

# Statistiques de l'impôt sur les sociétés

PREMIÈRE ÉDITION



DES POLITIQUES MEILLEURES  
POUR UNE VIE MEILLEURE

# Statistiques de l'impôt sur les sociétés

Ce document et toute carte qu'il peut comprendre sont sans préjudice du statut de tout territoire, de la souveraineté s'exerçant sur ce dernier, du tracé des frontières et limites internationales, et du nom de tout territoire, ville ou région.

Les données statistiques concernant Israël sont fournies par et sous la responsabilité des autorités israéliennes compétentes. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes du droit international.

*La note de la Turquie :* Les informations figurant dans ce document et faisant référence à « Chypre » concernent la partie méridionale de l'île. Il n'y a pas d'autorité unique représentant à la fois les Chypriotes turcs et grecs sur l'île. La Turquie reconnaît la République Turque de Chypre Nord (RTCN). Jusqu'à ce qu'une solution durable et équitable soit trouvée dans le cadre des Nations Unies, la Turquie maintiendra sa position sur la « question chypriote ».

*La note de tous les États de l'Union européenne membres de l'OCDE et de l'Union européenne :* La République de Chypre est reconnue par tous les membres des Nations Unies sauf la Turquie. Les informations figurant dans ce document concernent la zone sous le contrôle effectif du gouvernement de la République de Chypre.

## TABLE DES MATIÈRES

Introduction	1
Recettes de l'impôt sur les sociétés	2
Taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés	8
Taux effectifs d'imposition des sociétés	16
Incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement	26
Régimes de la propriété intellectuelle	33
Bibliographie	37

## NOM DES PAYS ET TERRITOIRES

ALB Albanie	HRV Croatie	ISR Israël	PNG Papouasie-Nouvelle-Guinée	SYC Seychelles
AND Andorre	CUB Cuba	ITA Italie	PRY Paraguay	SGP Singapour
AGO Angola	CUW Curaçao	JAM Jamaïque	PER Pérou	SVK République slovaque
AIA Anguilla	CYP Chypre	JPN Japon	PHL Philippines	SVN Slovénie
ARG Argentine	CZE République tchèque	JEY Jersey	POL Pologne	SLB Îles Salomon
AUS Australie	DNK Danemark	JOR Jordanie	PRT Portugal	ZAF Afrique du Sud
AUT Autriche	DOM République dominicaine	KAZ Kazakhstan	ROU Roumanie	ESP Espagne
BHS Bahamas	COD République démocratique du Congo	KEN Kenya	RUS Russie	SWE Suède
BHR Bahreïn	EGY Égypte	KOR Corée	RWA Rwanda	CHE Suisse
BRB Barbade	SLV El Salvador	LVA Lettonie	KNA Saint-Kitts-et-Nevis	THA Thaïlande
BEL Belgique	EST Estonie	LIE Liechtenstein	LCA Sainte-Lucie	TGO Togo
BLZ Belize	SWZ Eswatini	LTU Lituanie	VCT Saint-Vincent-et-les-Grenadines	TKL Tokélaou
BMU Bermudes	FJI Fidji	LUX Luxembourg	WSM Samoa	TTO Trinité-et-Tobago
BOL Bolivie	FIN Finlande	MAC Macao (Chine)	SMR Saint-Marin	TUN Tunisie
BWA Botswana	FRA France	MYS Malaisie	SAU Arabie saoudite	TUR Turquie
BRA Brésil	GAB Gabon	MDV Maldives	SEN Sénégal	TCA Îles Turques et Caïques
VGB Îles Vierges britanniques	DEU Allemagne	MLI Mali	SRB Serbie	UGA Ouganda
BRN Brunei Darussalam	GHA Ghana	MLT Malte		ARE Émirats arabes unis
BGR Bulgarie	GRC Grèce	MUS Maurice		GBR Royaume-Uni
BFA Burkina Faso	GTM Guatemala	MEX Mexique		USA États-Unis
CPV Cabo Verde	GGY Guernesey	MCO Monaco		URY Uruguay
CMR Cameroun	GUY Guyana	MSR Montserrat		VNM Viet Nam
CAN Canada	HND Honduras	MAR Maroc		
CYM Îles Caïmanes	HUN Hongrie	NLD Pays-Bas		
CHL Chili	ISL Islande	NZL Nouvelle-Zélande		
CHN Chine (République populaire de)	IND Inde	NER Niger		
COL Colombie	IDN Indonésie	NGA Nigéria		
COG Congo	IRL Irlande	NOR Norvège		
COK Îles Cook	IMN Île de Man	OMN Oman		
CRI Costa Rica		PAN Panama		
CIV Côte d'Ivoire				



# Introduction

La base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* vise à faciliter l'analyse de la fiscalité des entreprises et à accroître la qualité et la quantité des données disponibles aux fins de l'analyse du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS).

L'OCDE a, pour cette première édition de la base de données, travaillé en étroite collaboration avec les membres du Cadre inclusif sur le BEPS (le Cadre inclusif) ainsi qu'avec d'autres juridictions désireuses de prendre part au recueil et à la compilation de statistiques relatives à la fiscalité des entreprises.

Intitulé *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS*, le rapport de 2015 sur l'Action 11 du BEPS soulignait que le manque de données de qualité disponibles sur la fiscalité des entreprises limitait considérablement ce travail de mesure et de suivi du phénomène BEPS et des retombées du projet OCDE/G20 sur le BEPS. Mais cette base de données possède un vaste champ d'application, qui va au-delà de l'intérêt qu'elle présente aux fins de l'analyse du BEPS pour les responsables de l'action publique. De façon plus générale en effet, l'importance des systèmes d'imposition se mesure aux recettes que ceux-ci permettent de mobiliser et aux

incitations à l'innovation et à l'investissement qu'ils créent. La base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* réunit par conséquent tout un éventail d'informations précieuses à l'appui de l'analyse de la fiscalité des entreprises en général et des pratiques de BEPS en particulier.

La présente base de données compile de nouvelles données ainsi que des statistiques actuellement collectées et stockées par l'OCDE dans différentes bases de données existantes. Cette première édition s'articule autour de **quatre grandes catégories de données** :

- **recettes de l'impôt sur les sociétés ;**
- **taux légaux d'imposition des sociétés ;**
- **taux effectifs d'imposition des sociétés ;**
- **incitations fiscales à l'innovation.**

Les éditions futures contiendront également une nouvelle source de données importante : **les statistiques agrégées et anonymisées élaborées à partir des données recueillies dans les déclarations pays par pays au titre de l'Action 13 du BEPS.**

## Encadré 1. BASE DE DONNÉES STATISTIQUES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

- **Recettes de l'impôt sur les sociétés :**
  - données issues de la *base de données mondiale des statistiques des recettes publiques* de l'OCDE.
  - 88 juridictions couvertes, entre 1965 et 2016 pour les pays membres de l'OCDE et entre 1990 et 2016 pour les non-membres
- **Taux légaux d'imposition des sociétés :**
  - 94 juridictions couvertes entre 2000 et 2018
- **Taux effectifs d'imposition des sociétés :**
  - Données de 2017 concernant 74 juridictions
- **Indicateurs de Recherche – Développement :**
  - données provenant de la base de données sur les incitations fiscales en faveur des activités de recherche et développement (*R&D Tax Incentive Database*)
  - 47 juridictions couvertes entre 2000 et 2016 (incitations fiscales et soutien direct des pouvoirs publics en pourcentage de la R-D)
  - 44 juridictions couvertes entre 2000 et 2018 (taux implicites de subvention fiscale des activités de R-D, calculés à partir de l'indice B)
- **Régimes de propriété intellectuelle (PI) :**
  - données collectées par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables
  - données de 2018 portant sur 65 régimes de 41 juridictions



# Recettes de l'impôt sur les sociétés

Les données relatives à l'impôt sur les sociétés (IS) sont utiles pour comparer les volumes de recettes collectées par les différents pays et suivre les tendances qui se dégagent au fil du temps. Les données présentées dans la base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* permettent d'établir des comparaisons entre les pays et de déterminer le niveau moyen des recettes de l'impôt sur les sociétés dans l'ensemble de la zone OCDE, dans 25 pays d'Amérique latine et des Caraïbes et dans 21 pays d'Afrique.<sup>1</sup>

## Encadré 2. RECETTES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS

La base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* présente quatre indicateurs relatifs aux recettes de l'impôt sur les sociétés :

- le niveau des recettes de l'impôt sur les sociétés en monnaie nationale
- le niveau des recettes de l'impôt sur les sociétés en USD
- le niveau des recettes de l'impôt sur les sociétés exprimé en pourcentage du total des recettes fiscales
- le niveau des recettes de l'impôt sur les sociétés exprimé en pourcentage du produit intérieur brut (PIB).

Ces données sont issues de la *base de données sur les Statistiques mondiale des recettes publiques* de l'OCDE, qui présente des données détaillées et comparables au niveau international sur les recettes fiscales. La classification des impôts et la méthodologie sont décrites en détail dans le *Guide d'interprétation des Statistiques des recettes publiques* de l'OCDE.

### Recettes de l'impôt sur les sociétés



**88** pays  
un nombre qui croît  
davantage...

### Les recettes de l'impôt sur les sociétés exprimées en pourcentage du total des recettes fiscales

12.0%

2000



13.3%

2016

### Les recettes de l'impôt sur les sociétés exprimées en pourcentage du PIB

2.7%

2000



3.0%

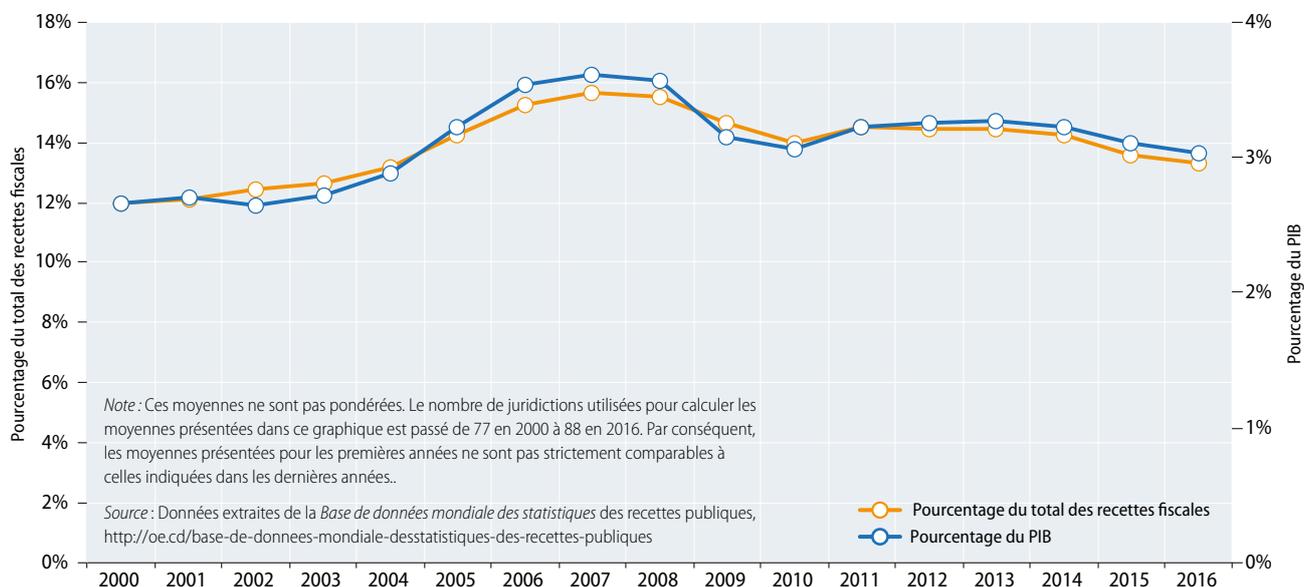
2016

## INFORMATIONS CLÉS :

- En 2016, la part de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales a atteint 13.3 % en moyenne dans les 88 juridictions couvertes par la base de données, et le niveau moyen des recettes de l'impôt sur les sociétés, exprimé en pourcentage du PIB, s'est établi à 3.0 %.
- Le niveau de l'impôt sur les sociétés, exprimé en pourcentage du total des recettes fiscales et du PIB, varie selon les groupements de juridictions. En 2016, la part de cet impôt dans le total des recettes fiscales était, en moyenne, plus élevée en Afrique (15.3 % pour les 21 pays couverts) et dans la région ALC (15.4 % pour les 25 pays couverts) que dans la zone OCDE (9 %). C'est dans la région ALC (3.4 % pour les 25 pays), suivie de la zone OCDE (2.9 %) et de l'Afrique (2.8 % pour les 21 pays), que la part des recettes de l'IS exprimée en pourcentage du PIB était la plus élevée.
- En 2016, l'impôt sur les sociétés a représenté plus d'un quart du total des recettes fiscales dans cinq pays : Égypte, Kazakhstan, Malaisie, Papouasie-Nouvelle-Guinée et Philippines.
- Les recettes de l'impôt sur les sociétés varient en fonction du cycle économique. Pour la période 2000-16, en moyenne, le niveau moyen de ces recettes exprimé en pourcentage du PIB a culminé en 2007 (3.6 %) avant de reculer en 2009 et en 2010 (3.2 % et 3.1 % respectivement), reflétant l'impact de la crise économique et financière mondiale.
- Dans les pays où l'exploitation des ressources naturelles joue un rôle important dans l'économie, les variations des prix des matières premières peuvent avoir des retombées significatives sur les recettes de l'impôt sur les sociétés. Entre 2015 et 2016, la part de cet impôt dans le total des recettes fiscales a ainsi, sous l'effet de la chute du prix des matières premières, reculé de plus de cinq points de pourcentage dans deux juridictions, à savoir la République démocratique du Congo (passant de 20.6 % à 14.5 %) et Trinité-et-Tobago (de 44.0 % à 23.4 %).

1. Les données de 2018 de la *base de données mondiale des statistiques des recettes publiques* concernent 92 juridictions. Les données relatives aux recettes de l'impôt sur les sociétés sont disponibles pour 88 d'entre elles. Outre la zone OCDE, les pays d'Amérique latine et des Caraïbes et les pays d'Afrique, cette base de données porte également sur les pays d'Asie et du Pacifique, mais le nombre de pays couverts dans cette région est insuffisant pour permettre le calcul de moyennes représentatives.

GRAPHIQUE 1 : Niveau moyen des recettes de l'impôt sur les sociétés, exprimé en pourcentage du total des recettes fiscales et en pourcentage du PIB



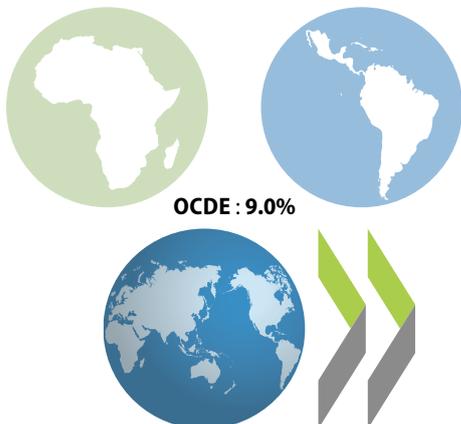
**ÉVOLUTION DES RECETTES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS**

Les données provenant de la base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* de l'OCDE font apparaître une légère progression entre 2000 et 2016 du niveau moyen des recettes de l'impôt sur les sociétés, exprimé en pourcentage du total des recettes fiscales comme en pourcentage du PIB, dans les 88 juridictions pour lesquelles on dispose de données<sup>2</sup> (cf. graphique 1). La part moyenne de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales est ainsi passée de 12,0 % en 2000 à 13,3 % en 2016, et le niveau moyen de ces recettes rapporté au PIB a progressé de 2,7 % en 2000 à 3,0 % en 2016.

La tendance suivie par ces deux indicateurs entre 2000 et 2016 est très similaire. Le niveau des recettes de l'IS exprimé en pourcentage du total des recettes fiscales comme en pourcentage du PIB a culminé en 2007 avant de plonger en 2009 et en 2010, reflétant les effets de la crise économique et financière mondiale. Malgré un redressement, amorcé depuis 2010, les moyennes non pondérées de l'IS ont baissé pour chacune des trois dernières années pour lesquelles on dispose de données dans l'ensemble des 88 juridictions couvertes (2014, 2015 et 2016). Ce récent fléchissement peut s'expliquer en partie par la chute du cours des matières premières, qui a entraîné une diminution des recettes de l'impôt sur les sociétés, en particulier dans les économies fortement dépendantes des ressources naturelles.

