

Le modèle de licence box au Liechtenstein

Le concept de licence box

La révision totale de la loi fiscale entrée en vigueur le 1er janvier 2011 a permis pour la première fois au Liechtenstein d'introduire une taxation privilégiée des revenus issus de la recherche et du développement. De tels régimes fiscaux spéciaux existent déjà dans certains États membres de l'UE, où on les connaît sous le nom d'IP box (intellectual property box) et dont le but est d'encourager la recherche et le développement. Il s'agit dès lors de tenir compte de cette tendance européenne en créant, par le biais d'une déduction spéciale de 80 % des revenus positifs issus de brevets – c'est-à-dire du revenu net issu de l'utilisation ou de l'exploitation des différents brevets – un instrument d'incitation fiscale apte à donner au Liechtenstein une image compétitive et attractive en tant que membre de l'EEE.

L'art. 55 de la loi fiscale (Steuergesetz, ci-après «SteG») précise également quels sont les droits de propriété intellectuelle pouvant bénéficier d'une déduction, à savoir:

- les brevets, marques et designs, dans la mesure où ils sont protégés par l'enregistrement dans un registre national, étranger ou international;
- les logiciels et les bases de données techniques et des sciences naturelles.

Cette liste est exhaustive. Toutefois, il va sans dire que l'enregistrement des droits de propriété intellectuelle dans un registre présuppose l'existence d'un tel registre. A l'heure actuelle, il n'existe pas de registre national ni international pour les logiciels, si bien que leur inscription dans un registre ne saurait constituer une condition.

L'avantage du système de l'IP box est qu'un montant représentant 80% de la somme des revenus positifs issus de droits de propriété intellectuelle peut être considéré comme une charge justifiée par l'usage commercial. Cela permet de réduire à 20% l'assiette fiscale pour ces revenus et d'engendrer une charge fiscale effective de 2,5% (12,5% d'impôts sur 20%).

Compatibilité avec la législation communautaire en matière d'aides d'État

Comme déjà évoqué, les régimes d'origine de l'art. 55 de la SteG ainsi que de l'art. 33 de l'ordonnance fiscale (Steuerverordnung, ci-après «SteV») avaient déjà été soumis à l'Autorité de surveillance de l'AELE (ESA) afin d'éliminer tout doute concernant les aides d'État indésirées (sélectivité) et de faire la lumière sur leur conformité aux régimes d'aides d'État selon l'art. 61 de l'Accord sur l'EEE. Dans sa décision datée du 1er juin 2011, l'ESA a qualifié l'art. 55 de la SteG et l'art. 33 de la SteV comme étant conformes à l'Accord sur l'EEE (Journal officiel de l'Union européenne C 278/9 du 22 septembre 2011).

Indications comparatives

En comparaison avec les modèles de licence box en vigueur en Belgique, aux Pays-Bas, en Grande-Bretagne et en Espagne, le droit de propriété intellectuelle n'est pas limité aux brevets. Si la Principauté du Liechtenstein ne définit pas plus en détail la notion de droit de propriété intellectuelle, elle admet toutefois explicitement la déduction pour usage personnel. Afin que la licence box puisse constituer en Suisse une alternative aux sociétés mixtes (les revenus à l'étranger sont taxés moins fortement), il conviendrait également d'y inclure l'usage personnel. La définition des revenus issus de droits de propriété intellectuelle qualifiés est analogue à celle de l'art. 12 al. 2 de la CM-OCDE et les revenus privilégiés issus des brevets doivent être prouvés à l'aide du contrat de brevet.

Les exemples qui suivent mettent en lumière les principales différences existant entre les modèles de licence box de la Principauté du Liechtenstein et du canton de Nidwald.

| | <i>Liechtenstein</i> | <i>Nidwald</i> |
|---|--|--------------------------|
| Revenus qualifiés | CM-OCDE 12 (limité) | CM-OCDE 12 |
| Revenus exclus | aucun | aucun |
| Revenus issus de l'usage personnel | possible | impossible |
| Applicable aux droits de propriété intellectuelle acquis de la part d'entreprises liées | oui | oui |
| Limité aux droits de propriété intellectuelle développés soi-même | non | non |
| Applicable aux gains en capital | oui | oui |
| Dépenses de recherche et développement déductibles | oui | oui |
| Applicable | Droits de propriété à partir du 1er janvier 2011 | Tous droits de propriété |
| Taux d'imposition effectif | 2.5 % | 8.8 % |

