

Ce texte est une version provisoire. Seule la version qui sera publiée dans la Feuille fédérale fait foi.

## Message

**concernant la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Liechtenstein et sa mise en œuvre (modification de la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions)**

du ...

---

Messieurs les Présidents,  
Mesdames, Messieurs,

Par le présent message, nous vous soumettons, en vous proposant de les adopter:

- le projet d'un arrêté fédéral portant approbation de la convention entre la Suisse et le Liechtenstein en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune;
- le projet de modification de la loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions.

Nous vous proposons simultanément de classer l'intervention parlementaire suivante:

2014 M 12.3046 Rentes AVS. Nouvelle convention de double imposition avec le Liechtenstein  
(CN 15.6.12, Müller Walter; 10.9.13; CN 10.3.14)

Nous vous prions d'agréer, Messieurs les Présidents, Mesdames, Messieurs, l'assurance de notre haute considération.

...

Au nom du Conseil fédéral suisse:

La présidente de la Confédération, Simonetta Sommaruga  
La chancelière de la Confédération, Corina Casanova

---

## Condensé

*La Suisse et le Liechtenstein ont conclu une convention sur différentes questions d'ordre fiscal le 22 juin 1995. Cette convention ne permet toutefois plus d'éviter les doubles impositions de manière satisfaisante.*

*Pour cette raison, les deux Etats contractants ont entrepris, fin 2013, de négocier une nouvelle convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Les négociations se sont terminées début 2015 et la nouvelle convention a été signée le 10 juillet 2015.*

*Lors de la consultation, les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de cette convention.*

# Message

## **1 Informations générales à propos la convention**

### **1.1 Contexte**

La Suisse et le Liechtenstein sont liés par une convention réglant différentes questions d'ordre fiscal<sup>1</sup> (ci-après «convention de 1995»). Elle a été signée le 22 juin 1995 et n'a jamais été révisée depuis lors.

La convention de 1995 régit uniquement l'imposition de certaines catégories de revenus. Elle concerne les revenus réalisés au titre d'un emploi salarié, les pensions et les intérêts de créances hypothécaires. Avec l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD)<sup>2</sup> en 1995, de nombreux cas de doubles impositions en lien avec ces revenus semblaient prévisibles puisque les accords alors en vigueur que les cantons de Saint-Gall et des Grisons avaient conclus avec le Liechtenstein n'étaient pas applicables à l'impôt fédéral direct.

Une nouvelle loi fiscale est entrée en vigueur au Liechtenstein au début de l'année 2011. En vertu de ladite loi, le Liechtenstein prélève depuis 2012 un impôt à la source sur des rentes de l'AVS liechtensteinois. La convention de 1995 ne réglant pas les prestations de l'assurance sociale, il en résulte une double imposition de ces prestations pour les rentiers domiciliés en Suisse. La motion 12.3046, déposée en 2012, a donc chargé le Conseil fédéral de conclure avec le Liechtenstein une convention visant à éviter de manière générale les doubles impositions. Le Conseil fédéral a proposé d'accepter la motion.

Dans le même temps, il est apparu que le Liechtenstein n'était pas satisfait de l'imposition exclusive des frontaliers par l'Etat de résidence en application de la Convention de 1995 et allait exiger que la convention soit révisée en conséquence. Le texte de la motion 12.3046 a par la suite été modifié et approuvé, de sorte que le Conseil fédéral soit tenu de veiller à ce que l'imposition des frontaliers par l'Etat de résidence soit maintenue dans la future convention.

### **1.2 Déroulement et résultat des négociations**

Les négociations sur la conclusion de la nouvelle convention ont débuté en décembre 2013 et se sont terminées début 2015. La convention en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune (ci-après «CDI-LI») a été signée le 10 juillet 2015.

### **1.3 Appréciation**

La Suisse et le Liechtenstein sont tous deux des pays industrialisés riches; ils sont par ailleurs dotés de structures économiques comparables. Outre leur secteur industriel, les deux Etats bénéficient d'un important secteur financier. La Suisse et le

<sup>1</sup> RS 0.672.951.43

<sup>2</sup> RS 642.11

Liechtenstein collaborent en outre très étroitement dans maints domaines. Cette collaboration est rendue possible grâce à de nombreux traités. En plus du grand nombre de conventions signées entre le Liechtenstein et les cantons suisses limitrophes, on mentionnera en particulier, au niveau fédéral, le traité du 29 mars 1923 entre la Suisse et la Principauté de Liechtenstein concernant la réunion de la Principauté de Liechtenstein au territoire douanier suisse<sup>3</sup> et l'accord monétaire du 19 juin 1980 entre la Confédération suisse et la Principauté de Liechtenstein<sup>4</sup>. On citera également les nombreux traités régissant la collaboration des deux Etats dans différents domaines comme la justice, la protection de la population, les affaires sociales, la formation, l'économie, les soins de santé ou les infrastructures.