**Les recettes de l'impôt sur les sociétés revêtent une importance particulièrement grande dans les pays en développement (part des recettes de l'IS dans le total des recettes fiscales en 2016)**

**AFRIQUE (21) : 15.3%**      **ALC (25) : 15.4%**



**L'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales en 2016**



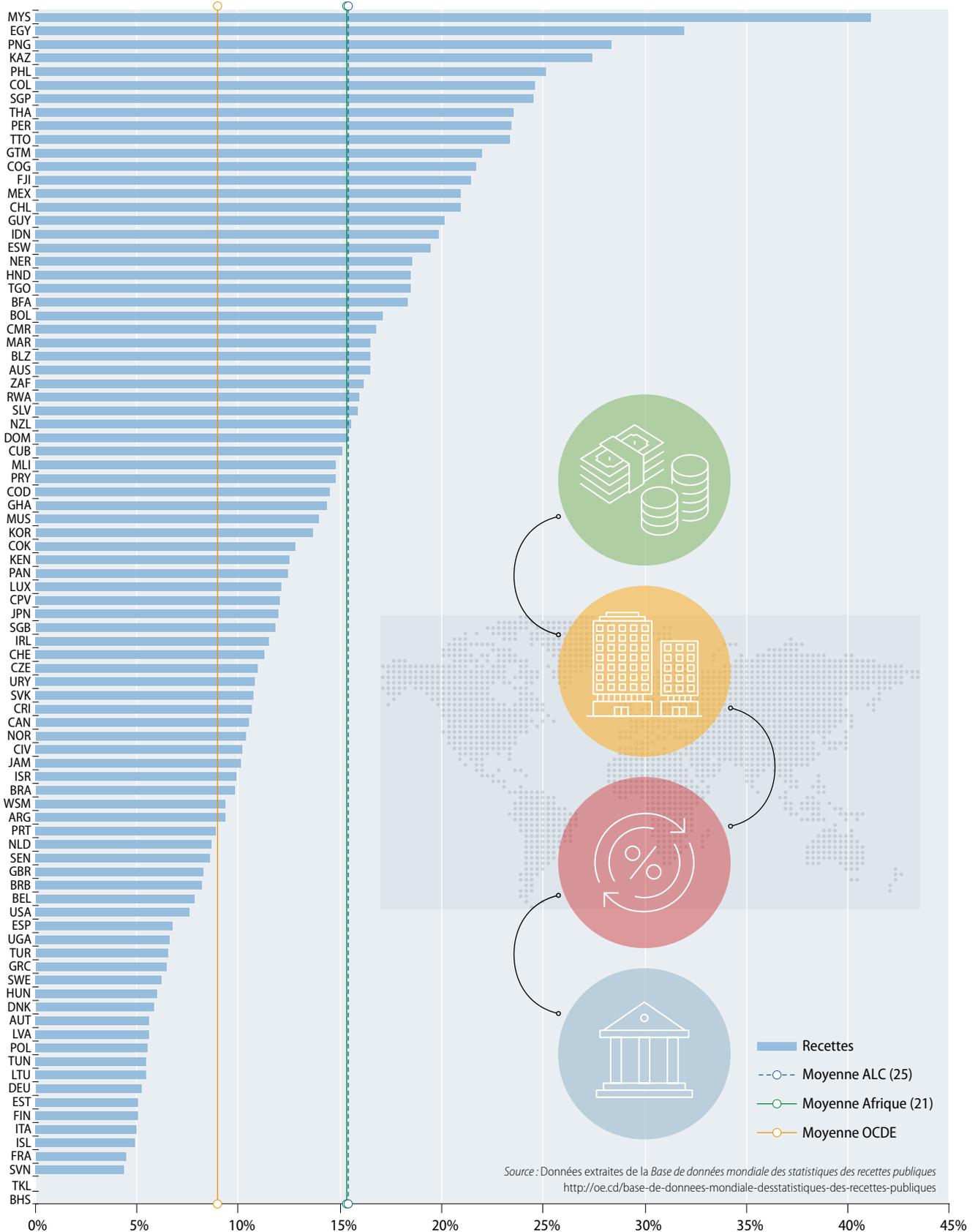
**25% OU PLUS** L'impôt sur les sociétés a représenté plus d'un quart du total des recettes fiscales en 2016 : **Égypte, Kazakhstan, Malaisie, Papouasie-Nouvelle-Guinée et Philippines.**



**5% OU MOINS** L'impôt sur les sociétés a contribué à hauteur de moins de 5 % au total des recettes fiscales en 2016 : **Bahamas, France, Islande, Slovaquie et Tokelau.**

2. Les dernières données sur les recettes fiscales disponibles pour l'ensemble des juridictions dans la base de données portent sur 2016, même si la *Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques* présente, pour certaines d'entre elles, des données pour 2017.

GRAPHIQUE 2 : Recettes de l'impôt sur les sociétés exprimées en pourcentage du total des recettes fiscales, 2016



Source : Données extraites de la Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques <http://oe.cd/base-de-donnees-mondiale-des-statistiques-des-recettes-publiques>

Note : Les données statistiques concernant Israël sont fournies par et sous la responsabilité des autorités israéliennes compétentes. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes du droit international.

Ces moyennes masquent des différences significatives entre les juridictions. En 2016, la part de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales variait fortement d'un pays à l'autre (cf. graphique 2). Ainsi, en Égypte, au Kazakhstan, en Malaisie, en Papouasie-Nouvelle-Guinée et aux Philippines, cet impôt représentait plus de 25 % du total des recettes fiscales, et dépassait même les 40 % en Malaisie. À l'inverse, dans certaines juridictions, comme les Bahamas, les Tokélaou<sup>3</sup>, la France, l'Islande et la Slovénie, l'impôt sur les sociétés contribuait à hauteur de moins de 5 % au total des recettes fiscales.

On observe également en 2016, pour ce qui est de la part de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales, des différences entre la zone OCDE et les groupements régionaux (région ALC et Afrique). Cette année-là, c'est la moyenne OCDE qui a été la plus faible, à 9.0 % comparée à la moyenne Afrique (21), à 15.3 %, et de la moyenne ALC (25), à 15.4 %.

Ces différences sont en partie imputables à l'hétérogénéité des taux légaux d'imposition, qui varient aussi considérablement d'un pays à l'autre. Elles peuvent également être le résultat de facteurs institutionnels ou propres aux pays, tels que :

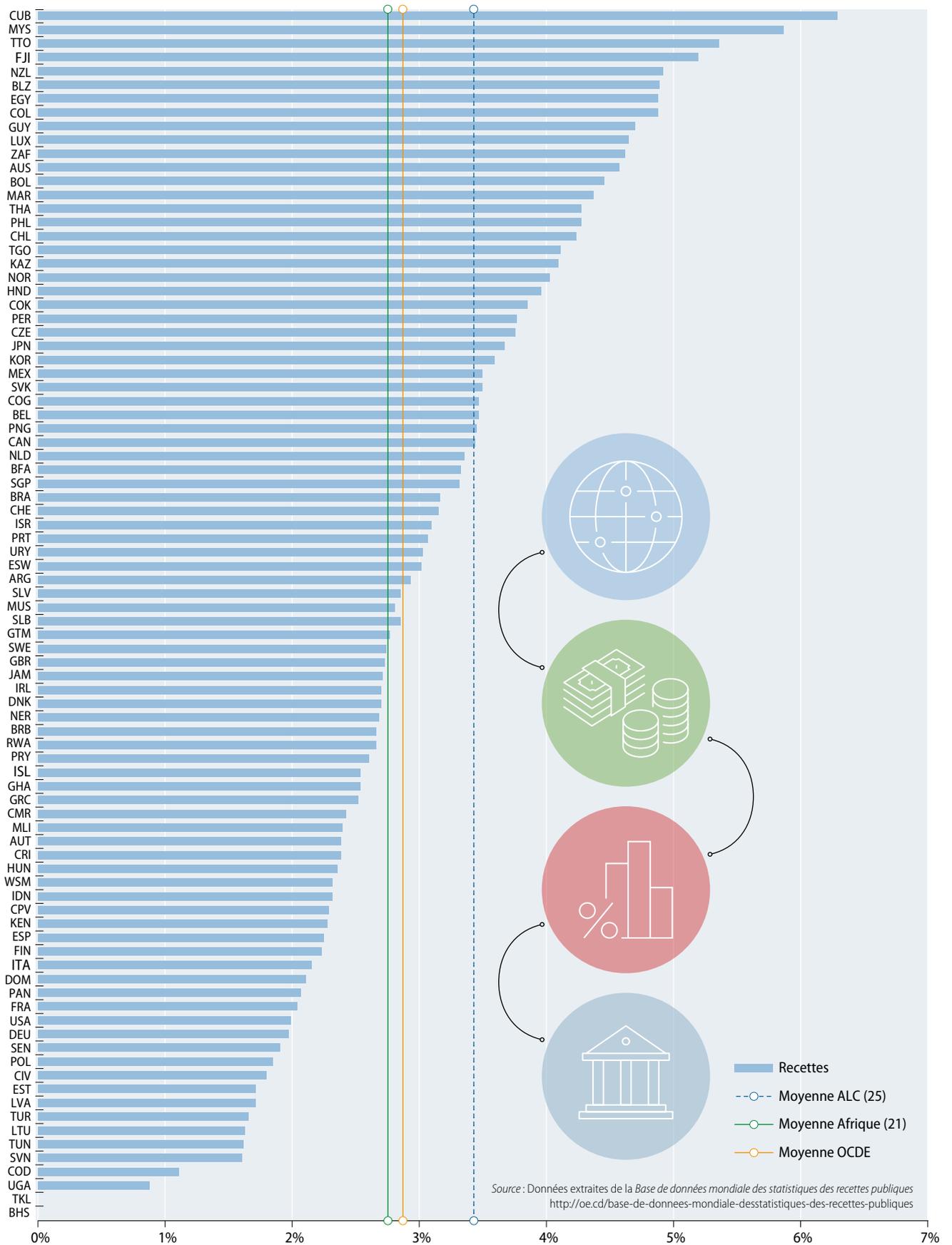
- la proportion des entreprises constituées en sociétés ;
- l'ampleur de la base d'imposition des bénéfices des sociétés ;
- la phase dans laquelle se situe le cycle économique et le degré de cyclicité du système d'imposition des entreprises (lié par exemple, à la générosité des dispositions relatives à la compensation des pertes) ;
- le poids plus ou moins grand des autres formes d'imposition, comme les impôts sur le revenu des personnes physiques et sur la consommation ;
- le poids plus ou moins grand des recettes fiscales liées à l'exploitation des ressources naturelles ;
- l'existence d'autres instruments permettant de différer l'imposition des bénéfices.

D'une manière générale, les variations de la part de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales ne doivent pas amener à conclure à l'existence de pratiques de BEPS car si le transfert de bénéfices peut, à la marge, avoir une incidence, de nombreux autres facteurs jouent un rôle plus décisif.

3. Les Bahamas et les Tokélaou ne prélèvent pas d'impôt sur les bénéfices des sociétés.



GRAPHIQUE 3 : Recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du PIB, 2016



Source : Données extraites de la Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques <http://oe.cd/base-de-donnees-mondiale-des-statistiques-des-recettes-publiques>

## RECETTES DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS EXPRIMÉES EN POURCENTAGE DU PIB

La part des recettes de l'impôt sur les sociétés en pourcentage du PIB varie également selon les pays. En 2016, elle se situait entre 2 % et 5 % dans une majorité de pays (cf. graphique 3). Un petit nombre de juridictions affichaient un ratio plus élevé ; celui-ci était ainsi supérieur à 5 % en Malaisie, à Cuba et à Trinité-et-Tobago, mais était en revanche inférieur à 2 % dans 12 autres pays.

En 2016, la moyenne OCDE et la moyenne Afrique (21) étaient, à 2.8 % du PIB, presque identiques. La moyenne ALC (25) était en revanche plus élevée (3.4 %).

La variation, d'un pays à l'autre, de ce ratio est imputable à des facteurs similaires à ceux qui expliquent les écarts de ratios impôt sur les sociétés/total des recettes fiscales

entre les pays, comme l'hétérogénéité des taux légaux d'imposition et la proportion des entreprises constituées en sociétés. Le niveau total d'imposition exprimé en pourcentage du PIB doit également être pris en compte. À titre d'exemple, dans les 21 pays africains couverts, l'écart entre la proportion relativement élevée de l'IS dans le total des recettes fiscales et la part relativement modeste de cet impôt dans le PIB reflète le faible poids des prélèvements dans le PIB (18.2 % en moyenne) de ces pays. La part des recettes fiscales dans le PIB est plus élevée pour les 25 pays de la région ALC (22.7 % en moyenne) et les pays de la zone OCDE (34.0 % en moyenne). Quelle que soit la juridiction considérée, un niveau faible de ratio impôt/PIB peut s'expliquer par des choix politiques ou témoigner de difficultés à mobiliser des ressources intérieures.



**En 2016, la part des recettes de l'impôt sur les sociétés exprimées en pourcentage du PIB était plus élevée dans la région ALC (25) à 3.4%. Les moyennes de l'OCDE et de l'Afrique (21) s'élevaient à 2.8%.**

## Taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés

Les taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés reflètent les taux nominaux d'imposition auxquels sont soumises les entreprises et permettent de comparer, d'un pays à l'autre et dans le temps, les régimes fiscaux qui leur sont normalement applicables. Dans la mesure où ces taux mesurent l'impôt marginal qui serait prélevé sur une unité supplémentaire de revenu, ils sont, en l'absence d'autres dispositions dans le code des impôts, souvent utilisés dans le cadre des études sur les pratiques de BEPS pour évaluer dans quelle mesure les entreprises sont incitées à opérer un transfert de bénéfices vers d'autres juridictions.

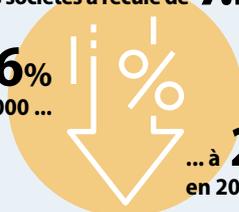
Les taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ne donnent toutefois qu'une vision incomplète du régime fiscal applicable aux entreprises dans une juridiction donnée. En effet, le taux normal d'imposition des sociétés ne prend pas en compte les éventuels régimes ou taux spécifiques prévus pour certains secteurs ou certaines catégories de revenus, ni l'ampleur de l'assiette fiscale à laquelle ce taux s'applique.

Des informations supplémentaires, telles que les données sur les taux effectifs d'imposition des sociétés ou les régimes de propriété intellectuelle (régimes de PI) figurant dans la base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, sont par conséquent nécessaires pour dresser un tableau plus complet de la charge fiscale qui pèse réellement sur les entreprises dans les différentes juridictions.

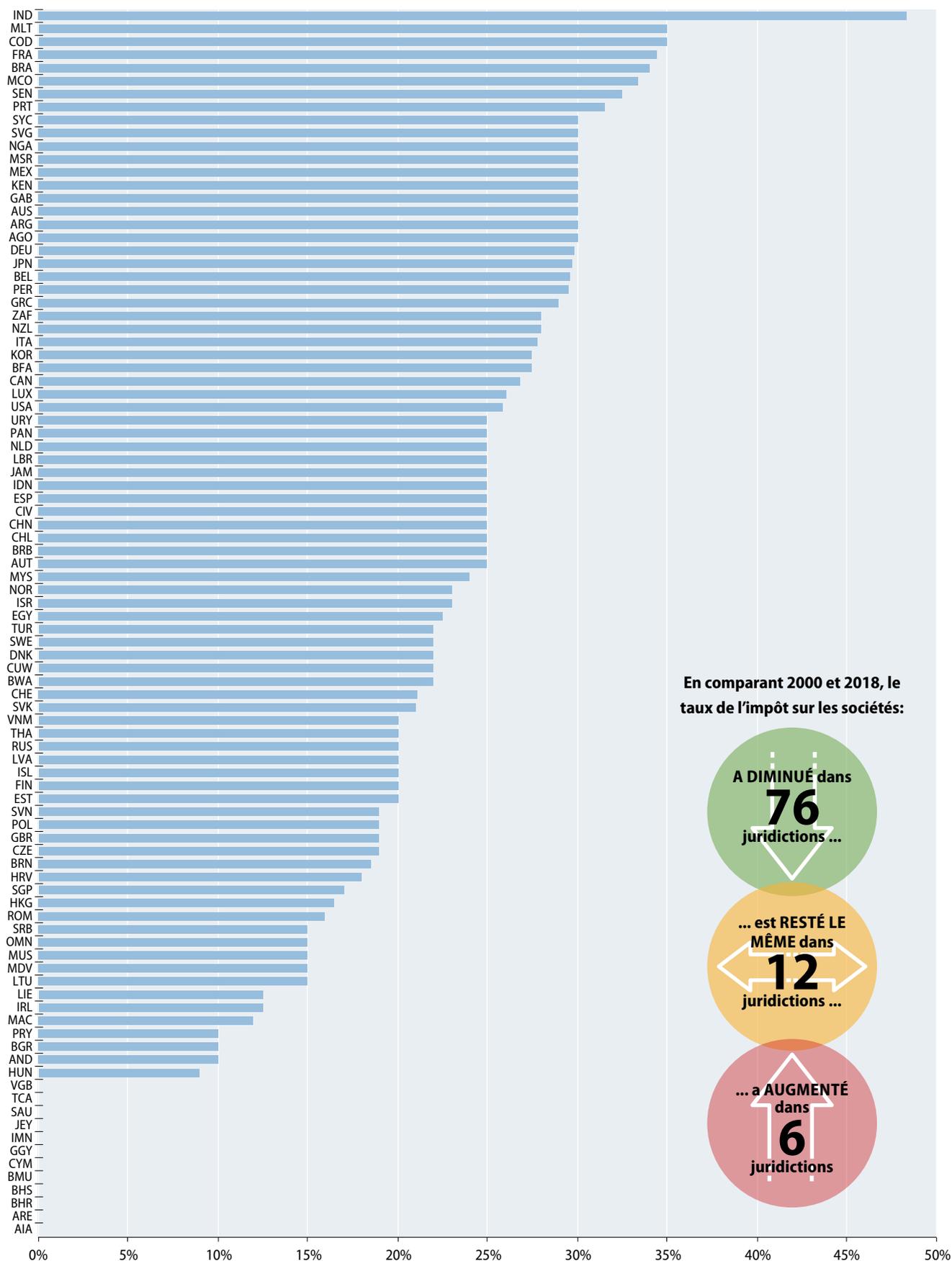
### INFORMATIONS CLÉS :

- Les taux légaux de l'impôt sur les sociétés, en moyenne, ont connu un recul au cours des vingt dernières années, même si de fortes disparités subsistent entre les pays. En moyenne, le taux légal combiné de l'impôt sur les sociétés (administrations centrale et administrations infranationales) perçu dans l'ensemble des juridictions couvertes s'établissait à 21.4 % en 2018, contre 21.7 % en 2017 et 28.6 % en 2000.
- Dans 18 des 94 juridictions couvertes, le taux normal de l'impôt sur les sociétés était supérieur ou égal à 30 % en 2018. C'est en Inde que cet impôt, qui inclut une taxe sur les dividendes distribués, affichait le taux le plus élevé (48.3 %).
- En 2018, 12 juridictions ne prélevaient aucun impôt sur les sociétés ou appliquaient un taux zéro d'imposition. Parmi les autres, seule la Hongrie affichait un taux inférieur à 10 % (9 %). Ce pays, néanmoins, prélève également un impôt local, dont l'assiette ne repose pas sur les bénéfices des sociétés. L'absence de prise en compte de cet impôt dans le taux légal d'imposition de la Hongrie signifie que les entreprises dans ce pays sont en réalité soumises à un taux d'imposition supérieur.
- Entre 2000 et 2018, le taux normal de l'impôt sur les sociétés a diminué dans 76 juridictions ; il est resté stable dans 12 pays et a augmenté dans six autres (Andorre ; Chili ; Hong Kong (Chine) ; Inde ; Maldives ; Oman).
- C'est en Andorre et au Chili (avec 10 points), ainsi qu'aux Maldives (avec 15 points), que la hausse des taux d'imposition a été la plus marquée. L'Andorre comme les Maldives, qui ne possédaient pas de régime d'imposition des sociétés, en ont introduit un durant cette période.
- Entre 2000 et 2018, six juridictions, à savoir l'Allemagne, la Bulgarie, Guernesey, Jersey, l'Île-de-Man et le Paraguay, ont abaissé leur taux de l'impôt sur les sociétés d'au moins 20 points. Durant cette période, des régimes préférentiels ont été supprimés à Guernesey, à Jersey et sur l'Île-de-Man, qui ont ramené à zéro le taux normal d'imposition des sociétés.
- Entre 2017 et 2018, le taux légal combiné de l'impôt sur les sociétés a diminué dans dix pays et augmenté dans six autres (Canada, Corée, Inde, Lettonie, Portugal, Turquie).
- Les pays dont le taux légal combiné de l'impôt sur les sociétés a le plus fortement reculé entre 2017 et 2018 sont la France (avec une baisse de près de 10 points) et les États-Unis (avec 13.07 points). La France a abrogé la surtaxe exceptionnelle des bénéfices des grandes entreprises qui avait été mise en place en 2017, et les États-Unis ont abaissé de 14 points le taux de l'impôt prélevé au niveau de l'administration fédérale. C'est en Lettonie que le taux de cet impôt a connu la plus forte progression (5 points). Ce pays est passé dans le même temps à un système d'imposition uniquement applicable aux bénéfices distribués.