Surveillance judiciaire des fondations

La réforme du droit des fondations a entraîné une révision des principes régissant la surveillance des fondations. En vertu de la loi, toutes les fondations d'utilité publique sont dès lors soumises à la surveillance des fondations. Quant aux fondations d'intérêt privé, elles peuvent choisir de se soumettre ou non à la surveillance des fondations (art. 552 § 29 al. 1 de la loi du Liechtenstein sur les personnes et les sociétés; Personen- und Gesellschaftsrecht, ci-après «PGR»). L'autorité de surveillance des fondations est l'Office de la justice, Département de l'autorité de surveillance des fondations (anciennement Office du registre foncier et du registre public) en vertu de l'art. 552 § 29 al. 2 PGR. De plus, conformément à l'art. 552 § 29 al. 4 PGR, chaque personne impliquée dans la fondation peut en outre solliciter des mesures de surveillance judiciaires en cas de non-respect des buts de la fondation de la part des organes de la fondation en ce qui concerne l'administration ou l'utilisation du. De telles mesures comprennent la prise de renseignements auprès de la fondation ou de l'autorité de gestion, la consultation des livres et de la documentation de la fondation, le contrôle et la révocation de certains organes de la fondation, l'exécution de contrôles spéciaux ou l'annulation de certaines décisions.

Depuis l'entrée en vigueur du nouveau droit des fondations en date du 1er avril 2009, plus de quatre ans se sont écoulés: il est temps de dresser le bilan de cette nouvelle surveillance judiciaire pour savoir dans quelle mesure elle a influencé le secteur des fondations.

Applicabilité des nouvelles dispositions de surveillance

En premier lieu, il est important de mentionner que les dispositions du nouveau droit des fondations au sujet de la surveillance judiciaire des fondations s'appliquent aussi aux fondations créées avant l'entrée en vigueur de la loi. Fondamentalement, le nouveau droit des fondations ne s'applique qu'aux «nouvelles» fondations, c'est-à-dire à celles créées après le 1er avril 2009, et l'ancien droit s'applique en revanche aux fondations qui existaient déjà à ce moment. Cependant, les dispositions transitoires présentent une liste d'exceptions à cette règle de base. Par exemple, le nouveau droit de surveillance et de contrôle (droits d'information des particuliers, surveillance des fondations, etc.) s'applique également aux fondations créées avant le 1er avril 2009. La possibilité d'appliquer la nouvelle surveillance judiciaire des fondations à des fondations créées avant le 1er avril 2009 a déjà été juridiquement approuvée.¹

¹ Cour suprême du Liechtenstein 5.2.2010, 10 HG.2008.28 (LES 2010, 218)

Un administrateur en charge de régler les conflits dans la procédure judiciaire de surveillance

Selon une jurisprudence constante – comme pour l'ancien droit des fondations – la fondation concernée par la procédure de surveillance a impérativement qualité de partie. En d'autres termes, la fondation est nécessairement impliquée dans la procédure, que ce soit en tant que requérant ou en tant que partie adverse.² Lors de demandes de révocation de certains membres du Conseil de fondation, le Conseil de fondation se trouve – selon la Cour suprême du Liechtenstein – dans un conflit d'intérêts évident en ce qui concerne l'objet de la procédure. Pour cette raison, le requérant doit demander un administrateur à qui il incombe d'examiner de manière indépendante les accusations portées en faisant abstraction du point de vue des Conseillers de fondation concernés.³ Des critiques se sont élevées à juste titre contre cette jurisprudence et contre la nomination d'un administrateur. On se demande en particulier si ce n'est pas le devoir du juge d'examiner les accusations qui ont été faites indépendamment du plaidoyer des parties.⁴ On ne peut que répondre par l'affirmative à cette question. En outre, une appréciation sensée des accusations est rendue impossible par le manque de connaissances autonomes de l'administrateur concernant les spécificités du fonctionnement interne de la fondation et les activités des organes à révoquer. Afin de privilégier une surveillance des fondations efficace il serait dès lors judicieux de renoncer à l'intervention d'un administrateur en charge de gérer les conflits.