Compte tenu de la proximité géographique, de l'étroite collaboration dans de nombreux domaines ainsi que de l'union monétaire et douanière en place, les activités économiques transfrontalières entre la Suisse et le Liechtenstein sont fréquentes. Il s'ensuit divers cas de doubles impositions en lien avec les catégories de revenus non régies par la convention de 1995. Ces doubles impositions ont substantiellement augmenté suite à l'entrée en vigueur d'une nouvelle législation fiscale au Liechtenstein. Pour cette occasion, la conclusion d'une convention globale contre les doubles impositions se justifie.

Les relations économiques entre la Suisse et le Liechtenstein sont particulièrement étroites dans le secteur de l'emploi. En 2013, 10 048 personnes domiciliées en Suisse ont travaillé au Liechtenstein. Parmi ces frontaliers, 8 209 habitaient dans le canton de Saint-Gall et 868 dans le canton des Grisons. La même année, 1 780 autres frontaliers ont effectué le trajet en sens inverse. Cette disparité est notamment imputable aux conditions très restrictives appliquées par le Liechtenstein à la prise de domicile sur son territoire. Il en résulte que les pendulaires venus de l'étranger représentent environ la moitié des actifs employés au Liechtenstein.

Malgré l'étroite collaboration entre les deux pays et leurs structures économiques comparables, les positions de départ respectives étaient des plus divergentes sur des points de réglementation essentiels de la CDI-LI. Le déséquilibre des flux pendulaires s'est en particulier traduit par des intérêts opposés en matière d'imposition des frontaliers et des pensions. Alors que le Liechtenstein exigeait une imposition limitée du revenu du travail des frontaliers par l'Etat de la source, la Suisse avait tout intérêt à maintenir l'imposition dans l'Etat de résidence. Par ailleurs, le Liechtenstein ne prélève pas d'impôt à la source sur les dividendes et les intérêts, alors que la Suisse les inclut en principe dans son impôt anticipé. Le Liechtenstein voulait donc que les dividendes et intérêts soient intégralement exemptés de l'impôt à la source, alors que la Suisse, en ligne avec sa politique conventionnelle, tenait à préserver un certain degré d'imposition à la source. Autre point notable: le Liechtenstein, tout comme la Suisse, se distingue par un secteur des services financiers très développé; pour la gestion de fortune, branche essentielle de ce secteur, la question de l'octroi d'avantages d'une convention contre les doubles impositions aux véhicules de placement collectif et à la gestion de fortune privée revêt une importance fondamentale. Or, si cet aspect fait partie intégrante de la politique conventionnelle du Liechtenstein, la Suisse est plus réservée à cet égard.

S'agissant des frontaliers, l'imposition exclusive par l'Etat de résidence, telle qu'exercée jusqu'à présent, doit être maintenue. Comme c'était déjà le cas aux

<sup>3</sup> RS 0.631.112.514

<sup>4</sup> RS 0.951.951.4

termes de la convention de 1995, le fait que la Suisse en général et les cantons limitrophes de Saint-Gall et des Grisons en particulier collaborent étroitement et généreusement avec le Liechtenstein a joué un rôle déterminant à cet égard. Le Liechtenstein bénéficie par exemple du même traitement qu'un canton suisse dans les domaines très coûteux de la santé et de la formation.

Quant à la solution trouvée concernant les pensions, elle tient compte des différences entre les politiques conventionnelles que la Suisse et le Liechtenstein appliquent à ce sujet. A l'exception des rentes du service public, les pensions restent exclusivement imposables dans l'Etat de résidence. La Suisse verse à cet égard au Liechtenstein un montant annuel de 450 000 francs à titre de compensation pour le droit d'imposition sur les pensions de travailleurs n'ayant pas le statut de frontaliers.

Concernant l'imposition des dividendes, des intérêts et des redevances de même que l'octroi d'avantages de la CDI-LI aux structures patrimoniales liechtensteinoises, des règles conformes à la politique conventionnelle suisse ont pu être établies dans le cadre de ladite convention. Ainsi, un droit d'imposition à la source a été reconnu pour les dividendes issus de participations en portefeuille (moins de 10 % du capital) et les structures patrimoniales fiscalement transparentes ne sont pas concernées par les avantages de la CDI-LI.

Enfin, la CDI-LI prévoit une disposition sur l'échange de renseignements conforme au standard international dans ce domaine. Elle contient également une disposition visant à éviter son utilisation abusive.

Au vu des positions de départ très divergentes des deux Etats contractants, la CDI-LI représente dans l'ensemble un bon résultat de négociations, qui tient compte des relations particulières entre la Suisse et le Liechtenstein ainsi que des intérêts des cantons limitrophes concernés. Elle satisfait également au mandat de la motion 12.3046 s'agissant de l'imposition des frontaliers. Elle permet d'aboutir à un résultat équilibré qui contribuera à la poursuite du développement positif des relations économiques bilatérales entre la Suisse et le Liechtenstein.