Le taux légal moyen de l'impôt sur les bénéfices des sociétés a reculé de **7.2** points passant

de **28.6%** en 2000 ...  
  
 ... à **21.4%** en 2018

GRAPHIQUE 4 : Taux légaux de l'impôt sur les sociétés, 2018



## Encadré 3. TAUX LÉGAUX DE L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DES SOCIÉTÉS

La base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* indique les taux légaux d'imposition applicables aux entreprises résidentes aux niveaux suivants :

- administration centrale ;
- administration centrale, à l'exclusion de toute surtaxe ;
- administration centrale, après déduction des impôts infranationaux ;
- administrations infranationales ;
- ensemble de l'administration (administrations centrale et infranationales combinées).

La base de données indique pour chaque pays le taux normal d'imposition, qui ne vise aucun secteur ni aucune catégorie de revenu en particulier. Le taux marginal supérieur est précisé lorsque le système d'imposition des entreprises est progressif. Les autres impôts spécifiques prélevés sur une base autre que les bénéfices des entreprises ne sont pas pris en compte.

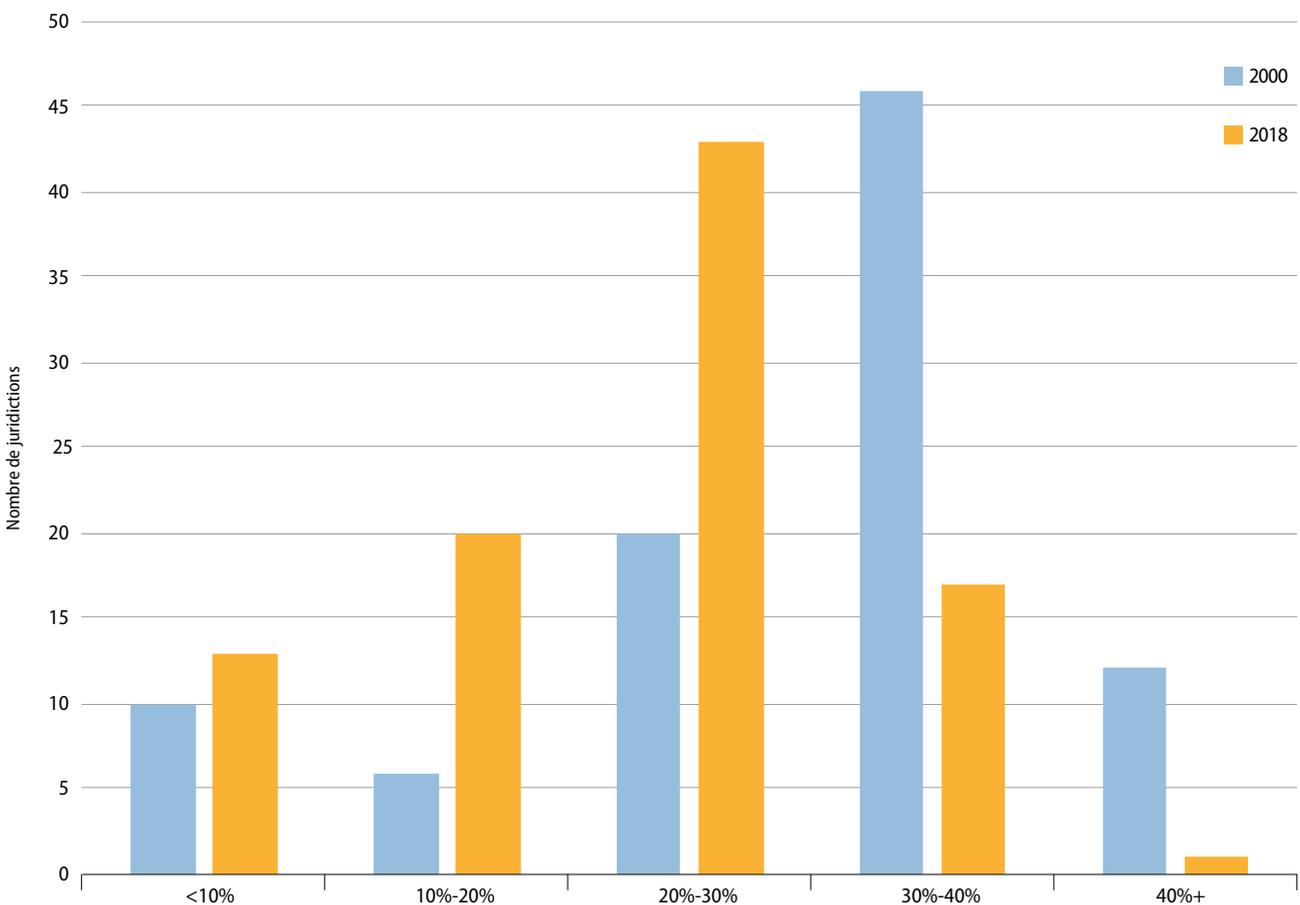
Les données sur les taux légaux d'imposition présentées dans ce rapport correspondent aux taux légaux combinés d'impôt sur les sociétés, sauf indication contraire.

## ÉVOLUTION DES TAUX LÉGAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS DEPUIS 2000

La répartition des différents taux de l'impôt sur les sociétés a considérablement évolué entre 2000 et 2018 (cf. graphique 5). Douze pays affichaient un taux au moins égal à 40 % en 2000, contre un seulement en 2018 (l'Inde), où ce taux s'applique uniquement au titre de la distribution de bénéfices. Plus de trois cinquièmes (58 juridictions) des 94 juridictions couvertes dans la base de données appliquaient un taux au moins égal à 30 % en 2000, contre moins d'un cinquième (18 juridictions) en 2018.

Le fléchissement des taux d'imposition des sociétés constaté entre 2000 et 2018 a essentiellement concerné les taux supérieurs ou égaux à 10 % et inférieurs à 30 %. Le nombre de pays ayant un taux d'imposition compris entre 20 % et 30 % a bondi, passant de 20 à 43, et le nombre de ceux dont le taux est compris entre 10 % et 20 % a plus que triplé, passant de 6 à 20.

GRAPHIQUE 5 : Évolution de la répartition des taux légaux de l'impôt sur les sociétés





**Le taux légal moyen de l'impôt sur les sociétés a reculé plus sensiblement dans la zone OCDE que dans les autres régions (8.5 points, de 32.2 % en 2000 à 23.7 % en 2018).**

En dépit de la tendance générale à la baisse des taux d'imposition observée sur cette période, le nombre de pays qui appliquent de très faibles taux (inférieurs à 10 %) est resté relativement stable entre 2000 et 2018 : ils étaient 10 en 2000, et 13 en 2018.

Des entrées et des sorties de pays ont néanmoins eu lieu au sein de cette catégorie, et ces mouvements montrent bien que les taux légaux ne donnent pas une image complète du taux d'imposition applicable dans un pays donné. Guernesey, Jersey, l'Île-de-Man et les Îles Vierges britanniques, qui affichaient tous un taux d'imposition supérieur à 10 % en 2005, avaient ramené ce taux à zéro en 2009. Tous ces pays avaient toutefois déjà mis en place des régimes spéciaux qui permettaient aux entreprises éligibles de bénéficier de très faibles taux d'imposition. L'Andorre et les Maldives, pour leur part, se sont dotées d'un régime d'imposition des sociétés et les taux zéro ont été remplacés par des taux plus élevés (10 % en Andorre depuis 2012 et 15 % aux Maldives depuis 2011). Toutefois, l'une comme l'autre de ces juridictions ont également introduit des régimes préférentiels qui permettent aux entreprises éligibles d'obtenir des taux réduits (l'Andorre a récemment modifié ou supprimé ceux de ces régimes qui n'étaient pas conformes au standard minimum établi au titre de l'Action 5 du BEPS, et les Maldives ont également engagé des démarches en ce sens).

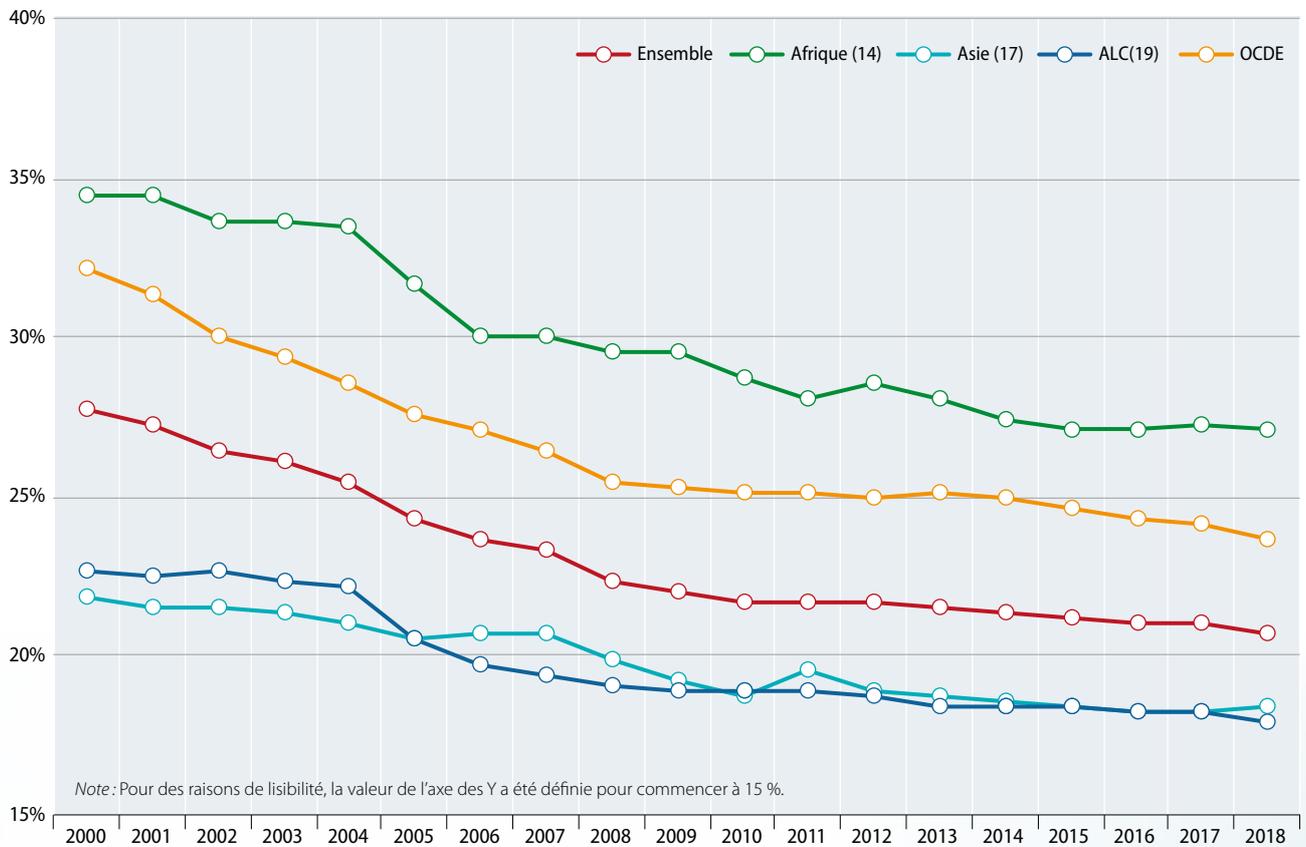
#### ÉVOLUTION DU TAUX DE L'IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS SELON LES RÉGIONS

Depuis 2000, les taux légaux de l'impôt sur les sociétés ont, en moyenne, reculé dans l'ensemble des pays membres de l'OCDE ainsi que dans les trois groupements régionaux de pays couverts : 14 en Afrique, 17 en Asie et 19 en Amérique latine et Caraïbes<sup>4</sup> (cf. graphique 6).

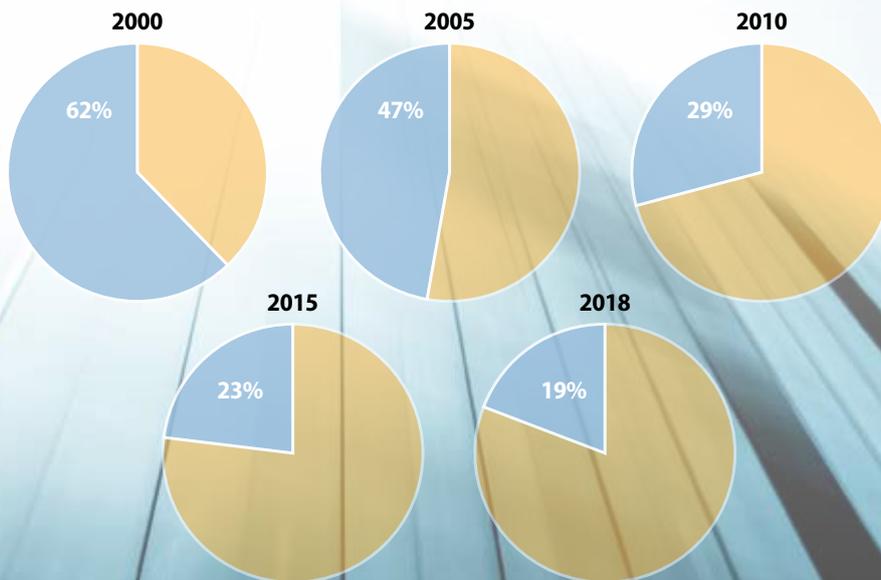
C'est dans la zone OCDE que ce recul a été le plus marqué (de 32.2 % en 2000 à 23.7 % en 2018, soit 8.5 points). La moyenne OCDE est suivie de la moyenne Afrique (14), qui a enregistré une baisse de 7.3 points, passant de 34.4 % en 2000 à 27.1 % en 2018. Si les taux moyens ont chuté dans l'ensemble des groupements de pays pendant cette période, d'importants écarts subsistent entre ces groupements : ainsi, en 2018, le taux moyen de l'impôt sur les sociétés s'établissait à 27.1 % en Afrique (14), contre 23.7 % pour la zone OCDE, 18.4 % pour l'Asie (17) et 17.9 % pour la région ALC (19).

4. L'échantillon de pays pour lesquels des données sur les recettes fiscales sont disponibles étant différent de celui pour lequel on dispose de données sur les taux légaux d'imposition, les moyennes relatives aux recettes tirées de l'impôt sur les sociétés et aux taux légaux d'imposition ne doivent pas être directement comparées.

GRAPHIQUE 6 : Taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés selon les régions

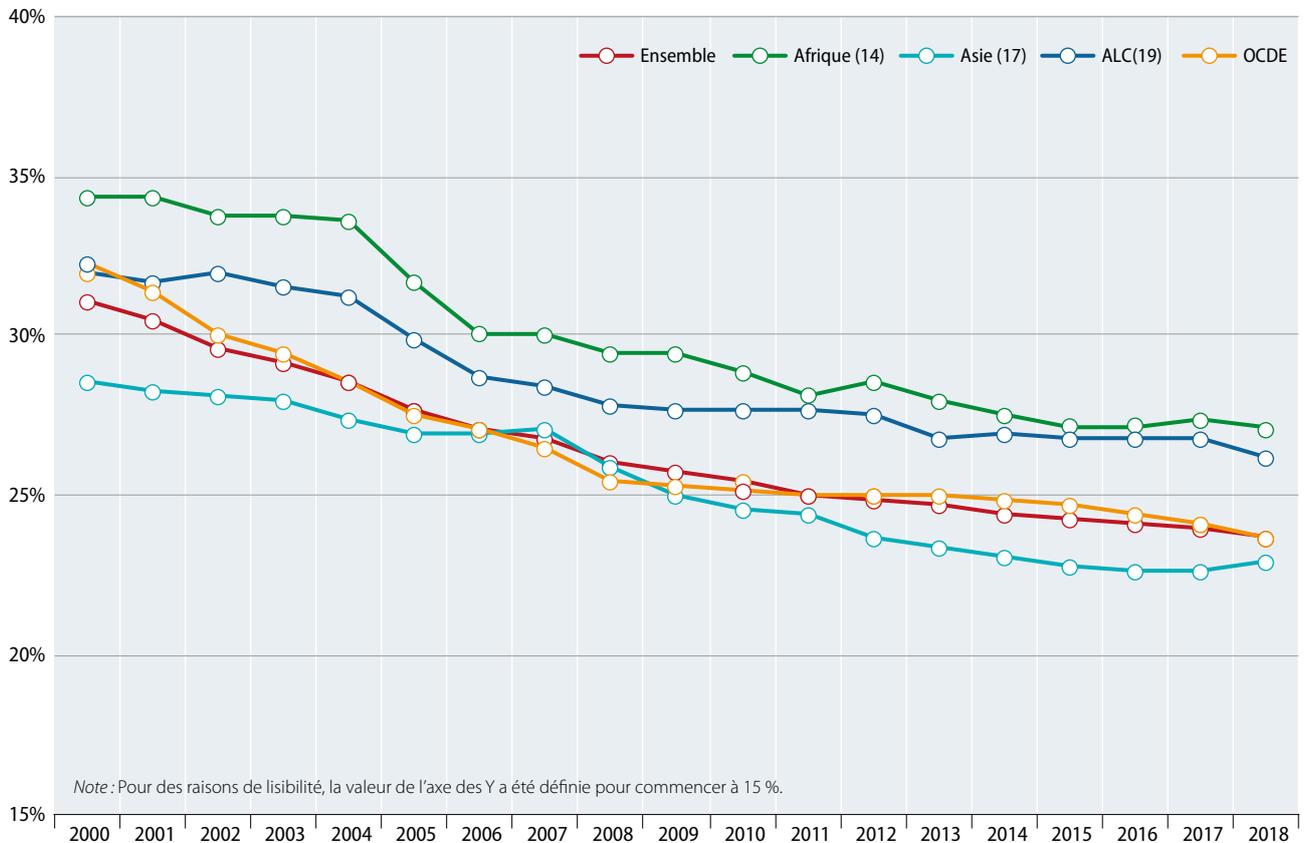


**Pourcentage des juridictions avec un taux d'impôt sur les sociétés au moins égal à 30 %**



Si l'on exclut les juridictions qui appliquent un taux zéro d'imposition, le taux légal moyen global passe 31.7 % en 2000 à 24.0 % en 2018.