Motifs pour la révocation des organes de fondation

Dans la plupart des cas, la révocation des organes de fondation constitue l'objet des procédures de surveillance. Il en ressort que les tendances de jurisprudence suivantes se sont développées:

- Les motifs invoqués pour la révocation doivent être sérieux et apparaître de manière évidente comme des «raisons valables» qui puissent mettre en péril les intérêts de la fondation privée ou qui rendent décevantement intolérable le fait de maintenir un membre de l'organe en question dans sa position. C'est du point de vue du fonctionnement de la fondation privée que l'on décidera s'il s'agit d'une raison valable et si l'on peut garantir la poursuite des buts de la fondation par une sécurité suffisante.

² Cour suprême du Liechtenstein 5.2.2004 (LES 2005, 41)

³ Cour suprême du Liechtenstein 3.4.2008 (LES 2008, 360)

⁴ Lorenz, Die Kollisionskuratorrechtsprechung des OGH im Stiftungsaufsichtungsverfahren – Eine kritische Auseinandersetzung, LJZ 4/11, p. 156 et suivantes

- Les détails des décisions économiques de la gestion du patrimoine ne sont pas du ressort de la surveillance de la fondation tant que ces décisions isolées ne constituent pas un danger pour la fondation.
- En principe, le tribunal ne doit pas agir à la place du Conseil de fondation. Il doit limiter son action à des décisions purement discrétionnaires et n'intervenir que si les organes de la fondation dépassent le pouvoir discrétionnaire qui leur revient ou qu'ils en abusent.⁵
- La révocation d'un membre du Conseil de fondation suite à des incidents qui se sont produits dans le passé peut uniquement se fonder sur de graves violations du devoir qui rendent le membre du Conseil de fondation coupable sur la base d'une évaluation ex ante tout en révélant son incompetence à assumer sa fonction ou son incapacité à accomplir ses obligations en bonne et due forme.⁶

Pour résumer, nous pouvons affirmer que la nouvelle surveillance judiciaire des fondations prévue par la révision se révèle être un instrument sensé permettant de garantir une administration des fondations dans les normes et, surtout, offrant aux bénéficiaires de la fondation une large mesure de contrôle et donc une sécurité du droit. Les personnes actives au sein des organes des fondations bénéficient également de cette sécurité du droit. En effet, les décisions prises dans le cadre des procédures de surveillance leur fournissent des lignes directrices importantes qui ne sont pas aussi abstraites que des décisions de loi mais qui résultent de cas pratiques. Riche de ce savoir, nous pouvons garantir que l'administration des fondations du Liechtenstein maintiendra le niveau excellent de ses standards de qualité afin que la fondation du Liechtenstein demeure un instrument précieux et fiable pour les futurs fondateurs.

Caractère subsidiaire de la procédure judiciaire de surveillance

Il est extrêmement intéressant que la compétence du tribunal de surveillance en matière de révocation d'un membre du Conseil de fondation ne puisse qu'être subsidiaire. La compétence primaire pour la révocation d'un membre du Conseil de fondation revient à la personne ou au service qui en est responsable dans l'acte de fondation. En effet, la compétence subsidiaire du tribunal est obligatoire et ne peut pas être modifiée dans l'acte de fondation. C'est pour cette raison que la personne compétente, ou le service compétent, à qui revient, selon les statuts, la compétence primaire pour une révocation, a aussi qualité de partie dans la procédure de surveillance, ceci d'autant plus que cette personne ou ce service a un intérêt juridique à ce que la révocation d'un membre du Conseil de fondation qui est de sa compétence primaire ne s'accomplisse que dans certaines conditions prévues au préalable.⁷ Il s'en suit qu'avant l'introduction d'une procédure de surveillance dans laquelle la révocation de certains membres du Conseil de fondation est demandée, il faut interpellier la personne compétente ou le service compétent en la matière selon les statuts. Cependant, il n'existe pas encore de décision quant au fait qu'une procédure de surveillance puisse être rejetée comme étant irrecevable, l'organe doté selon les statuts de la compétence primaire en matière de révocation n'ayant pas été interpellé en premier lieu.

⁵ Cour suprême du Liechtenstein 5.2.2010, 10 HG.2008.28 (LES 2010, 218)

⁶ Cour suprême du Liechtenstein 7.5.2010, 10 HG.2008.5 (LES 2010, 311)

⁷ Cour suprême du Liechtenstein 7.5.2010, 10 HG.2008.5 (LES 2010, 311)