Lors de la consultation, les cantons et les milieux économiques intéressés ont approuvé la conclusion de cette convention.

## **1.4 Classement des interventions parlementaires**

La motion 12.3046 du Conseiller national Walter Müller, telle que modifiée par le Conseil des états le 10 septembre 2013, charge le Conseil fédéral de négocier une convention contre les doubles impositions avec le Liechtenstein. Selon le titre et le développement de la motion, la convention doit éviter de manière générale les doubles impositions concernant tous types de revenu. En outre, elle doit tenir compte des circonstances du lieu de travail au Liechtenstein et de la résidence dans les cantons et communes limitrophes. Finalement, la convention doit maintenir le *statu quo* de l'imposition des frontaliers par leur état de résidence.

LA CDI-LI satisfait aux exigences de la motion 12.3046. Le mandat assigné par cette dernière doit être considéré comme ayant été exécuté. Le Conseil fédéral propose donc à l'Assemblée fédérale de classer la motion.

La CDI-LI correspond largement, tant sur le plan formel que matériel, au Modèle de convention de l'OCDE et à la politique conventionnelle de la Suisse. Les commentaires suivants se limitent à expliquer les principales différences par rapport au Modèle de convention de l'OCDE, à la convention de 1995 et à la politique conventionnelle suisse.

#### *Art. 2* Impôts visés

La CDI-LI vise également l'impôt liechtensteinois sur les coupons qui se monte à 4 % des dividendes distribués. Cette taxe, comparable à l'impôt anticipé suisse, a été abolie au début de l'année 2011, mais les réserves non distribuées existantes au moment de son abolition demeuraient assujetties audit impôt, raison pour laquelle ce dernier a été conservé dans le champ d'application matériel de la CDI-LI.

#### *Art. 3* Définitions générales

Le terme de «personne» inclut les successions non partagées (*ruhender Nachlass*; art. 3, par. 1, let. c, CDI-LI), soit des masses successorales détenues en hoirie, qui sont considérées au Liechtenstein comme un sujet fiscal à part entière. La masse successorale demeure détenue en hoirie jusqu'au partage successoral par décision judiciaire. La procédure correspondante est engagée d'office selon le droit interne liechtensteinois, de sorte qu'il ne sera pas possible aux héritiers de choisir une imposition prolongée des revenus au Liechtenstein en retardant le partage successoral.

Sur proposition de la Suisse, une définition du terme «institution de prévoyance» a été introduite. Lesdites institutions doivent être établies dans un Etat contractant, être réglementées par cet Etat et exercer une activité principalement afin d'administrer ou de verser des prestations de prévoyance. Au Liechtenstein, les institutions de prévoyance n'étant pas toutes fiscalement exonérées, l'exemption fiscale selon la politique conventionnelle de la Suisse ne figure pas parmi les critères de l'art. 3. Le ch. 1 du protocole précise davantage cette disposition. Ainsi, il établit que le terme d'institution de prévoyance s'étend aux institutions liechtensteinoises et suisses du premier pilier, du deuxième pilier et du pilier 3a. En revanche, les caisses de pension constituées conformément à la loi liechtensteinoise sur les fonds de pension (*Pensionsfondsgesetz*) ne sont pas considérées comme des institutions de prévoyance. Les fonds collectifs de placement ouverts exclusivement aux placements des institutions de prévoyance sont traités de la même manière que les placements de capitaux directs des institutions de prévoyance.

#### *Art. 4* Résident

La réglementation du statut de résident suit le Modèle de convention de l'OCDE.

Le protocole dispose que les institutions de prévoyance ainsi que les institutions constituées à des fins exclusivement religieuses, charitables, scientifiques, sportives, culturelles ou éducatives sont considérées comme un résident d'un Etat contractant (ch. 2, let. a, dispositions (i) et (ii)). Ces dispositions sont uniquement introduites à titre de précision, car le droit interne suisse considère déjà les entités susmentionnées comme des résidents aux fins des conventions contre les doubles impositions, même

sans dispositions spécifiques à ce sujet et même si ces entités sont exonérées d'impôt en raison de leurs buts.

Au Liechtenstein, comme en Suisse, les fondations sont des personnes morales. Leur fortune est dès lors considérée comme juridiquement autonome. Toutefois, le droit liechtensteinois des fondations accorde, contrairement au droit suisse, une grande marge de manœuvre au fondateur concernant la constitution de la fondation. Il peut ainsi se réserver différentes possibilités d'influencer la fondation, y compris le droit de la révoquer. Pour les fondations liechtensteinoises et pour les établissements (*Anstalt*) et les entreprises fiduciaires (*Trust reg.*) constituées de manière similaire à des fondations (c.-à-d. sans droits de participation) avec des fondateurs ou des bénéficiaires en Suisse, le protocole prévoit des critères minimaux applicables au statut de résident (ch. 2, let. a, disposition (iii)). Le caractère de résident aux fins de la CDI-LI exige en principe une aliénation juridique et effective de la fortune de la fondation; ni le fondateur ni un bénéficiaire ne doivent pouvoir disposer de la fortune de la fondation ou des revenus de cette fortune. Ces exigences permettent d'exclure que le fondateur, un bénéficiaire ou une personne qui leur est proche exerce une influence sur la conduite des affaires de la fondation.

Il a en outre été convenu d'un catalogue d'indices répertoriant les différentes sortes d'influences pouvant être exercées sur la fondation et qui, selon les pratiques cantonales, ne permettent pas de considérer une fondation comme un résident. La révocabilité de la fondation et la possibilité de modifier les documents de la fondation constituent notamment des critères disqualificatifs. Tout type d'influence sur les organes de la fondation est également prohibé. Il s'agit en particulier d'éviter, d'une part, qu'une influence puisse être exercée suite à une union personnelle avec une fonction au sein des organes de la fondation et, d'autre part, que des mandats ou quelque autre type d'accord, y compris conclu tacitement, puissent avoir un effet contraignant sur les organes de la fondation. De même, d'autres droits que les bénéficiaires pourraient faire valoir sur les dons de la fondation sont incompatibles avec le statut de résident.

La réglementation du statut de résident des fondations liechtensteinoises et des personnes morales assimilables à des fondations reflète et résume les pratiques cantonales. Le catalogue d'indices n'exclut pas l'examen de critères additionnels en vertu du droit suisse et ne fait ainsi pas obstacle à la poursuite des pratiques cantonales actuelles.

Les personnes uniquement assujetties au Liechtenstein à l'impôt minimal sur les bénéfices (*Mindestertragssteuer*; ch. 2, let. b, du protocole) ne sont pas considérées comme des résidents. Cela concerne en particulier les personnes morales possédant le statut fiscal de «structures patrimoniales privées» (*Privatvermögensstruktur*). Ce statut est en principe ouvert aux personnes morales qui ont pour unique objectif la gestion de leur propre fortune et n'exercent pas d'activités économiques. Lesdites structures ne s'acquittent au Liechtenstein que de l'impôt minimal sur les bénéfices, qui se monte actuellement à 1 200 francs par an.

Enfin, la let. c du ch. 2 du protocole maintient la réserve du traité du 29 mars 1923 entre la Suisse et la Principauté de Liechtenstein concernant la réunion de la Principauté de Liechtenstein au territoire douanier suisse<sup>5</sup>. Les membres du personnel douanier exerçant leurs fonctions au Liechtenstein, ainsi que les parents qui font

<sup>5</sup> RS 0.631.112.514



ménage commun avec eux, sont toujours considérés comme résidents en Suisse en vertu de l'art. 23 dudit traité.

*Art. 5 et 7*      Etablissement stable et bénéfices des entreprises

La définition des établissements stables et l'attribution des bénéfices des entreprises suivent le Modèle de convention de l'OCDE.

*Art. 10, 11 et 12*      Dividendes, intérêts et redevances

La réglementation de l'imposition des dividendes, intérêts et redevances correspond à la politique actuelle de la Suisse poursuivie dans les conventions. Ainsi, la CDI-LI prévoit un taux d'impôt résiduel général sur les dividendes de 15 %. Toutefois, les dividendes de participations déterminantes détenues par des sociétés (10 % avec une durée de détention minimale d'une année), de même que les dividendes versés à des institutions de prévoyance ou à des Etats contractants sont exemptés de l'impôt résiduel. Les intérêts et les redevances ne sont pas assujettis audit impôt. Ils ne sont imposables que dans l'Etat de résidence du bénéficiaire effectif.

*Art. 13*      Gains en capital

A l'instar du Modèle de convention de l'OCDE, le par. 4 de l'art. 13 prévoit que les gains issus de la vente d'actions d'une société qui tirent directement ou indirectement plus de 50 % de leur valeur des biens immobiliers sis dans un Etat contractant sont imposables dans ledit Etat. Afin de ne pas entraver le négoce d'actions cotées en bourse de sociétés immobilières et conformément à la politique conventionnelle suisse, la lettre a prévoit une exception pour ce type de titres du par. 4. Une exception a également été introduite pour les actions qui tirent plus de 50 % de leur valeur d'un bien immobilier sis dans un Etat contractant lorsque la société émettrice exerce son activité commerciale dans ledit bien immobilier (let. b).

*Art. 15*      Professions dépendantes

La réglementation de l'imposition des revenus provenant d'une activité dépendante suit le Modèle de convention de l'OCDE. Cependant, le produit du travail des frontaliers exerçant une profession dépendante est soumis à des règles spécifiques. Ces revenus ne peuvent être imposés que dans l'Etat où le frontalier réside (art. 15, par. 4, CDI-LI). Est réputé frontalier toute personne qui quitte en principe chaque jour ouvrable son domicile sis dans un Etat contractant pour rejoindre son lieu de travail sis dans l'autre Etat contractant, puis regagne son domicile à l'issue de la journée de travail.

Le protocole (ch. 5) précise ces dispositions: le domicile y est défini comme le domicile principal à des fins fiscales. Dès lors, les semainiers qui, par exemple, rejoignent leur lieu de travail sis dans l'autre Etat contractant depuis une résidence secondaire ne sont pas considérés comme des frontaliers. Il est par ailleurs établi que le terme «lieu de travail» désigne le lieu où la personne est rattachée à l'entreprise de son employeur. Cela correspond à l'emplacement où le travail est habituellement effectué. Une personne perd son statut de frontalier lorsque, pour des motifs professionnels, elle ne regagne pas son domicile à l'issue de son travail plus de 45 jours par année civile. Sont inclus dans les motifs professionnels les empêchements découlant du rapport de travail, notamment les voyages d'affaires, les services de

permanence ou l'obligation de présence, ainsi qu'une distance entre le domicile principal fiscal et le lieu de travail telle qu'un retour régulier ne paraît pas raisonnablement exigible.

L'imposition des frontaliers a fait l'objet d'une déclaration commune officielle des deux parties au moment de la signature de la CDI-LI. Cette déclaration expose les motifs de la solution trouvée et prévoit la possibilité d'une révision de la réglementation en cas de modification importante des circonstances. Elle n'impose pas d'obligations supplémentaires à la Suisse.

#### *Art. 18* Pensions

A l'exception des rentes du service public, les pensions (y compris les prestations en capital) demeurent assujetties à l'impôt dans le pays où réside le bénéficiaire de la prestation. La Suisse verse un montant annuel de 450 000 francs (ch. 6 du protocole) pour compenser le droit d'imposition sur les pensions des personnes qui n'avaient pas le statut de frontalier au sens de l'art. 15, par. 4, CDI-LI.

La Suisse et le Liechtenstein suivent une politique conventionnelle fondamentalement différente en matière de prestations de la prévoyance professionnelle. Alors que le Liechtenstein attribue dans ses conventions contre les doubles impositions le droit d'imposition à l'Etat de la source, la Suisse convient en général d'une imposition dans l'Etat de résidence. Dans le cas présent, la solution trouvée est un compromis entre les deux pratiques. Elle repose sur l'établissement d'une distinction entre les bénéficiaires de prestations qui travaillaient en tant que frontaliers et ceux qui n'avaient pas ce statut lorsqu'ils exerçaient leur activité professionnelle. Une répartition exacte entre ces deux catégories de retraités entraînerait une importante charge de travail pour les administrations et les contribuables. Il a donc été décidé que la Suisse verserait un montant de compensation annuelle forfaitaire au Liechtenstein. Ce versement correspond à l'évaluation des recettes additionnelles perçues par la Suisse en lien avec l'imposition des retraites de résidents suisses sans statut de frontalier, déduction faite du montant estimé des recettes additionnelles perçues par le Liechtenstein en lien avec de telles personnes résidant sur son territoire.

En ce qui concerne la prise en charge du versement compensatoire, on se référera au commentaire sur la mise en œuvre de la législation (voir ch. 3).

#### *Art. 19* Fonctions publiques

La réglementation fixée correspond à la solution de la convention de 1995, solution qui a fait ses preuves. Les rémunérations, y compris les pensions, versées par les Etats contractants pour ces services ne peuvent être imposées que par l'Etat contractant concerné.

Ce qui précède ne s'applique pas aux rémunérations payées par des institutions auxquelles participent conjointement les deux Etats contractants, leurs subdivisions politiques ou leurs collectivités locales. Ces rémunérations sont régies par les art. 15 et 18 CDI-LI. Le cercle des institutions financées conjointement et concernées par ces dispositions fait l'objet d'une réglementation bilatérale entre les cantons concernés et le Liechtenstein. A l'heure actuelle, il n'existe pas d'institution de ce type au niveau fédéral.

#### *Art. 21*      Autres revenus

Les éléments du revenu dont l'imposition n'est pas traitée dans les autres dispositions de la CDI-LI sont exclusivement assujettis à l'impôt dans l'Etat de résidence, conformément aux règles du Modèle de convention de l'OCDE.

Contrairement à la réglementation habituelle des conventions suisses contre les doubles impositions, l'art. 21 CDI-LI s'applique également aux gains de loterie. En effet, le Liechtenstein a conclu un contrat de coopération avec Swisslos (Coopérative Swisslos Loterie Intercantonale). En échange de l'octroi de droits exclusifs pour l'exploitation des grands tirages, le Liechtenstein reçoit de Swisslos une part des bénéfices mesurée selon les mêmes principes que ceux utilisés pour les distributions aux cantons coopérateurs. La Suisse et le Liechtenstein ont donc tous deux intérêts à ce que les résidents liechtensteinois participent aux tirages de Swisslos. En raison de l'impôt anticipé sur les gains tel que figurant dans l'art. 6 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé<sup>6</sup>, ces tirages sont fiscalement désavantageux pour lesdits résidents, en particulier comparativement à la loterie autrichienne qui n'applique pas d'impôt à la source. Ce désavantage compétitif fiscal de la loterie suisse devrait être supprimé par la future loi fédérale sur les jeux d'argent, qui prévoit notamment d'abolir l'impôt anticipé sur les gains de loterie (annexe du projet mis en consultation). Afin de circonscrire la charge administrative découlant du processus de remboursement relatif à l'impôt anticipé suisse sur les gains de loterie, la Suisse s'est par ailleurs réservé le droit, au ch. 9 du protocole, d'imposer les gains de loterie inférieurs à 75 000 francs aussi longtemps qu'elle prélèvera un tel impôt à la source.

#### *Art. 23*      Elimination des doubles impositions

Tout comme la Suisse, le Liechtenstein évite les doubles impositions au moyen d'exonérations sous réserve de progressivité et applique aux dividendes, en vertu de l'art. 10 CDI-LI, la méthode de l'imputation. Il s'est en outre réservé l'application de la méthode de l'imputation pour les rémunérations perçues par des organes au sens de l'art. 16 CDI-LI. Il s'est par ailleurs également réservé le droit d'exonérer les gains en capital au sens de l'art. 13, par. 4, CDI-LI uniquement en cas de taxation effective en Suisse.

#### *Art. 25*      Procédure amiable

Les dispositions concernant la procédure amiable correspondent à celles du Modèle de convention de l'OCDE et incluent une clause d'arbitrage. La procédure d'arbitrage est ouverte à la demande du contribuable concerné si les autorités compétentes des deux Etats contractants n'ont pas réussi à s'entendre après trois ans de procédure amiable. La décision du tribunal arbitral est contraignante pour les Etats contractants dans le cas d'espèce, dans la mesure où aucun contribuable directement concerné ne s'oppose à l'accord amiable qui met en œuvre la décision, et où les autorités compétentes et les personnes concernées n'aboutissent pas à une autre solution dans les six mois suivant la sentence arbitrale.

<sup>6</sup> RS 642.21

*Art. 26*            Echange de renseignements

La CDI-LI comprend une disposition sur l'échange de renseignements conforme au standard international. Les explications ci-après ne concernent que certains points de l'art. 26 CDI-LI et des dispositions du protocole correspondantes (ch. 10 et 11).

Les dispositions concernant l'échange de renseignements s'appliquent à tous les impôts, comme c'est le cas dans les conventions contre les doubles impositions conclues par la Suisse avec d'autres Etats et dans le Modèle de convention de l'OCDE. Néanmoins, les Etats contractants ont disposé au ch. 11 du protocole qu'en matière de TVA, l'échange de renseignements resterait soumis aux dispositions du traité du 28 octobre 1994 entre la Confédération suisse et la Principauté du Liechtenstein relatif à la taxe sur la valeur ajoutée dans la Principauté du Liechtenstein<sup>7</sup>. Ce procédé a en effet fait ses preuves.

Les dispositions de l'art. 26 sont précisées dans le protocole (ch. 10). En particulier, ce détaille les conditions qu'une demande de renseignements doit remplir (let. b). Il faut notamment identifier le contribuable concerné et mentionner, s'ils sont connus, le nom et l'adresse de la personne (par ex. une banque) présumée détenir les renseignements. En outre, le protocole précise que ces conditions ne doivent pas être interprétées de manière formaliste (let. c).

D'après le standard international en la matière, l'échange de renseignements est limité à des demandes concrètes. Selon le standard révisé de l'OCDE, font également partie de ces demandes les requêtes qui visent un groupe de personnes définies précisément, dont il faut supposer qu'elles n'ont pas rempli leurs obligations fiscales dans l'Etat requérant. La CDI-LI permet de donner suite à de telles demandes. L'identification peut se faire par le nom et l'adresse de la personne concernée, mais aussi par d'autres moyens, par exemple la description d'un comportement. Cette interprétation est basée sur la clause d'interprétation (let. c, en relation avec la let. b), qui oblige les Etats contractants à interpréter les exigences d'une demande de manière à permettre un échange de renseignements qui soit aussi étendu que possible, sans pour autant autoriser la pêche aux renseignements. Les conditions procédurales pour répondre aux demandes groupées sont réglées dans la loi du 28 septembre 2012 sur l'assistance administrative fiscale<sup>8</sup>.

A l'heure actuelle, le Liechtenstein ne dispose pas encore de bases légales permettant de donner suite aux demandes groupées. Il reconnaît toutefois que les demandes groupées font partie du standard international et prévoit d'élaborer au courant de cette année une base légale permettant de traiter ces demandes. L'impossibilité actuelle pour le Liechtenstein de traiter les demandes groupées ne devrait dès lors pas affecter la CDI-LI. Cet état de fait est précisé à la dernière phrase de la let. c du ch. 10 du protocole.

La délégation suisse a communiqué à la délégation liechtensteinoise que la Suisse n'accorderait pas l'assistance administrative si la demande se fonde sur des données obtenues illégalement.

<sup>7</sup>    RS 0.641.295.142

<sup>8</sup>    RS 651.1

Art. 29                    Entrée en vigueur

La convention de 1995 sera abrogée par la CDI-LI, mais ses dispositions continueront de s'appliquer aux faits survenus avant l'applicabilité de la CDI-LI.

Ch. 4 du protocole (ad art. 10, 11, 12 et 21)                    Abus

Afin d'éviter une utilisation abusive de la CDI-LI, une disposition y a été inscrite, d'après laquelle les avantages de la CDI-LI relatifs aux dividendes, intérêts, redevances et autres revenus ne sont pas accordés en cas d'abus. L'inclusion d'autres revenus (art. 21) permet de viser également les versements issus de dérivés qui, sans être considérés comme des dividendes, intérêts ou redevances, y sont directement liés. Sont réputées abusives, les transactions et structures intermédiaires qui ont été conclues ou établies dans le but principal d'obtenir les avantages liés aux dispositions susmentionnées de la CDI-LI, pour autant que les revenus concernés, abstraction faite de la transaction ou de la structure intermédiaire, reviennent à une personne qui n'est domiciliée ni au Liechtenstein ni en Suisse (let. a) ou qui ne remplit pas les conditions spécifiques nécessaires à l'obtention des avantages offerts par la convention (let. b). Si une telle personne perçoit ces revenus et si, en les percevant directement, elle peut prétendre à des avantages conventionnels équivalents ou supérieurs, le but principal de la transaction ou de la structure intermédiaire ne réside pas dans l'obtention des avantages de la CDI-LI (let. c).

Cette disposition comprend tant les systèmes de relais (par ex. au moyen de cession de dividendes; *dividend stripping*), que les cas dans lesquels des structures intermédiaires (en général une société) sont créées sans que les montants soient reversés. Les situations dans lesquelles des parts de sociétés disposant de réserves distribuables sont transférées sont également couvertes.

La solution convenue correspond aux développements de la politique conventionnelle de la Suisse en la matière et à la pratique observée par celle-ci dans le cadre de la lutte contre les abus.

Ch. 8 du protocole (ad art. 18, 19 et 21)                    Obligation d'attester

La CDI-LI précise que les institutions de prévoyance versant des prestations à des personnes domiciliées dans l'autre Etat contractant sont tenues d'établir une attestation à ce propos. Cette obligation vise à faciliter l'imposition correcte de ces prestations dans l'Etat de résidence.

### **3    Commentaire de l'acte de mise en œuvre**

La compensation annuelle de 450 000 francs convenue au ch. 6 du protocole concernant l'art. 18 de la CDI-LI en lien avec l'imposition des pensions est facturée par le Liechtenstein à la Confédération et payée par celle-ci. Elle devrait toutefois être assumée par les cantons particuliers qui profitent dans une large mesure de l'imposition des pensions par l'Etat de résidence prévue dans la CDI-LI.

Il est prévu de répartir le paiement compensatoire pris en charge par les cantons en fonction du domicile des pendulaires travaillant au Liechtenstein en 2013. Les cantons concernés sont d'accord avec le principe de cette répartition.

Le Département fédéral des finances devra régler la prise en charge du montant compensatoire en accord avec les cantons et édicter les bases légales correspondantes. C'est ce que prévoit la modification de la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions<sup>9</sup>. L'accord des cantons concernés est nécessaire pour pouvoir édicter cette réglementation.

La modification de la loi fédérale concernant la compétence du Département fédéral des finances porte avant tout sur des questions d'organisation au sein des autorités fédérales au sens de l'art. 3, al. 1<sup>bis</sup>, de la loi du 18 mars 2005 sur la consultation<sup>10</sup>. Dès lors, aucune procédure de consultation n'a été menée. Vu que les cantons et services de la Confédération concernés avaient été consultés au préalable, une consultation n'aurait pas fourni d'informations supplémentaires. La renonciation à la procédure de consultation est pour cette raison également justifiée du point de vue matériel.

#### **4 Conséquences financières**

En ce qui concerne les impôts sur le revenu, sur le bénéfice, sur la fortune et sur le capital, la CDI-LI ne limite que de façon minimale le droit d'imposer de la Suisse par rapport à la convention de 1995. La limitation du droit d'imposer les dividendes versés à des résidents de Suisse à hauteur de l'impôt résiduel n'est que virtuelle étant donné que le Liechtenstein ne perçoit pas d'impôt à la source. Le paiement compensatoire de 450 000 francs (ch. 6 du protocole) apparaît comme négligeable comparé à la totalité du substrat fiscal provenant de prestations de prévoyance servies par le Liechtenstein à des personnes résidant en Suisse.

Les art. 10 et 11 CDI-LI prévoient une retenue limitée de l'impôt anticipé sur les dividendes et intérêts provenant de Suisse. Prédire que cette limitation entraînera des pertes de recettes fiscales par rapport à la situation actuelle régie par la convention de 1995, qui ne fixe aucune limite en la matière, est toutefois difficile, car il n'existe pas d'informations concrètes au sujet de l'état des investissements directs en Suisse provenant de source liechtensteinoise.

On peut cependant s'attendre à ce que le volume des investissements liechtensteinois en Suisse augmente suite à l'entrée en vigueur de la CDI-LI, renforçant ainsi en Suisse l'économie dans son ensemble et la base fiscale. La nouvelle convention permet ainsi d'améliorer la situation de la place économique et dès lors d'accroître en principe les recettes fiscales.

Enfin, la nouvelle convention peut être mise en œuvre dans le cadre des ressources en personnel actuelles.

<sup>9</sup> RS 672.2

<sup>10</sup> RS 172.061

## **5 Aspects légaux**

### **5.1 Constitutionnalité**

#### **5.1.1 Convention en vue d'éviter les doubles impositions entre la Suisse et le Liechtenstein**

La convention se fonde sur l'art. 54 de la Constitution (Cst.)<sup>11</sup>, qui attribue à la Confédération la compétence de gérer les affaires étrangères. D'après l'art. 166, al. 2, Cst., l'Assemblée fédérale approuve les traités internationaux.

#### **5.1.2 Loi fédérale concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions**

La modification de la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions<sup>12</sup> se fonde sur les art. 54, al. 1, et 172, al. 1, Cst.

### **5.2 Forme des actes à adopter**

#### **5.2.1 Forme de l'arrêté d'approbation**

L'art. 141, al. 1, let. d, Cst. dispose que les traités internationaux qui sont d'une durée indéterminée et ne sont pas dénonçables, prévoient l'adhésion à une organisation internationale ou contiennent des dispositions importantes fixant des règles de droit ou dont la mise en œuvre exige l'adoption de lois fédérales sont sujets au référendum. La présente convention est conclue pour une durée indéterminée, mais peut être dénoncée en tout temps pour la fin d'une année civile, moyennant un préavis de six mois. En outre, elle ne prévoit pas l'adhésion à une organisation internationale. D'après l'art. 22, al. 4, de la loi du 13 décembre 2002 sur le Parlement<sup>13</sup>, est réputée fixant des règles de droit une disposition générale et abstraite d'application directe qui crée des obligations, confère des droits ou attribue des compétences.

La nouvelle disposition concernant l'échange de renseignements conforme au Modèle de convention de l'OCDE constitue une nouveauté importante dans la politique de la Suisse en matière de conventions contre les doubles impositions. La convention contient donc des dispositions nouvelles importantes au sens de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

L'arrêté fédéral portant approbation de la convention contre les doubles impositions entre la Suisse et le Liechtenstein est ainsi sujet au référendum en matière de traités internationaux, en vertu de l'art. 141, al. 1, let. d, ch. 3, Cst.

<sup>11</sup> RS 101

<sup>12</sup> RS 672.2

<sup>13</sup> RS 171.10

### **5.2.2 Forme de l'acte de mise en œuvre**

L'art. 141*a*, al. 2, Cst. prévoit que lorsque l'arrêté portant approbation d'un traité international est sujet au référendum, l'Assemblée fédérale peut y intégrer les modifications de lois liées à la mise en œuvre du traité. La modification proposée de la loi fédérale du 22 juin 1951 concernant l'exécution des conventions internationales conclues par la Confédération en vue d'éviter les doubles impositions est liée à la mise en œuvre de la CDI-LI. Elle est cependant applicable à tous les paiements de compensation prévus par les conventions contre les doubles impositions. L'acte de mise en œuvre ne doit donc pas être lié juridiquement à l'arrêté d'approbation.

Dès lors, la modification législative fait l'objet d'un acte distinct, sujet au référendum en vertu de l'art. 141, al. 1, let. a, Cst.