GRAPHIQUE 7 : Taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés selon les régions, à l'exclusion des pays à taux zéro



La prise en compte des pays qui appliquent un taux zéro d'imposition influe sur le taux moyen de l'impôt sur les sociétés et cette incidence est plus marquée dans certaines régions que dans d'autres, puisque les juridictions à taux zéro sont plus ou moins nombreuses selon les régions (cf. graphique 7).

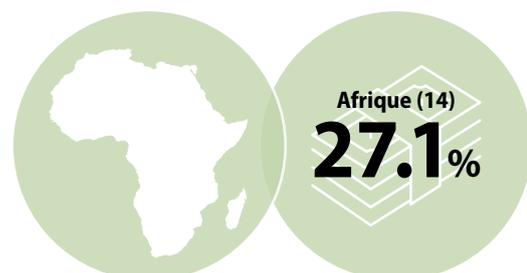
L'exclusion des pays dont le taux de l'IS est nul a pour effet de relever d'environ 3,6 points par an le taux légal moyen global de l'impôt sur les sociétés, mais l'évolution générale à la baisse reste inchangée. Entre 2000 et 2018, le taux légal moyen pour l'ensemble des juridictions dont le taux de l'IS n'est pas nul a baissé de 31,7 % à 24,0 %.

L'exclusion des juridictions à taux zéro a une incidence différente selon les groupements de pays. Étant donné l'absence de telles juridictions dans la zone OCDE et en Afrique (14), les taux légaux moyens d'imposition restent inchangés pour l'un comme pour l'autre. En revanche, 4 des 17 pays d'Asie et 6 des 19 pays de la région ALC couverts pratiquent, ou ont pratiqué, l'imposition à taux zéro ; les taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés pour les 13 autres pays d'Asie et les 13 autres pays de la région ALC sont donc supérieurs aux taux moyens obtenus pour l'ensemble des pays de ces régions. Les taux légaux moyens obtenus sur la période considérée pour les 13 pays d'Asie qui n'appliquent pas de taux zéro sont très proches de ceux

observés pour la zone OCDE. En revanche, les taux moyens calculés chaque année pour l'ensemble des 17 pays d'Asie sont inférieurs de 5 à 10 points à ceux obtenus pour la zone OCDE.

C'est dans la région ALC que le taux varie le plus fortement selon que l'on tient compte ou non des juridictions à taux zéro. Ainsi, en 2018, le taux légal moyen de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des 19 pays de la région (17,9 %) était inférieur de 8,3 points à celui obtenu pour les 13 pays appliquant un taux d'imposition supérieur à zéro (26,2 %). La moyenne obtenue pour la région ALC (13) en excluant les juridictions à taux zéro est supérieure à la moyenne OCDE et se classe juste derrière la moyenne Afrique (13).

**En 2018, la région Afrique (14) avait le taux légal moyen de l'impôt sur les sociétés le plus élevé, à 27,1 %.**



## LE TAUX LÉGAL NORMAL DE L'IS N'EST PAS LE SEUL TAUX D'IMPOSITION APPLICABLE AUX SOCIÉTÉS

Les taux légaux normaux de l'impôt sur les sociétés fournissent un aperçu des taux d'imposition auxquels sont soumises les sociétés dans une juridiction donnée. Les pays, néanmoins, peuvent prévoir de multiples taux d'imposition différents applicables à différents types de sociétés et de revenus.

- Certains pays mettent en place des régimes fiscaux préférentiels, qui leur permettent d'accorder des taux d'imposition réduits à certains types de sociétés ou pour certaines catégories de revenus.
- Dans certains pays, les bénéfices non distribués et les bénéfices distribués sont imposés à des taux différents.
- Certains pays appliquent à certains secteurs des taux d'imposition différents.
- Certains pays mettent en place des barèmes progressifs ou des régimes différents pour les petites et moyennes entreprises.
- Dans certaines juridictions, les taux appliqués aux entreprises non résidentes sont différents de ceux prévus pour les entreprises résidentes.
- Certaines appliquent des taux réduits d'imposition dans des zones économiques spéciales ou désignées.

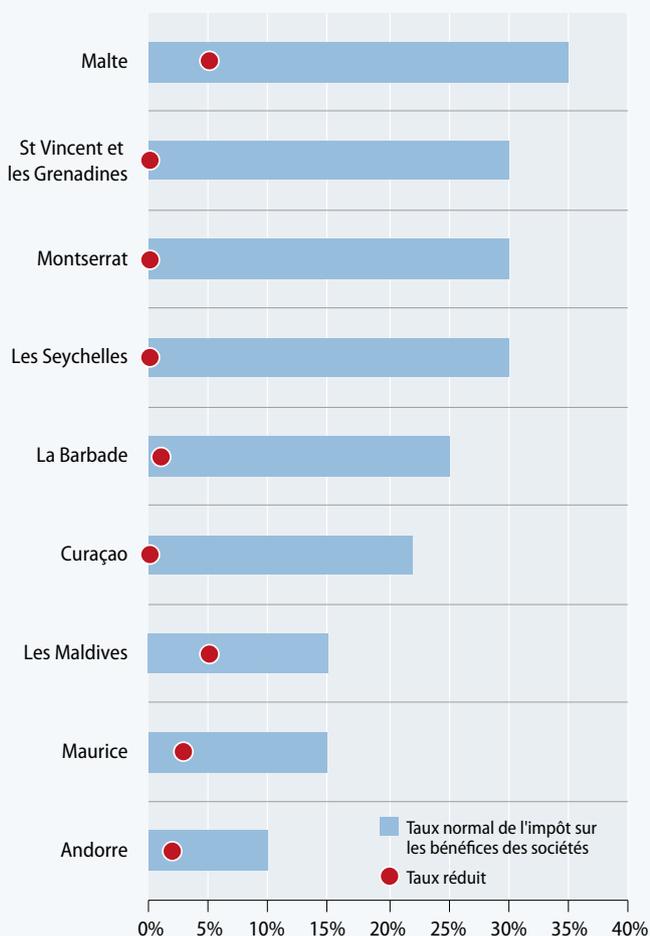
### Juridictions dans lesquelles les entreprises internationales bénéficient de régimes fiscaux préférentiels

L'examen attentif des régimes préférentiels aide à comprendre dans quelle mesure les taux légaux normaux d'imposition des sociétés ne permettent pas toujours d'appréhender les incitations qu'il peut y avoir à se livrer à des pratiques de BEPS. En particulier, certaines juridictions accordent, ou ont accordé par le passé, de très faibles taux d'imposition dans le cadre de régimes dont peuvent bénéficier les entreprises internationales moyennant des conditions relativement peu restrictives, tout en maintenant le taux légal de l'impôt sur les sociétés à un niveau élevé.

Un certain nombre de pays, par exemple, mettent ou ont mis en place un régime de sociétés d'affaires internationales. Les entreprises qui peuvent prétendre à de tels régimes bénéficient d'un taux réduit d'imposition par rapport au taux normal de l'IS. Alors que le taux normal peut être relativement élevé dans ces pays, les entreprises commerciales internationales éligibles sont généralement exonérées d'impôt ou soumises à de très faibles taux d'imposition, qui ne dépassent pas quelques points. Dans certains cas, notamment à Malte, le système d'imputation permet aux investisseurs résidents et non-résidents de récupérer jusqu'à six septièmes de l'impôt dû sur les bénéfices des entreprises.



GRAPHIQUE 8 : Taux d'imposition des régimes fiscaux dont peuvent bénéficier les entreprises internationales



Le graphique 8 montre le taux normal de l'IS en vigueur en 2018, ainsi que le taux réduit applicable dans le cadre d'un régime spécial (ou d'un système d'imputation dans le cas de Malte), pour les juridictions identifiées comme mettant en œuvre des régimes permettant aux entreprises internationales de bénéficier de faibles taux d'imposition. Seules sont prises en compte dans ce graphique les juridictions dont le taux légal de l'IS est disponible dans la base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* ; il existe des régimes similaires dans d'autres pays à travers le monde. Dans la mesure où les juridictions peuvent proposer de multiples régimes spéciaux et que le taux exact d'imposition peut être fonction des circonstances propres aux entreprises concernées, les taux réduits présentés sont donnés à titre indicatif.

Exception faite du système d'imputation en vigueur à Malte, qui n'entre pas dans le périmètre du projet BEPS, l'ensemble des régimes présentés ont été modifiés ou supprimés courant 2018 ou sont en cours de modification ou de suppression pour être conformes au standard minimum établi par l'Action 5 du projet BEPS. Ces changements devraient fortement réduire les incitations à recourir aux pratiques de BEPS associées à ces régimes.



### Impôts sur les bénéfices distribués

Les taux légaux normaux d'imposition peuvent également ne pas refléter le régime réellement applicable aux entreprises lorsque les juridictions, en plus ou en lieu et place de l'impôt appliqué à l'ensemble des bénéfices des entreprises, imposent les bénéfices distribués.

Certains pays prélèvent un impôt sur l'ensemble des bénéfices réalisés par les entreprises, ainsi qu'un impôt supplémentaire sur tous les bénéfices éventuels distribués. C'est le cas en Inde, par exemple, où les bénéfices, qu'ils soient ou non distribués, sont imposés au taux de 34,9 %, et où un impôt supplémentaire au titre de la distribution de dividendes porte à 48,3 % le taux d'imposition total des bénéfices distribués.

Dans d'autres pays, c'est la distribution et non la réalisation des bénéfices qui déclenche l'obligation fiscale. C'est le cas en Estonie comme en Lettonie, qui imposent les bénéfices distribués à hauteur de 20 % mais ne taxent pas les bénéfices non distribués. Si le taux indiqué pour ces deux pays dans la base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* est de 20 %, le taux auquel sont en réalité soumises les entreprises peut être nettement plus faible selon la proportion de bénéfices distribués. Dans ces deux pays, une société qui, sur une période donnée, met en réserve l'ensemble de ses bénéfices et ne verse aucun dividende, ne devra acquitter aucun impôt sur les bénéfices.

## Taux effectifs d'imposition des sociétés

Les définitions des bases d'imposition retenues diffèrent d'une juridiction à l'autre, ce qui peut avoir une incidence considérable sur le montant de l'impôt exigible associé à un investissement donné. Par exemple, la fiscalité des entreprises présente des différences entre les juridictions sur plusieurs caractéristiques importantes, comme les règles en matière d'amortissement fiscal, ainsi que d'autres déductions et abattements. Pour rendre compte des effets de ces dispositifs sur la base d'imposition et sur la charge fiscale, il est indispensable de ne pas se cantonner à une comparaison des taux légaux de l'impôt.

Il est entendu que la compétitivité relative d'une juridiction n'est pas uniquement fonction du coût fiscal associé à un investissement ; de nombreux autres facteurs, comme la qualité de la main-d'œuvre, les infrastructures et l'environnement juridique, influent sur la rentabilité et sont susceptibles d'avoir des effets considérables sur les décisions d'investissement. Toutefois, pour mesurer la compétitivité des juridictions, les taux effectifs d'imposition (TEI) donnent une vision plus précise que les taux légaux, des effets des régimes d'imposition des sociétés sur l'impôt effectivement dû.

Les TEI « prospectifs » figurant dans le jeu de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, constituent des indicateurs synthétiques de la politique fiscale, et sont calculés à partir d'informations sur les règles fiscales propres à chaque juridiction. Contrairement aux TEI rétrospectifs, ils ne prennent en compte aucun élément relatifs aux impôts effectivement payés par les entreprises. Comme indiqué plus en détail dans l'encadré 6, les TEI qui figurent dans la première édition des *Statistiques de l'impôt sur des sociétés* mettent l'accent sur les effets de l'amortissement fiscal et de plusieurs dispositifs connexes (déductions pour fonds propres, conventions de l'amortissement au semestre, méthodes d'évaluation des stocks, par exemple). Les règles d'amortissement fiscal concernant les actifs incorporels (par exemple, les brevets ou les marques acquis) sont prises en compte, mais pas les effets des incitations fiscales appliquées aux dépenses de R-D, ni des régimes de propriété intellectuelle (PI). Il est prévu que ces éléments seront intégrés dans les prochaines éditions.

Il convient de noter, en outre, que les TEI rendent compte des règles fiscales en vigueur au 1er juillet 2017 et n'intègrent donc pas les effets de la réforme fiscale américaine entrée en vigueur en 2018 (la « *US Tax Cuts and Jobs Act* »). Des études récentes appliquant des méthodologies similaires du TEI prospectif suggèrent que cette réforme a considérablement réduit les TEI aux États-Unis.

### Encadré 4. CORPORATE EFFECTIVE TAX RATES

La base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* contient quatre indicateurs synthétiques (appelés « prospectifs ») relatifs à la politique fiscale qui rendent compte des règles fiscales en vigueur au 1er juillet 2017 :

- le taux marginal d'imposition effectif (TMIE) ;
- le taux d'imposition effectif moyen (TIEM) ;
- le coût du capital ;
- la valeur actuelle nette des déductions pour amortissement, exprimée en pourcentage de l'investissement initial.

Ces quatre indicateurs sont calculés en appliquant les règles fiscales propres à chaque juridiction à un projet d'investissement hypothétique et prospectif. Les calculs sont effectués séparément par investissement en fonction des différentes catégories d'actifs et des sources de financement (dette et capitaux propres). Les indicateurs composites sont obtenus par pondération des actifs et des sources de financement. La base de données fournit aussi des résultats plus détaillés.

Les indicateurs sont calculés pour trois scénarios macroéconomiques différents. Sauf indication contraire, les résultats présentés dans ce rapport renvoient aux taux effectifs d'imposition composites établis sur la base d'un scénario macroéconomique fondé sur un taux d'intérêt réel de 3 % et un taux d'inflation de 1 %.

### Les réductions du taux légal de l'impôt, due aux dispositifs d'amortissement accéléré, les plus conséquentes (points de pourcentage, 2017)



États-Unis  
4.8 points



Inde  
3.8 points



Papouasie  
Nouvelle-Guinée  
3.8 points



Belgique  
3.6 points



Si les déductions fiscales pour amortissement sont plus généreuses que l'amortissement économique, l'amortissement fiscal est accéléré. L'accélération fiscale peut être mesurée en comparant le TIEM au taux légal.

**INFORMATIONS CLÉS :**

- Sur les 74 juridictions couvertes en 2017, 55 autorisent l'amortissement accéléré, ce qui signifie que les investissements supportent un TIEM inférieur au taux légal. Dans ces pays, la diminution du taux légal d'imposition est de 1.8 point de pourcentage en moyenne ; en 2017, la baisse a été la plus forte aux États-Unis (4.8 points), en Inde (3.8 points), en Papouasie Nouvelle-Guinée (3.8 points) et en Belgique (3.6 points).
- Onze juridictions ont en revanche recours à l'amortissement ralenti, ce qui se traduit par des TIEM supérieurs au taux légal. Dans ces pays, l'augmentation du taux légal d'imposition a été de 2.4 points de pourcentage en moyenne ; les hausses les plus importantes ont été observées au Costa Rica (8 points), au Chili (6.8 points) et au Botswana (5.3 points).
- Sur l'ensemble des 74 juridictions étudiées, seules cinq, la Belgique, le Brésil, l'Italie, le Liechtenstein et la Turquie, autorisent les déductions pour fonds propres. Ce dispositif, inscrit dans le code des impôts des juridictions concernées, conduit à une réduction supplémentaire du TIEM comprise entre 1.3 à 4.4 points.
- Le TIEM s'établit à 20.5 % en moyenne toutes juridictions confondues, ce qui est inférieur de 1.1 point de pourcentage au taux légal moyen (21.6 %). Les TIEM présentent en outre une moindre dispersion par comparaison avec les taux légaux. Si la médiane est comparable à celle du taux légal, le TIEM le plus élevé n'est que de 44.1 %, là où le taux légal d'imposition maximum atteint 47.9 % ; la moitié des juridictions visées affichent un TIEM compris entre 14.5 et 27.4 %.
- Les taux marginaux d'imposition effectifs (TMIE) sont les plus faibles dans les juridictions où les règles en matière d'amortissement accéléré sont les plus généreuses, dont deux grandes économies, l'Inde et les États-Unis, qui affichent des taux légaux relativement élevés. En outre, les juridictions qui autorisent les déductions pour fonds propres affichent aussi des TMIE considérablement plus faibles.
- Une analyse détaillée des résultats par catégorie d'actifs révèle que les possibilités d'amortissement accéléré sont les plus importantes pour les investissements dans les bâtiments et les équipements. Pour ces deux catégories d'actifs, le TIEM se situe à respectivement 19.3 % et 19.6 % en moyenne dans les juridictions, ce qui est de loin inférieur au TIEM composite (20.5 %).
- Les investissements dans les actifs incorporels supportent des TEI très différents du fait des importantes disparités de traitement fiscal entre les juridictions. Par exemple, au Botswana, au Chili et au Costa Rica, les actifs incorporels sont non amortissables, ce qui se traduit par un amortissement fiscal fortement ralenti. L'Afrique du Sud, l'Argentine, l'Australie, le Brésil, et l'Espagne ont mis en place des dispositifs d'amortissement modérément ralenti des actifs incorporels. Cependant, plusieurs pays offrent la possibilité d'accélérer l'amortissement des actifs incorporels, notamment le Danemark, les États-Unis, le Kenya, et la Papouasie-Nouvelle-Guinée.
- Une comparaison des taux légaux d'imposition et du degré d'accélération, mesurée en points de pourcentage, montre que les possibilités d'amortissement accéléré ont tendance à être plus généreuses dans les juridictions où les taux légaux sont plus élevés, en particulier dans les pays de l'OCDE.



## TAUX EFFECTIFS D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS EN 2017

Il existe deux types de taux effectifs d'imposition : les taux prospectifs et les taux rétrospectifs. Les taux prospectifs renseignent sur les taux et les bases d'imposition des sociétés, ainsi que sur d'autres dispositions fiscales dans un cadre comparable. Ils sont un bon moyen de comparer l'incidence globale de la fiscalité des sociétés sur les décisions d'investissement entre les juridictions. Bien que les taux prospectifs ne tiennent pas compte des impôts effectivement acquittés par les contribuables dans le passé, ils constituent cependant des indicateurs précis des incitations en faveur de l'investissement offertes par les régimes d'imposition des sociétés et sont par conséquent une source d'informations comparables sur la compétitivité des systèmes fiscaux.

Deux TEI prospectifs complémentaires sont généralement utilisés pour analyser la politique fiscale et permettent de rendre compte de ses effets sur les décisions d'investissement dans deux cas de figure :

- Le TMIE indique dans quelle mesure l'impôt augmente le taux de rendement avant impôt que les investisseurs doivent atteindre pour rentabiliser leur investissement, et peut servir à évaluer en quoi la fiscalité influe sur l'incitation à *développer un investissement existant* en un lieu donné (le long de la marge intensive).

- Le TIEM mesure l'incidence moyenne de la fiscalité sur les projets d'investissement qui génèrent des profits économiques positifs. Il sert à évaluer des *décisions d'investissement* entre différents projets (le long de la marge extensive).

En revanche, les taux rétrospectifs sont obtenus en divisant le montant des impôts effectivement acquittés par les bénéfices réalisés au cours d'une période donnée. Ils sont calculés sur la base de données historiques de la juridiction ou de l'entreprise et tiennent compte de l'incidence globale de nombreux facteurs différents, tels que la définition de la base d'imposition, les types de projets menés à bien par les entreprises, ainsi que les effets des stratégies possibles de planification fiscale. Bien que les TEI rétrospectifs ne rendent peut-être pas compte des effets de la fiscalité des sociétés sur les incitations à investir, ils fournissent des renseignements permettant de comparer les impôts acquittés et les bénéfices réalisés dans le passé par certains contribuables ou groupes de contribuables. C'est la raison pour laquelle les TEI rétrospectifs sont souvent cités dans les débats publics sur l'évasion fiscale des multinationales et les pratiques de BEPS. La deuxième édition des *Statistiques de l'impôt sur les bénéfices des sociétés* comprendra des données agrégées et anonymisées provenant des déclarations pays par pays, ce qui permettra de calculer certains TEI rétrospectifs pour différents groupes d'entreprises multinationales.



Dans les **55** juridictions ayant mis en place un dispositif d'amortissement accéléré, la réduction du taux légal d'imposition était de **1,8** point de pourcentage en moyenne.



## Encadré 5. CONCEPTS CLÉS ET MÉTHODOLOGIE

Les taux effectifs d'imposition (TEI) prospectifs sont calculés sur la base d'un projet d'investissement hypothétique et prospectif. La méthodologie de l'OCDE a été décrite en détail dans le document de travail n°38 de l'OCDE sur la fiscalité (Hanappi, 2018), lequel s'appuie sur le modèle théorique élaboré par Devereux et Griffith (1999, 2003).

Cette méthodologie repose sur les concepts clés suivants :

- **Les profits économiques** sont définis comme la différence entre le total des recettes et le total des coûts économiques, y compris les coûts explicites liés à la production de biens et de services, ainsi que les coûts d'opportunité tels que, par exemple, le manque à gagner résultant de l'utilisation des bâtiments appartenant à l'entreprise ou du recours à la main d'œuvre interne de l'entreprise. Ils correspondent à la valeur actuelle nette (VAN) de tous les flux de trésorerie associés au projet d'investissement.
- **Le coût du capital** est défini comme le taux de rendement des capitaux investis avant impôt nécessaire pour générer un profit économique après impôt qui soit nul. En revanche, le taux d'intérêt réel correspond au rendement des capitaux investis obtenu dans le cas où, par exemple, l'entreprise n'engagerait pas l'investissement et laisserait les fonds sur un compte bancaire.
- **Le taux marginal d'imposition effectif (TMIE)** indique dans quelle mesure l'impôt accroît le coût des capitaux investis ; il correspond au cas d'un projet marginal qui dégage juste assez de bénéfices pour atteindre le seuil de rentabilité mais aucun profit économique au-delà de ce seuil.

$$TMIE = \frac{(\text{Coût du capital}) - (\text{Taux d'intérêt réel})}{(\text{Coût du capital})}$$

- **Le taux d'imposition effectif moyen (TIEM)** mesure l'impôt moyen qu'une entreprise acquitte dans le cadre d'un projet d'investissement qui génère des profits économiques

positifs. Il est défini comme la différence entre les profits économiques avant et après impôt, par rapport à la valeur actuelle nette du bénéfice avant impôt, déduction faite de l'amortissement économique réel.

$$TIEM = \frac{(\text{Profit économique}_{\text{impôt}}^{\text{VAN avant}}) - (\text{Profit économique}_{\text{impôt}}^{\text{VAN après}})}{(\text{Bénéfice net}_{\text{impôt}}^{\text{VAN avant}})}$$

- **L'amortissement économique réel** mesure la diminution de la valeur productive d'un actif au fil du temps ; les règles d'amortissement d'une catégorie d'actif donnée peuvent être estimées en utilisant les prix des actifs sur les marchés de la revente. La méthodologie de l'OCDE s'appuie sur les estimations d'amortissement économique du Bureau of Economic Analysis des États-Unis (BEA, 2003).
- Les codes des impôts des juridictions prévoient habituellement des **déductions pour amortissement** afin de tenir compte de la perte de valeur de l'actif au fil du temps dans le calcul des bénéfices imposables. Si les déductions pour amortissement correspondent à la diminution de la valeur de l'actif résultant de son utilisation à des fins de production, l'amortissement fiscal sera alors égal à l'amortissement économique.
- Si les déductions pour amortissement sont plus généreuses, l'amortissement fiscal est **accélééré** ; si les déductions pour amortissement sont moins généreuses, l'amortissement fiscal est considéré comme **ralenti**. La valeur actuelle nette des déductions pour amortissement, mesurée en pourcentage de l'investissement initial, tient compte des effets temporels sur la valeur des déductions pour amortissement, et fournit ainsi des données comparables concernant la générosité de l'amortissement fiscal par actif et par juridiction.

La base de données en ligne *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* contient des informations sur le coût du capital, le TMIE, le TIEM ainsi que sur la valeur actuelle nette des déductions pour amortissement dans 74 juridictions.



## TAUX D'IMPOSITION EFFECTIFS MOYENS

Le graphique 9 montre le TIEM composite pour l'ensemble de la base de données, en classant les juridictions par ordre décroissant. Dans la plupart des juridictions, les TIEM divergent considérablement du taux légal d'imposition ; si l'amortissement fiscal est généreux comparé à l'amortissement économique réel ou s'il existe d'autres dispositifs permettant de réduire de manière significative la base d'imposition, le TIEM (de même que le TMIE) sera inférieur au taux légal ; on parle alors d'amortissement *accélééré*. Au contraire, si l'amortissement fiscal ne couvre pas totalement les effets de l'amortissement économique réel, alors l'amortissement est *ralenti*, ce qui implique une base d'imposition plus large et une imposition effective plus élevée.

### Encadré 6. CATÉGORIES D'ACTIFS ET DISPOSITIONS FISCALES VISÉES

Les calculs s'appuient sur une couverture exhaustive des règles fiscales propres à chaque juridiction, concernant quatre catégories d'actifs importants d'un point de vue quantitatif :

1. **Bâtiments** : par ex. : immeubles de bureaux, usines ;
2. **Équipements** : par ex. : matériels, véhicules, mobilier, outillage ;
3. **Stocks** : par ex. : biens ou matière première en stock ;
4. **Actifs incorporels** : par ex. : brevets ou marques acquis.

Les dispositions fiscales suivantes applicables aux sociétés ont été prises en compte :

- Taux global d'imposition des bénéfices des sociétés prenant en considération l'administration centrale et les échelons infranationaux ;
- Règles d'amortissement fiscal spécifiques selon les actifs, y compris les amortissements fiscalement autorisés au cours de la première année, les conventions de l'amortissement au semestre ou semestriel ;
- Incitations fiscales générales uniquement si elles sont disponibles pour une large catégorie d'investissements réalisés par de grandes entreprises nationales ou multinationales ;
- Méthodes d'évaluation des stocks, y compris la méthode du premier entré, premier sorti, du dernier entré, premier sorti et du coût moyen ;
- Déductions pour fonds propres.

Les TEI composites présentés dans cette brochure sont calculés en trois étapes. Premièrement, les TEI sont calculés séparément pour chaque juridiction, catégorie d'actifs et source de financement (dette et capitaux propres) ; bien que le cas du financement par l'emprunt tienne compte de la déductibilité des intérêts, les limites à la déductibilité des intérêts spécifiques à telle ou telle juridiction n'ont pas été examinées dans cette édition. Deuxièmement, une moyenne non pondérée par catégorie d'actifs est établie, séparément pour chaque source de financement. Troisièmement, les TEI composites sont établis en calculant une moyenne pondérée entre les investissements financés sur fonds propres et ceux financés par emprunt, en appliquant une pondération de 65 % aux fonds propres et de 35 % pour le financement par emprunt.

Pour permettre une comparaison avec le taux légal d'imposition, la part du TIEM (en points de pourcentage) attribuable à un ralentissement de l'amortissement de la base d'imposition est représentée en bleu clair dans le graphique 9 ; les réductions du taux légal d'imposition dues à une accélération apparaissent sur la zone rayée. De plus, la baisse du TIEM liée aux déductions pour fonds propres apparaît dans la zone en pointillés.

Le TIEM composite correspond à la combinaison des composantes de chaque barre apparaissant sur fond blanc et sur fond bleu. Pour l'ensemble des juridictions considérées, les TIEM varient d'environ 44 % en Inde à 0 % en Arabie saoudite, à Guernesey, sur l'Île de Man, dans les Îles Caïmanes, les Îles Turques et Caïques, les Îles Vierges britanniques et à Jersey. Avec un taux d'environ 9 %, le taux supérieur à zéro le plus faible de l'échantillon, viennent ensuite l'Andorre, la Bulgarie et la Hongrie.

Une comparaison des règles d'amortissement fiscal en vigueur dans les juridictions montre que la plupart des juridictions permettent d'accélérer l'amortissement, dans une certaine mesure, comme en attestent les barres sur fond blanc ; on observe les effets les plus significatifs dans les juridictions qui autorisent les déductions pour fonds propres, comme la Belgique, le Brésil et l'Italie, ainsi que dans celles, comme les États-Unis et l'Inde, où les règles d'amortissement supplémentaire sont généreuses. Même si un nombre de juridictions moins important prévoient des règles en matière d'amortissement ralenti, la hausse des taux moyens, exprimée en points de pourcentage, par rapport aux taux légaux, peut toutefois être sensible. C'est notamment le cas au Botswana, au Chili et au Costa Rica, où les actifs incorporels ne sont pas amortissables.

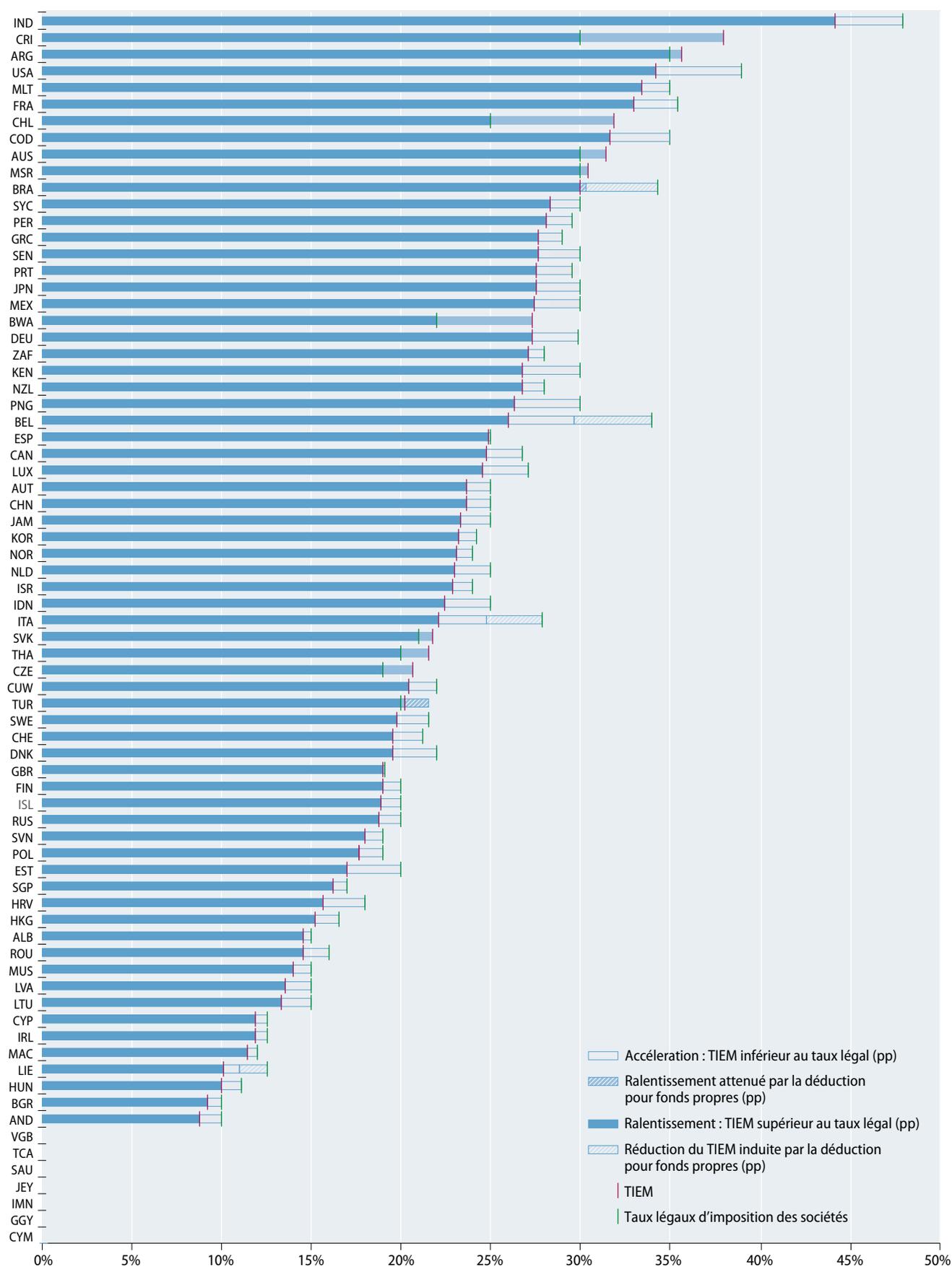
### Encadré 7. SCÉNARIOS MACROÉCONOMIQUES

Les deux principaux paramètres macroéconomiques, l'inflation et les taux d'intérêt, interagissent de diverses façons avec les effets du régime fiscal et peuvent avoir des incidences ambiguës sur les taux effectifs d'imposition (TEI).

Dans la base de données des statistiques de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, les TEI sont calculés pour trois scénarios macroéconomiques différents. Dans les deux premiers scénarios, les taux d'intérêt et d'inflation restent constants ; le troisième scénario utilise des paramètres macroéconomiques propres à chaque juridiction. Alors que la première approche permet de comparer les différences des régimes d'imposition entre les juridictions, toutes choses égales par ailleurs, la seconde donne de meilleures indications quant aux effets de la fiscalité sur les incitations à investir dans une juridiction donnée à un moment donné.

Les résultats présentés dans ce rapport reposent exclusivement sur le scénario macroéconomique qui se fonde sur un taux d'intérêt constant de 3 % et un taux d'inflation de 1 % ; les résultats des deux autres scénarios macroéconomiques sont toutefois disponibles dans la base de données en ligne.

GRAPHIQUE 9 : Taux d'imposition effectif moyen : OCDE, G20 et juridictions membres du Cadre inclusif, 2017



### TAUX MARGINAUX D'IMPOSITION EFFECTIFS

Le graphique 10 montre le classement des juridictions en fonction du TMIE composite. Comme nous l'avons souligné plus haut, le TMIE mesure les effets de l'imposition sur le taux de rendement avant impôt que les investisseurs doivent atteindre pour rentabiliser leur investissement. Si l'amortissement fiscal et les paramètres macroéconomiques ont le même effet que dans le cas du TIEM, leur incidence sur le TMIE sera généralement plus importante parce que les projets marginaux ne dégagent pas de profit économique (voir encadré 5). Par conséquent, les juridictions où les taux légaux d'impôt sont élevés et où les déductions pour amortissement sont généreuses, les États-Unis et l'Inde notamment, se classent en bien moins bonne position comparativement au graphique 9. À l'inverse, les pays où il existe un dispositif d'amortissement fiscal ralenti, l'Australie, la République tchèque ; la Slovaquie ou la Thaïlande, sont mieux classées, comme le montre le graphique 10.

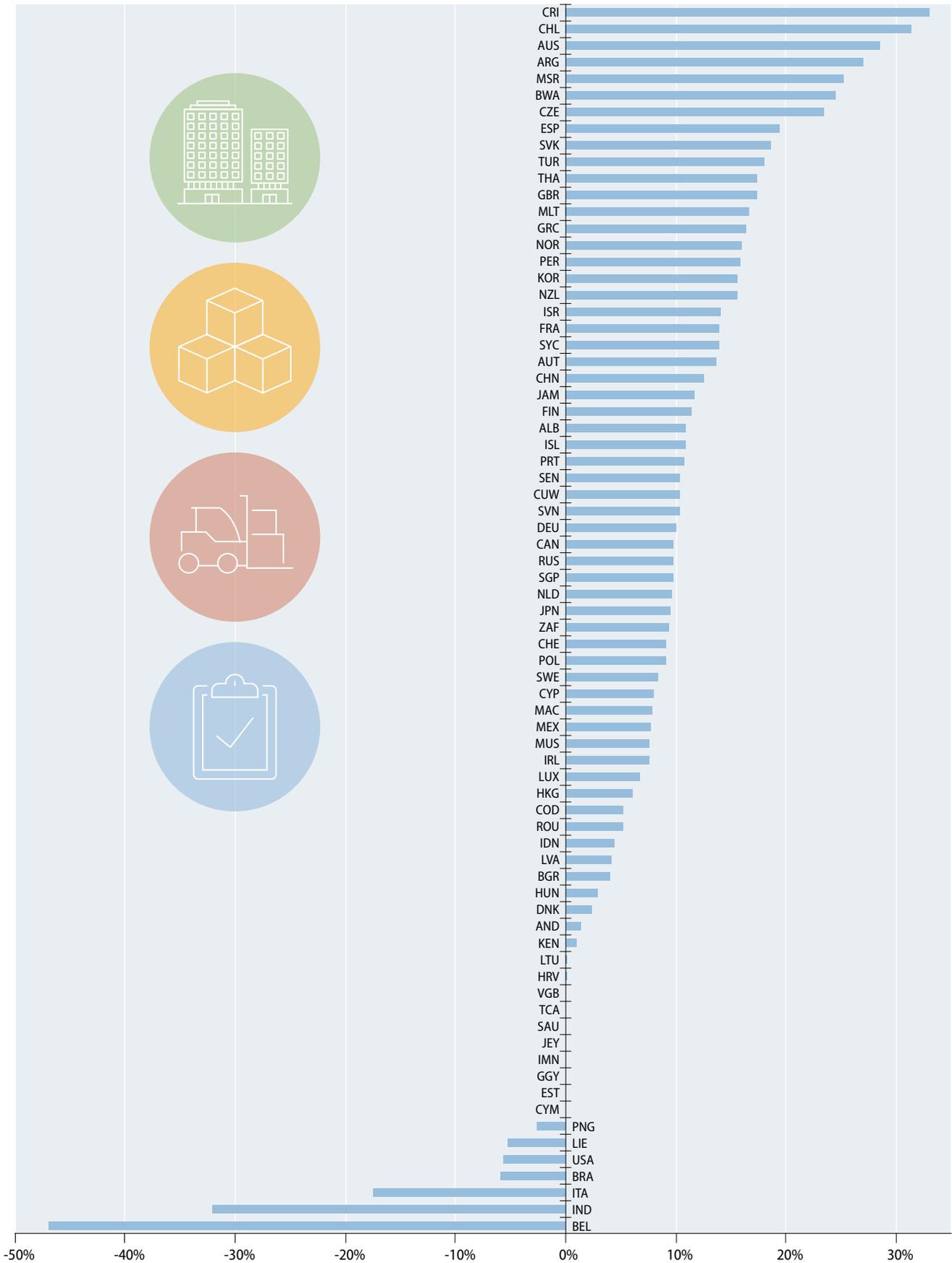
Si les projets d'investissement sont financés par l'emprunt, le taux marginal d'imposition effectif peut aussi être négatif, ce qui signifie que le système fiscal, notamment du fait de la déductibilité des intérêts, fait baisser le rendement avant impôt nécessaire pour atteindre le seuil de rentabilité et permet ainsi d'entreprendre des projets qui sinon n'auraient pas été viables d'un point de vue économique. Le graphique 10 montre que le taux marginal d'imposition effectif composite, établi sur la base d'une moyenne pondérée entre les projets financés par capitaux propres et ceux financés par emprunt, est négatif dans 7 des 74 juridictions, ce qui est dû à l'effet conjugué du financement par emprunt et de règles d'amortissement fiscal relativement généreuses. Dans le cas des juridictions autorisant les déductions pour fonds propres, le TMIE composite sera en règle générale moins élevé en raison de la déductibilité des intérêts notionnels sur les projets financés par capitaux propres.



**5 juridictions disposaient d'une allocation pour fonds propres (ACE): la Belgique, le Brésil, l'Italie, le Liechtenstein et la Turquie. L'inclusion de cette disposition dans leur code des impôts a des effets importants sur l'incitation à développer des investissements existants, telle que mesurée par le TMIE.**



GRAPHIQUE 10: Taux marginal d'imposition effectif : OCDE, G20 et juridictions membres du Cadre inclusif, 2017



## TAUX EFFECTIFS D'IMPOSITION PAR CATÉGORIES D'ACTIFS

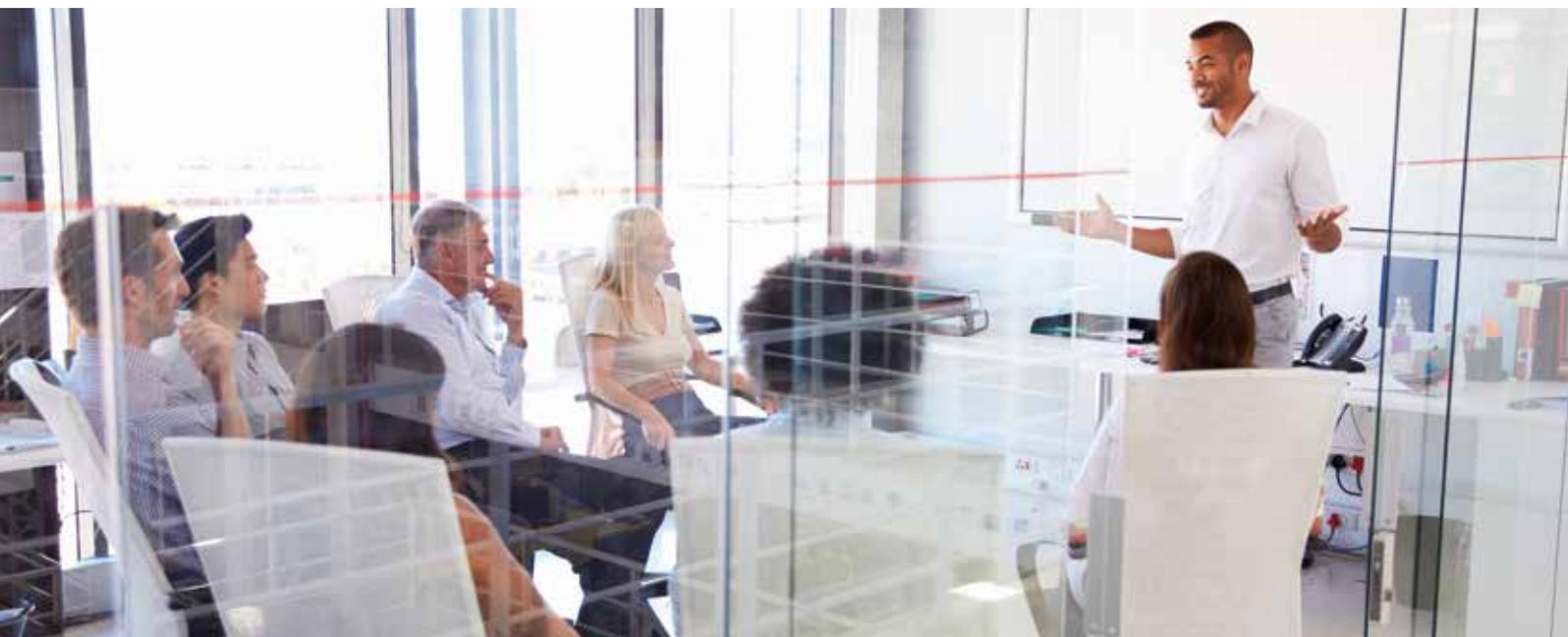
Les TEI composites peuvent être analysés en détail par catégories d'actifs. Les TIEM et les TMIE par catégories d'actifs et par juridiction sont disponibles dans la base de donnée en ligne des statistiques de l'impôt sur les bénéfices des sociétés. Le graphique 11 présente une synthèse de ces données sur les TEI par catégories d'actifs. La partie supérieure du graphique donne des indications sur la répartition des TIEM par type d'actifs, en les comparant à la répartition des taux légaux de l'impôt. La première ligne verticale renseigne sur les taux légaux d'impôt ; elle montre que la moyenne (représentée par le triangle rouge situé au centre de la première ligne verticale) et la médiane (représentée par le cercle bleu) s'établissent toutes deux autour de 22 %, tandis que la moitié des juridictions situées au milieu de l'échelle de distribution affichent des taux légaux compris entre 16 et 30 %.

Les quatre autres lignes verticales de la partie supérieure du graphique 11 illustrent la répartition des TIEM par juridiction pour chacune des quatre catégories d'actifs : bâtiments, équipements, stocks et actifs incorporels. Quand on compare ces taux au taux légal de l'impôt, on constate que la répartition des TIEM est plus condensée pour les investissements dans les bâtiments et les équipements. Pour ces deux catégories d'actifs, la moitié des juridictions situées au milieu de l'échelle de distribution affichent des TIEM compris entre 14 et 26 % environ, cependant que le TIEM des investissements dans les équipements est inférieur d'à peu près 2 points de pourcentage en moyenne à la médiane, ce qui indique que les TIEM sont beaucoup plus faibles pour ce type d'investissement dans certaines juridictions. S'agissant des investissements dans les deux autres catégories d'actifs, les distributions sont semblables au taux légal de l'impôt, bien que le TIEM

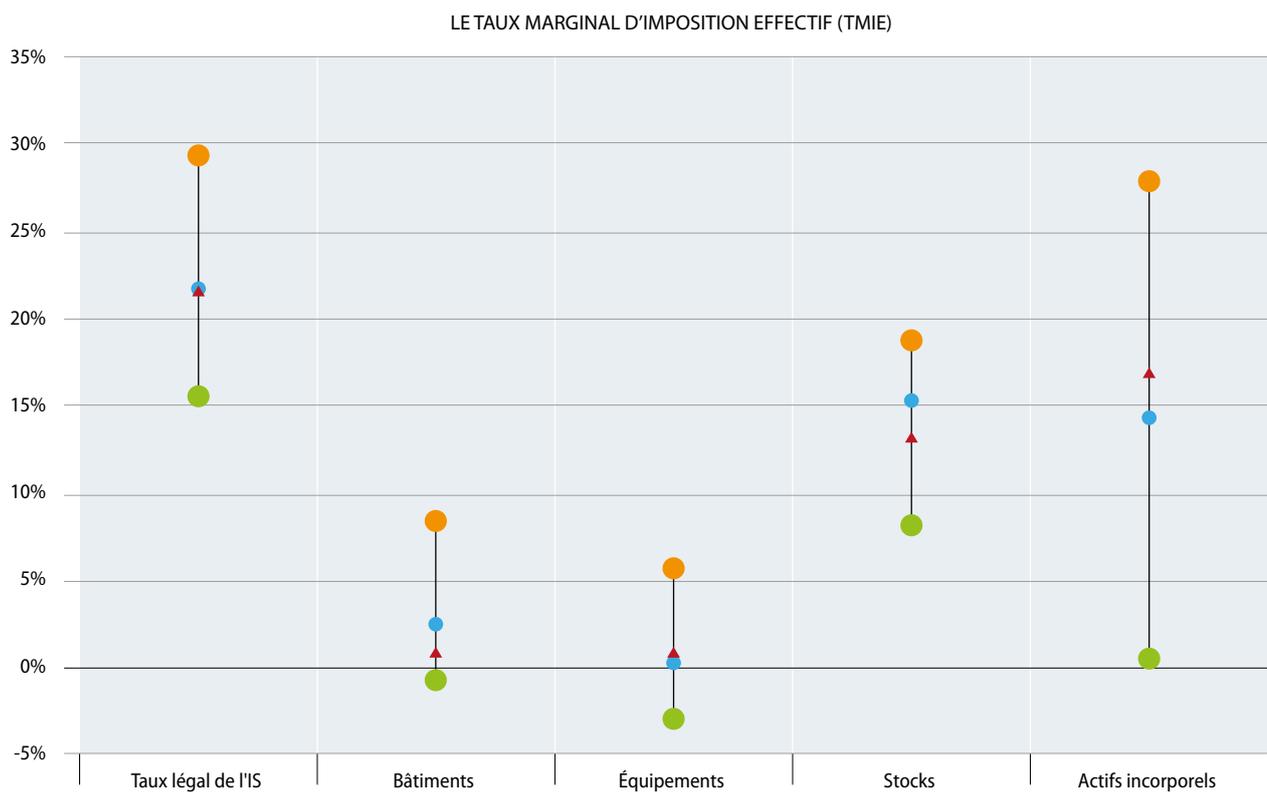
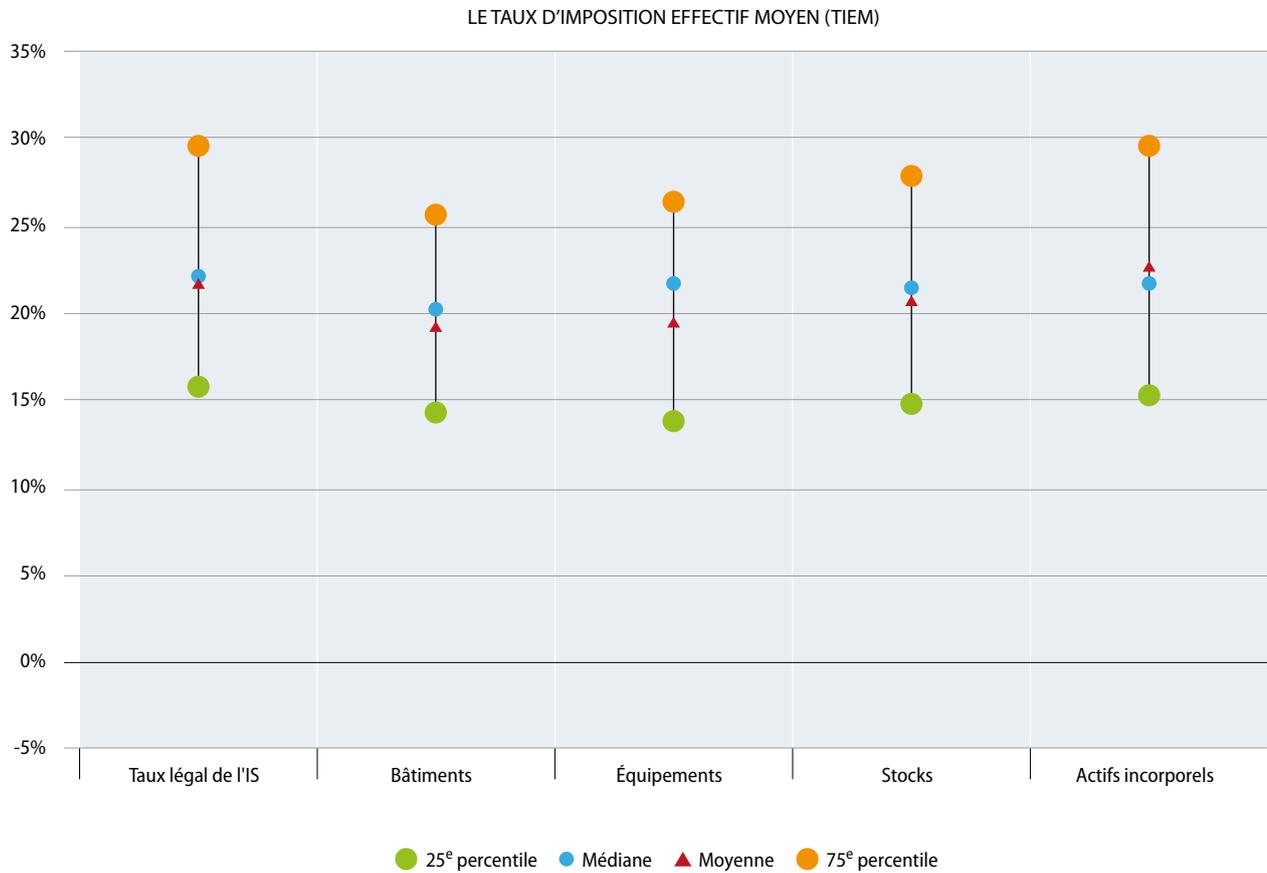
relativement élevé des investissements dans les actifs incorporels suggère des valeurs aberrantes au sommet de la distribution.

La partie inférieure du graphique représente sous une forme schématique la distribution des TMIE pour chacune des catégories d'actifs. Ce graphique permet de tirer les conclusions suivantes :

- Les investissements dans les équipements peuvent plus souvent faire l'objet d'un amortissement fiscal accéléré que les autres investissements ; il en résulte que la ligne verticale correspondante est plus condensée et centrée sur zéro.
- Les investissements dans les bâtiments bénéficient aussi fréquemment d'un amortissement accéléré, comme en témoigne la ligne verticale qui varie de 0 à environ 9 %.
- Les investissements dans les stocks bénéficient généralement d'un taux marginal d'imposition effectif inférieur au taux légal, mais dans une moindre mesure que les deux premières catégories d'actifs.
- Les investissements marginaux dans les actifs incorporels peuvent se voir appliquer des taux marginaux d'imposition effectifs très différents en fonction des juridictions, comme en atteste la longueur de la ligne correspondant à cette catégorie d'actifs, comprise entre 0 et un peu moins de 30 % environ. Ce résultat s'explique, d'une part, par les écarts en termes d'amortissement économique réel des actifs incorporels et, d'autre part, par des régimes différents selon les juridictions.



GRAPHIQUE 11 : **Variation du taux d'imposition effectif moyen et du taux marginal d'imposition effectif selon les juridictions et les actifs : OCDE, G20 et juridictions membres du Cadre inclusif, 2017**



## Incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement

Encourager les entreprises à investir dans la recherche et le développement (R-D) figure en bonne place dans le programme d'action en faveur de l'innovation de nombreuses juridictions. Les incitations fiscales à la R-D sont de plus en plus souvent utilisées par les autorités pour promouvoir la R-D dans les entreprises. Dans plusieurs juridictions, elles s'ajoutent aux formes de soutien direct, comme les subventions ou l'achat de services de R-D. La conception des dispositifs d'allègement fiscal varie considérablement d'une juridiction à l'autre et au fil du temps, ce qui a une incidence sur la générosité implicite des incitations fiscales en faveur de la R-D.

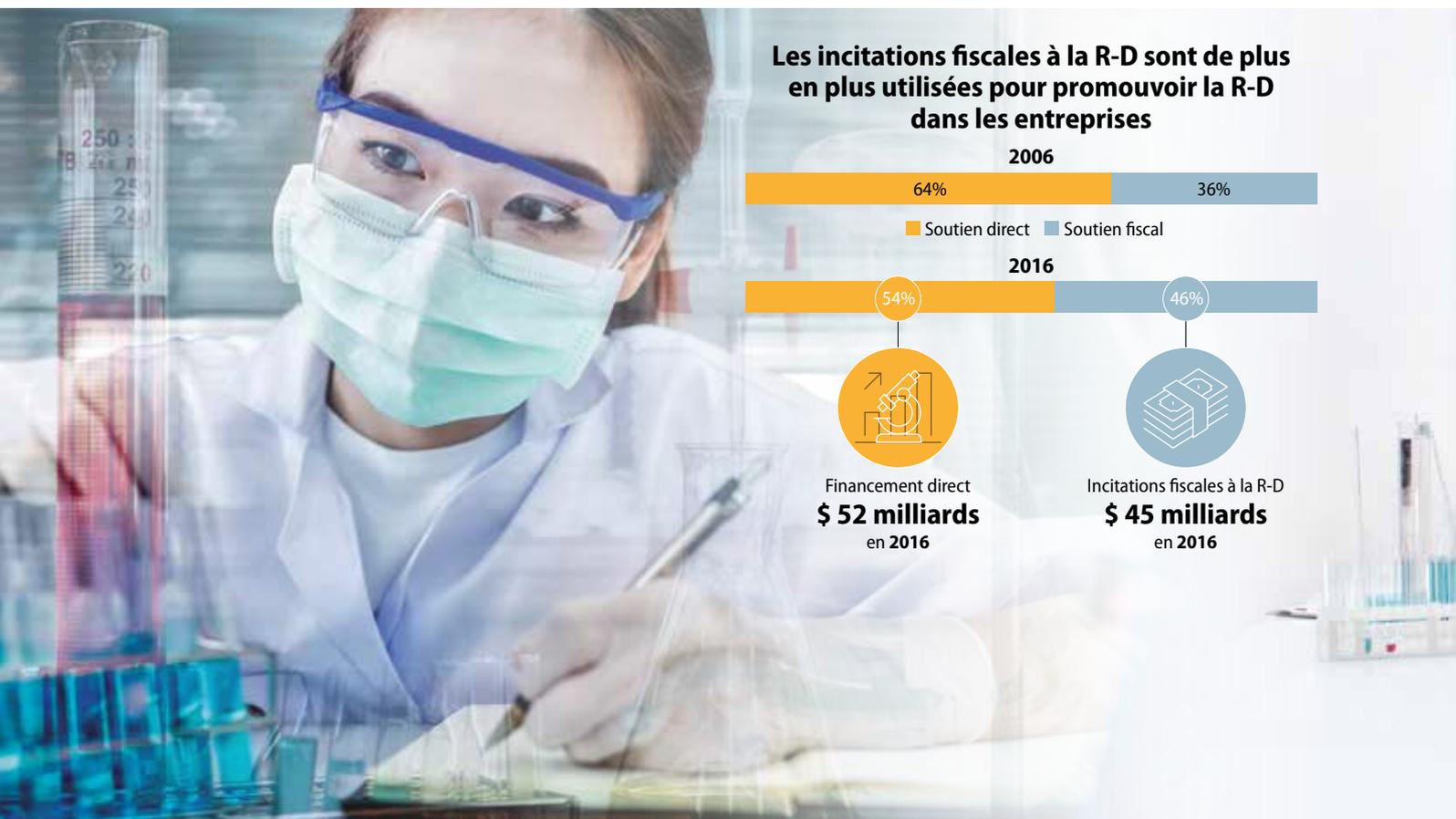
### Encadré 8. INDICATEURS D'INCITATIONS FISCALES EN FAVEUR DE LA R-D

La base de données *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* comprend deux indicateurs d'incitations fiscales en faveur de la R-D qui apportent un éclairage complémentaire sur l'importance des aides fiscales en faveur de la R-D.

- Les allègements fiscaux accordés par les pouvoirs publics en faveur de la R-D dans les entreprises correspondent au coût des dispositions fiscales relatives à la R-D. Cet indicateur est complété par des chiffres sur les aides directes en faveur de la R-D dans les entreprises afin de rendre compte du total des aides publiques à l'appui de la R-D des entreprises.

- Les taux implicites de subvention fiscale des dépenses de R-D (indice 1-B) reflètent la conception et la générosité implicite des incitations fiscales en faveur de la R-D pour des entreprises de taille et de rentabilité différentes.

Ces indicateurs figurent dans *la base de données de l'OCDE sur les incitations fiscales en faveur des activités de recherche et de développement*, produite par la Direction de la science, de la technologie et de l'innovation de l'OCDE.



**INFORMATIONS CLÉS :**

- Les incitations fiscales en faveur de la R-D sont de plus en plus utilisées pour promouvoir la R-D dans les entreprises. En 2018, 30 des 36 pays membres de l'OCDE offraient des allègements d'impôt au titre des dépenses de R-D, contre 19 en 2000.
- La plupart des juridictions associent aides directes et allègements fiscaux, mais la combinaison des mesures diffère d'un pays à l'autre. Les incitations fiscales représentent, en moyenne, 46 % du total des aides publiques en faveur de la R-D d'entreprise dans les pays de l'OCDE, et atteignent plus de 80 % en Australie, au Canada, au Japon et aux Pays-Bas.
- On observe, année après années, une montée en puissance des incitations fiscales en faveur de la R-D. Ainsi, entre 2006 et 2016, la part des incitations fiscales dans le total des aides publiques a augmenté dans 23 des 33 pays membres de l'OCDE pour lesquels des données sont disponibles.
- En volume, les incitations fiscales en faveur de la R-D se sont accrues de 70 % au cours des dix dernières années, pour atteindre 45 milliards USD<sup>5</sup> en 2016 à l'échelle de l'OCDE. Les aides directes en faveur de la R-D dans les entreprises ont augmenté de 10 % environ depuis 2006, et ont atteint 52 milliards USD en 2016.
- En 2018, les taux implicites de subvention fiscale étaient les plus élevés pour les petites et moyennes entreprises bénéficiaires en France, au Portugal et en Colombie (0.43, 0.38 et 0.34, respectivement).
- Dix-huit pays de l'OCDE proposent des crédits d'impôt remboursables ou des incitations équivalentes. En Australie, au Canada et en France, ces dispositions ciblent explicitement les PME et les jeunes entreprises, plutôt que les grandes entreprises.
- Les incitations fiscales en faveur de la R-D sont devenues plus généreuses, en moyenne, au fil du temps. Cette évolution s'explique par un recours plus important aux mesures d'allègement fiscal en faveur de la R-D, qui sont également plus généreuses. On observe une stabilisation de la tendance depuis quelques années.

5. Les chiffres sont exprimés en USD courants, sauf indication contraire.



**En 2018, 30 des 36 pays membres de l'OCDE offraient des allègements d'impôt au titre des dépenses de R-D, contre 19 en 2000.**

## AIDES PUBLIQUES EN FAVEUR DE LA R-D DANS LES ENTREPRISES

Les indicateurs relatifs aux allègements fiscaux en faveur de la R-D, associés aux données sur le financement direct de la R-D, donnent une image plus complète des efforts déployés par les pouvoirs publics afin de promouvoir la R-D dans les entreprises. Pris ensemble, ces indicateurs facilitent les comparaisons entre les juridictions des mesures mises en œuvre par les autorités à l'appui de la R-D et permettent d'en suivre les évolutions au fil du temps.

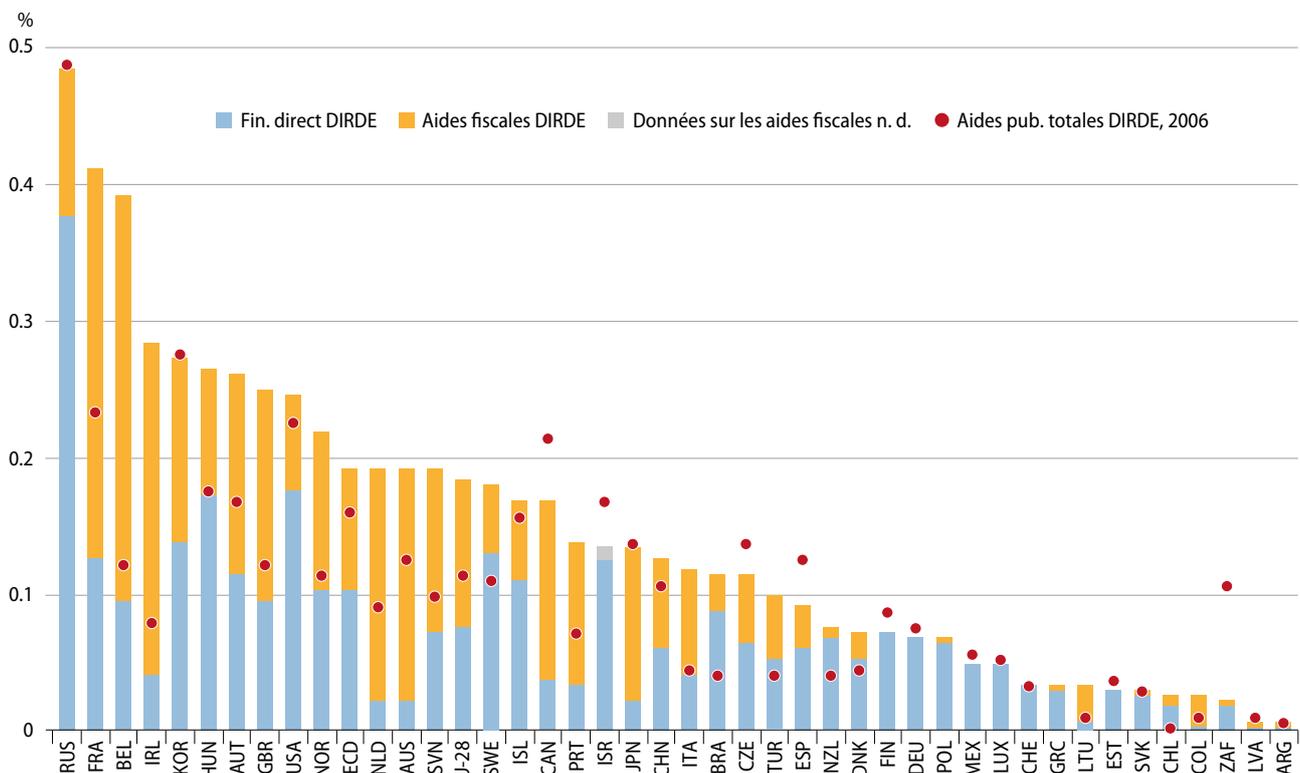
Entre 2006 et 2016, le total des aides publiques en faveur de la R-D dans les entreprises, exprimé en pourcentage du PIB, a augmenté dans 30 des 42 juridictions pour lesquelles des données sont disponibles. La Fédération de Russie, la France et la Belgique sont les pays où le niveau des aides a été le plus élevé en 2016.

Dans la plupart des juridictions, les mesures en faveur de la R-D prennent la forme de soutien direct et indirect, mais à des degrés divers (cf. graphique 12). En 2016, 15 pays membres de l'OCDE ont fourni plus de 50 % de l'aide publique à la R-D des entreprises par le biais du système fiscal, un pourcentage qui monte à plus de 80 % en Australie, en Irlande, au Japon et aux Pays-Bas. Six pays membres ne proposaient que des formes de soutien direct : l'Allemagne, l'Estonie, la Finlande, le Luxembourg, le Mexique et la Suisse. À noter que le Mexique a réintroduit une incitation fiscale en faveur de la R-D en 2017.

Les différences au niveau du coût des allègements fiscaux en faveur de la R-D tiennent aux différences de conception et de conditions d'éligibilité, mais aussi au rôle des facteurs qui influent sur la demande des entreprises à bénéficier des aides fiscales et sur leur capacité à les solliciter. De 2000 à 2016, l'importance des aides fiscales à la R-D, en valeurs absolues comme relatives, s'est accrue dans de nombreux pays de l'OCDE et pays partenaires, une tendance interrompue seulement avec la crise financière et économique mondiale. Le volume des aides fiscales augmente généralement après la première mise en œuvre (par exemple, en Irlande en 2004) ou avec l'introduction de mesures d'allègement fiscal nouvelles ou remaniées (par exemple, en France en 2008, au Japon en 2003 et 2013).

Prises ensemble, les estimations des séries chronologiques relatives aux allègements fiscaux au titre des dépenses de R-D et aux aides directes, permettent d'illustrer comment l'articulation des politiques publiques a évolué au fil du temps. Au cours des dernières années, les incitations fiscales en faveur de la R-D ont pris une place plus importante dans de nombreuses juridictions (cf. graphique 16). Par rapport à 2006, la part des aides fiscales dans l'aide publique totale en 2016 a augmenté dans 23 des 33 pays membres de l'OCDE pour lesquels des données sont disponibles. Il en résulte que les mesures de soutien à la R-D revêtent un caractère moins facultatif dans la plupart des juridictions, à quelques exceptions près (Canada et Hongrie).

GRAPHIQUE 12 : Aides publiques directes et incitations fiscales en faveur de la R-D (DIRDE), 2016



Données et notes : <https://oe.cd/ds/rtdtax>.

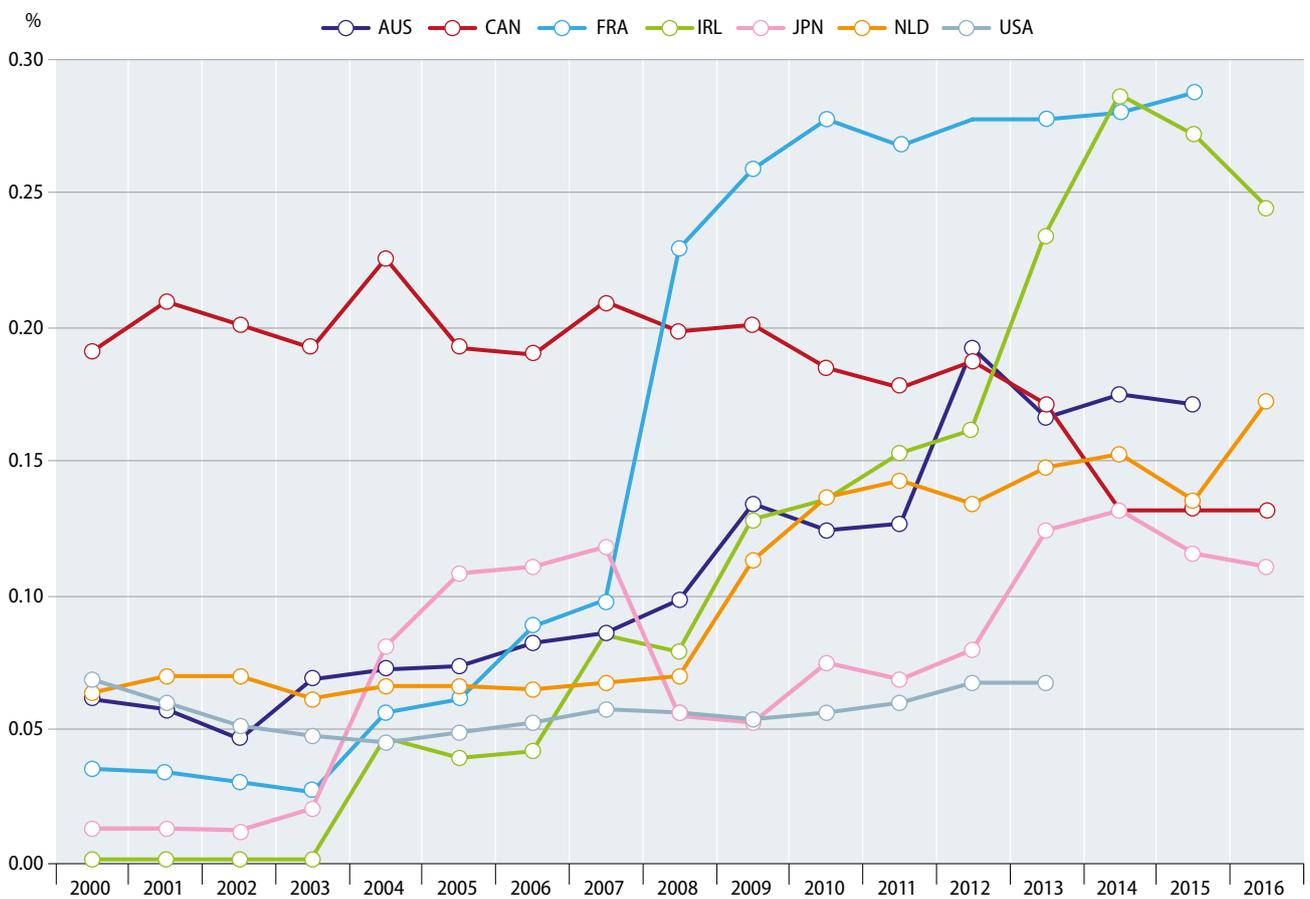
Source : OCDE (2019), *R&D Tax Incentive Database*, <http://oe.cd/rtdtax> (consultée en janvier 2019).



**46%** de l'aide publique totale en faveur de la R-D dans les pays membres de l'OCDE a été fournie sous forme d'incitations fiscales en 2016 (contre 36 % en 2006).

**15** des 30 pays membres de l'OCDE ayant accordé des allègements fiscaux au titre des dépenses de R-D des entreprises en 2016 ont octroyé plus de 50 % de ce soutien sous la forme d'incitations fiscales à la R-D.

GRAPHIQUE 13 : Allègement fiscal au titre des dépenses de R-D dans une sélection de pays



Données et notes : <https://oe.cd/ds/rntax>.

Source : OECD (2019), *R&D Tax Incentive Database*, <http://oe.cd/rntax> (consultée en janvier 2019).

## Encadré 9. MESURE DE L'AIDE PUBLIQUE À LA R-D

**Aides publiques directes à la R-D des entreprises :**

cet indicateur mesure la composante des dépenses de R-D qui selon les déclarations des entreprises sont financées directement par tous les niveaux d'administration. Ces estimations comprennent les subventions publiques (transferts) et les paiements aux entreprises en contrepartie de services de R-D et excluent les formes indirectes de soutien qui ne ciblent pas nécessairement la R-D ou qui sont censées être remboursées. Par convention, les estimations des aides fiscales en faveur de la R-D sont également exclues parce que le soutien effectif peut dépendre des bénéficiaires imposables ou des impôts à payer (OCDE, 2015). Cet indicateur figure dans la publication Principaux indicateurs de la science et de la technologie de l'OCDE et se fonde sur les données recueillies par l'OCDE dans sa base de données des statistiques de la R-D.

**Allègements fiscaux au titre des dépenses de R-D :**

cet indicateur permet d'estimer le coût des mesures d'allègement fiscal au titre de la R-D. Il renvoie aux mesures supplémentaires d'allègement fiscal dont bénéficient les contribuables au titre de leurs activités de R-D par comparaison avec une structure fiscale courante ou de référence (OCDE, 2015). Les chiffres relatifs aux coûts correspondent aux mesures d'allègement fiscal au titre de la R-D des entreprises sous forme d'incitations fiscales basées sur les intrants, disponibles au niveau national, c'est-à-dire de l'administration centrale. Les estimations relatives aux allègements fiscaux au titre des dépenses de R-D proviennent du réseau d'incitations fiscales en faveur de la R-D de l'OCDE, auquel participe le Groupe de travail des experts nationaux sur les indicateurs de science et de technologie, en collaboration avec des experts des finances publiques, dans le cadre de la collecte de données sur les incitations fiscales en faveur de la R-D menée par la Direction de la science, de la technologie et de l'innovation.

**TAUX IMPLICITES DE SUBVENTION FISCALE DES DÉPENSES DE R-D**

Les taux implicites de subvention fiscale des dépenses de R-D, fondés sur l'indicateur de l'indice B (voir encadré 11), constituent un indicateur synthétique qui donne la mesure de la générosité attendue du système fiscal à l'égard des investissements des entreprises dans la R-D. Cet indicateur, disponible pour quatre scénarios différents, en fonction de la taille et de la rentabilité des entreprises, permet de comparer les régimes fiscaux préférentiels ciblant les investissements en R-D des entreprises dans 44 pays de l'OCDE et pays partenaires au cours de la période 2000-18.

Les taux implicites de subvention fiscale sont intrinsèquement liés à la fois aux caractéristiques des mesures d'allègement fiscal en faveur de la R-D et aux dispositions générales du système fiscal. Les subventions varient également en fonction des particularités de l'entreprise, telles que la taille et la rentabilité. Certains pays, comme l'Australie ou le Canada, accordent aux PME des mesures d'allègement fiscal plus avantageuses, dont ne bénéficient pas les grandes entreprises. Il en résulte un écart dans les estimations de taux de subvention fiscale pour ces deux catégories d'entreprises (cf. graphique 14).

Les possibilités de report et de remboursement sont fréquemment utilisées pour promouvoir la R-D dans les entreprises qui, sans ça, ne seraient pas en mesure d'utiliser les aides prévues par le régime fiscal. C'est notamment le cas lorsque l'impôt exigible est insuffisant au regard des déductions versées ou si l'entreprise ne réalise pas de bénéfices. Les taux implicites de subvention sont calculés selon deux scénarios : pour les entreprises bénéficiaires (qui sont en mesure de pleinement bénéficier

des aides fiscales auxquelles elles peuvent prétendre) et pour les entreprises déficitaires (qui peuvent ne pas être en mesure d'utiliser pleinement les aides fiscales), afin de refléter l'incidence variable de ces mesures. Les dispositifs de remboursement, tels qu'ils existent en Autriche et en Norvège, permettent d'aligner les subventions des entreprises bénéficiaires et des entreprises déficitaires. Par rapport aux remboursements, le régime du report implique une moindre subvention pour les entreprises déficitaires, puisque les avantages ne peuvent être utilisés qu'à l'avenir. Dans les pays où de telles dispositions n'existent pas, comme le Brésil ou le Japon, les entreprises déficitaires ne bénéficient d'aucun avantage fiscal.

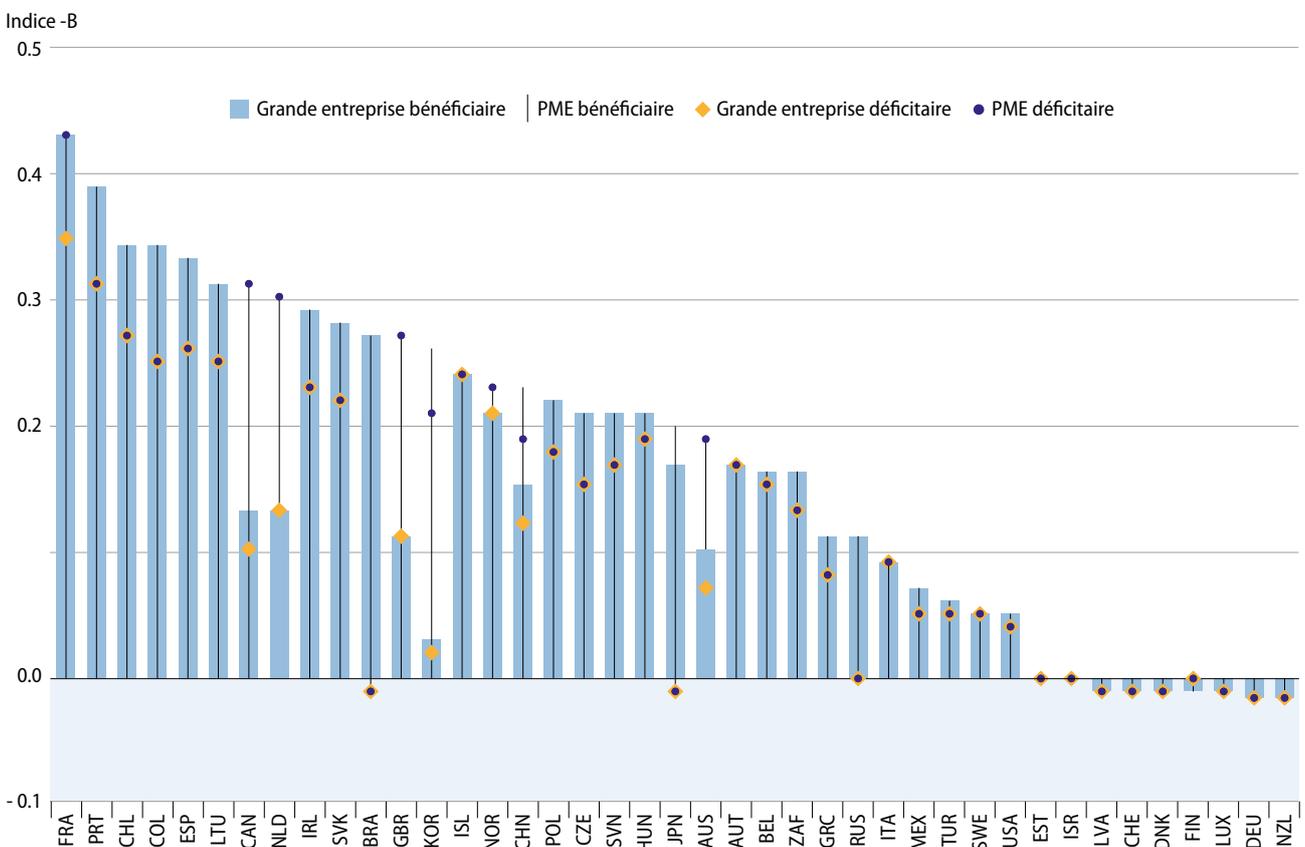
Les estimations chronologiques des taux marginaux implicites de subvention fiscale permettent d'analyser les tendances globales et propres à chaque juridiction des aides fiscales à la R-D, et de la générosité de ces dispositifs, en fonction de la taille des entreprises et du scénario de rentabilité. La variation des taux de subvention s'explique par la mise en œuvre initiale d'aides fiscales à la R-D (Belgique en 2005), l'introduction de nouvelles dispositions fiscales en matière de R-D, en complément des dispositions en vigueur (Hongrie en 2013), et la réforme des mesures d'allègement fiscal existantes (France en 2013) (cf. graphique 15). Les incitations fiscales en faveur de la R-D sont devenues plus généreuses, en moyenne, depuis quelques années. Dans les deux scénarios de rentabilité envisagés (entreprises bénéficiaires et entreprises déficitaires), les PME se voient offrir des taux de subvention systématiquement plus élevés que les grandes entreprises.



Taux implicites de subvention fiscale des dépenses de R-D dans les pays de l'OCDE, en moyenne en 2018



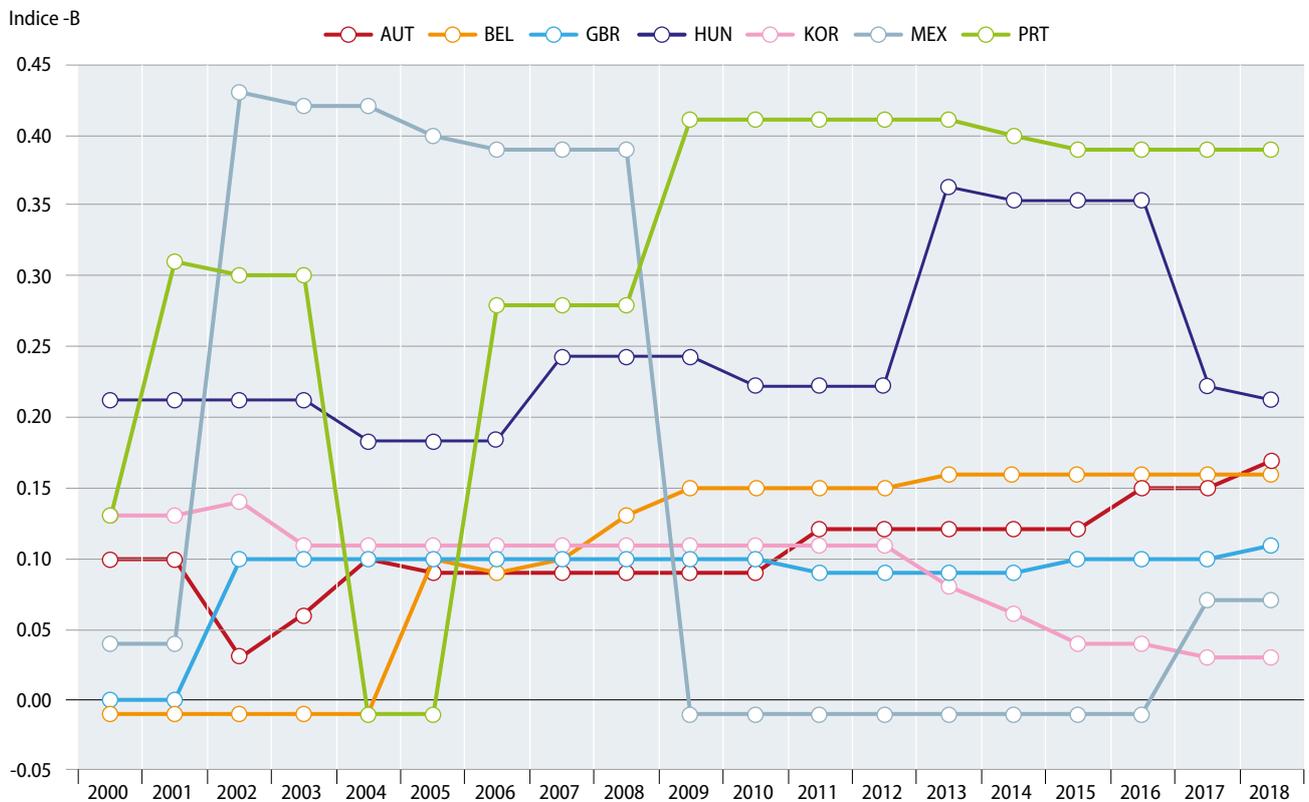
GRAPHIQUE 14: Taux implicites de subvention fiscale des dépenses de R-D, 2018



Données et notes : <https://oe.cd/ds/rdtax>.

Source : OECD (2019), R&D Tax Incentive Database, <http://oe.cd/rdtax> (consultée en janvier 2019).

GRAPHIQUE 15 : Taux implicites de subvention fiscale des dépenses de R-D dans une sélection de pays



Données et notes : <https://oe.cd/ds/rntax>.

Source : OECD (2019), *R&D Tax Incentive Database*, <http://oe.cd/rntax> (consultée en janvier 2019).

#### Encadré 10. COMPRENDRE ET INTERPRÉTER L'INDICE B

Les dispositifs d'aides fiscales font baisser le coût après impôt de la R-D. Des incitations plus généreuses réduisent le niveau de rendement avant impôt qu'une entreprise doit atteindre pour qu'une unité supplémentaire d'investissement en R-D soit rentable après impôt. L'indice B rend compte de ce taux de rendement avant impôt pour un investissement marginal réalisé par une entreprise représentative dans l'ensemble des juridictions et dans la durée. L'indice B représente la composante fiscale du coût du capital d'un actif de R-D (voir encadré 5).

L'indice B correspond au coût après impôt de l'investissement d'une unité de R-D, en tenant compte de toutes les dispositions fiscales relatives à la R-D normalisées par le taux net d'impôt (taux IS-1) à des fins de comparaison entre juridictions. En l'absence de dispositions plus avantageuses, les entreprises sont généralement autorisées à déduire les dépenses de R-D de leurs bénéfices imposables. Dans ce cas, l'indice B est égal à un. Il sert de point de référence pour évaluer dans quelle mesure le régime fiscal subventionne la R-D. Lorsque les mesures d'allègement fiscal sont plus généreuses, elles minorent le coût après impôt de la R-D, ce qui se traduit par un indice B inférieur à un. Les taux implicites de subvention fiscale correspondent à l'écart par rapport à l'indice de référence, c'est-à-dire un moins l'indice B, et donnent une indication du traitement préférentiel de la R-D dans un

système fiscal donné. Plus les dispositions fiscales en faveur de la R-D sont généreuses, plus les taux implicites de subvention sont élevés.

Le calcul de l'indice B est adapté aux caractéristiques spécifiques de chaque juridiction et aux paramètres généraux du système fiscal. Il met l'accent sur les incitations fiscales en faveur de la R-D appliquées aux dépenses et sur les autres mesures mises en œuvre au niveau de l'administration centrale/fédérale. La production d'actifs de R-D implique pour les entreprises des dépenses courantes et des investissements en capital. La générosité du traitement fiscal applicable à chaque composante diffère d'une juridiction à l'autre. Pour faciliter l'interprétation, la modélisation de l'indice B prend en compte un mix fixe de 90% de dépenses courantes (60% de main-d'œuvre; 30% d'autres dépenses courantes) et de 10% de capital (5% de machines et matériel; 5% de bâtiments et de terrains) pour produire l'actif de R-D, reflétant les parts moyennes dans les statistiques de l'OCDE sur la R-D. Une structure fixe par projet permet d'imputer à coup sûr à la fiscalité les écarts entre juridictions. L'indicateur est calculé pour quatre scénarios différents, en fonction de la taille (PME et grandes entreprises) et de la rentabilité des entreprises (entreprises bénéficiaires et déficitaires), qui correspondent aux principales caractéristiques des entreprises ayant une incidence sur le niveau théorique des subventions fiscales auxquelles elles peuvent prétendre.

## Régimes de la propriété intellectuelle

Le dernier ensemble d'informations figurant dans la première édition des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* concerne les régimes de la propriété intellectuelle (PI). De nombreuses juridictions se sont dotées de régimes de la PI, grâce auxquels les revenus tirés de l'exploitation de la PI sont imposés à un taux inférieur au taux normal de l'impôt sur les bénéfices des sociétés.

Les pouvoirs publics peuvent utiliser les régimes de la PI afin d'encourager les activités de R-D sur leur territoire. On a ainsi assisté à la mise en place de régimes de la PI conçus pour inciter les entreprises à localiser leurs actifs de PI dans une juridiction alors que les activités de R-D sous jacentes étaient menées dans une autre juridiction.

Toutefois, « l'approche du lien » établie par le standard minimum de l'Action 5 du BEPS exige désormais de n'octroyer les avantages fiscaux aux revenus de la PI qu'à la condition que les activités de R-D menées par un contribuable en vue de produire l'actif de PI soient substantielles.

### INFORMATIONS CLÉS :

- En 2018, 65 régimes de la PI avaient été examinés par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP).
- 24 régimes ont été jugés non dommageables (deux d'entre eux ne présentaient un caractère dommageable que pour un aspect transitoire au cours d'une certaine période), un a été qualifié de potentiellement dommageable et un autre a été jugé dommageable. Trois régimes ont été supprimés en 2018, et 25 étaient en passe d'être modifiés ou supprimés parce que non conformes au standard minimum de l'Action 5 du BEPS.
- Sur les 24 régimes de PI non dommageables, tous accordent des avantages aux brevets, 10 aux logiciels protégés par des droits d'auteur et 6 à la troisième catégorie autorisée d'actifs qui sont limités aux PME.
- Les réductions de taux d'imposition applicables aux 24 régimes de PI non dommageables vont d'une exonération intégrale à une réduction d'environ 30 % du taux normal d'imposition.
- Parmi les 25 régimes en cours de modification ou de suppression, plus de la moitié exonèrent intégralement d'impôt les revenus de la PI, et 21 offrent des taux réduits inférieurs ou égaux à 3 %.



## Encadré 11. ACTION 5 DU BEPS

**Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance**

L'Action 5 du BEPS est l'un des quatre standards minimums établis par le projet BEPS que tous les membres du Cadre inclusif se sont engagés à appliquer. Un volet du standard minimum de l'Action 5 concerne les régimes fiscaux préférentiels qui font l'objet d'un examen par les pairs visant à identifier les caractéristiques de ces régimes susceptibles de faciliter les pratiques de BEPS, et qui risquent donc d'avoir un impact négatif sur la base d'imposition d'autres juridictions.

Le rapport sur l'Action 5 du BEPS met l'accent sur l'obligation d'activité substantielle pour tout régime préférentiel, et « l'approche du lien » incarne l'exigence d'activité substantielle élaborée pour les régimes de la PI. L'approche du lien dispose qu'il doit exister un lien entre le revenu couvert par le régime de PI et l'importance des activités de R-D sous jacentes entreprises par le contribuable et qui ont abouti à la création de l'actif de PI. Outre l'approche du lien, les caractéristiques des régimes telles que le cantonnement par rapport à l'économie nationale et le manque de transparence sont également analysées lors des examens par les pairs.

## