitaux propres

Les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée et les *Anstalt* [établissements] à capital divisé sont soumis au droit de timbre d'émission suisse. Ce droit s'élève à 1 % sur les droits de participation nationaux. Lors de la constitution ou de l'augmentation du capital, une franchise de 1 million de francs s'applique

⁷ 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 au cours de l'année civile.

actuellement aux droits de participation émis à titre onéreux. Les apports aux réserves de capital sont exclus de l'abattement de 1 million de francs.

La création ou l'augmentation de droits de participation dans le cadre de fusions, de transformations ou de scissions de sociétés de capitaux ou de coopératives, ainsi que le transfert du siège d'une société étrangère en Suisse sont exonérés du droit de timbre d'émission. En cas de doute, il est fortement recommandé de clarifier préalablement cette question avec l'AFC à Berne par le biais d'un ruling.

Si le droit de timbre d'émission suisse ne s'applique pas, le droit de timbre de constitution liechtensteinois peut s'appliquer dans certaines circonstances, mais seul le capital statutaire est alors déterminant.

5.2. Droit de timbre de négociation

Le droit de timbre de négociation s'applique au transfert à titre onéreux de la propriété de titres imposables lorsque l'une des parties contractantes ou l'un des intermédiaires est un négociant en valeurs mobilières. Les titres imposables comprennent les obligations suisses et étrangères, les actions, les parts de sociétés à responsabilité limitée, les parts sociales de coopératives, les bons de participation et les bons de jouissance ainsi que les parts de fonds de placement.

L'obligation fiscale incombe aux négociants en valeurs mobilières suisses, y compris les banques, les conseillers en placement, les gestionnaires de fortune ainsi que les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions, les sociétés à responsabilité limitée et les coopératives suisses, lorsqu'ils détiennent des titres imposables d'une valeur supérieure à 10 millions de francs.

Les opérations déjà soumises au droit de timbre d'émission sont exemptées du droit de négociation, lequel est en effet subsidiaire au droit de timbre d'émission.

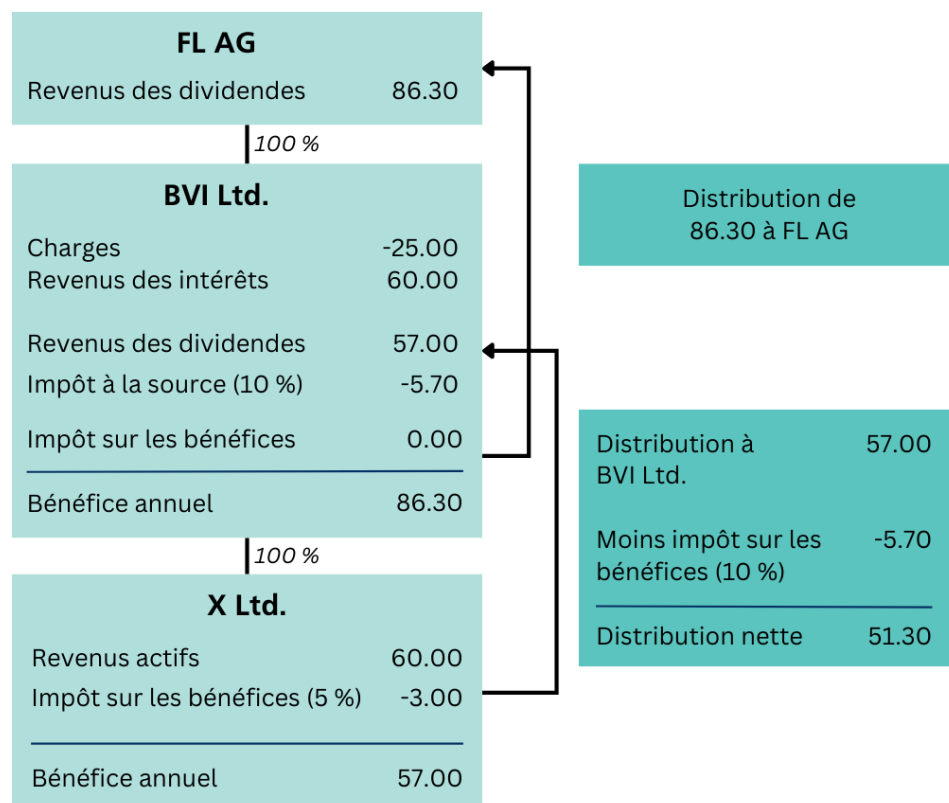
Le droit de timbre de négociation est prélevé sur les achats et les ventes de titres suisses et étrangers par des négociants en valeurs mobilières suisses. Il s'élève à 1,5 ‰ pour les titres suisses et à 3,0 ‰ pour les titres étrangers et est calculé sur le prix d'achat ou de vente.

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.

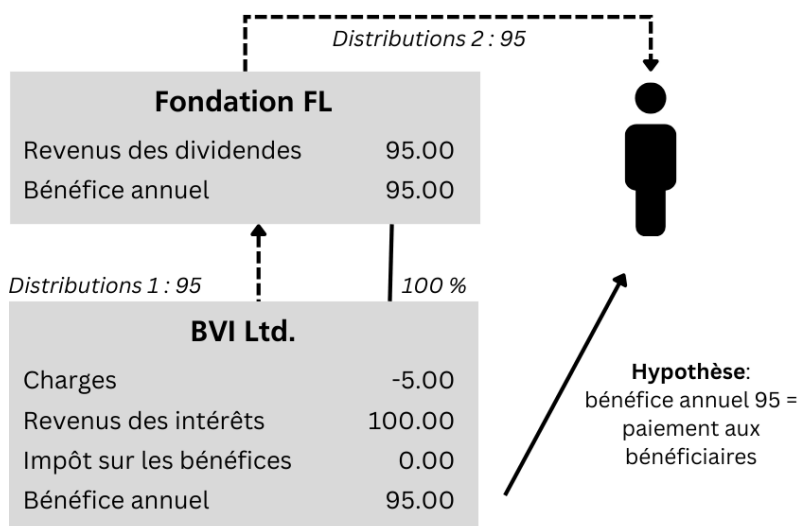
Revenus actifs X Ltd.	60.00	
Revenus des intérêts BVI Ltd.	60.00	
Charges BVI Ltd.	-25.00	
<hr/>		
Bénéfice net fictif FL AG	95.00	
Dont 12,5 % * 50 %	5.94	Taux d'imposition 6,25 %
Impôt sur les bénéfices X Ltd.	3.00	
Impôt à la source X Ltd.	5.70	
Charge fiscale effective au titre de l'impôt sur les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



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.

Revenus des intérêts BVI Ltd.	100.00	
Charges BVI Ltd.	-5.00	
<hr/>		
Bénéfice net fictif Fondation FL	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 %

► 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

Variante: exemple de financement externe de la filiale.

HoldCo FL / société mère				FinCo FL / filiale			
FinCo FL	150	Fonds propres	100	Actifs	150	Fonds propres	150
		Capital étranger	50				
<hr/>				<hr/>			
Total	150	Total	150	Total	150	Total	150

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

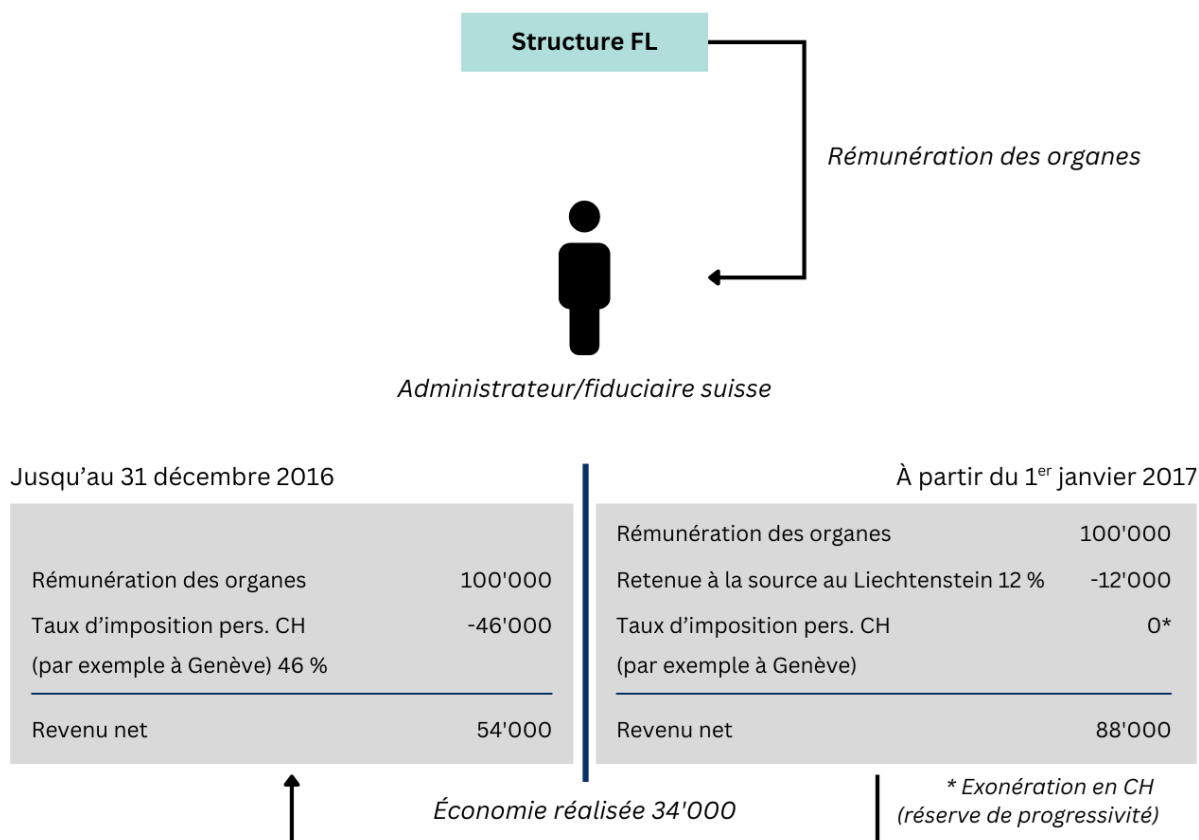
HoldCo FL

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

Annexe 3

Rémunérations versées aux organes en Suisse : méthode d'exonération dans la convention de double imposition (en lieu et place de la méthode d'imputation habituelle).

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



Allgemeines Treuunternehmen
 Aeulestrasse 5 · P.O. Box 83
 9490 Vaduz · Liechtenstein
 T +423 237 34 34
 info@atu.li · www.atu.li

Pour plus d'informations, veuillez contacter le Dr Ulrich Stertkamp (ulrich.stertkamp@atu.li) ou votre conseiller clientèle. Le contenu de la présente ATU Info est fourni à titre indicatif uniquement et ne se substitue pas à un conseil juridique resp. fiscal.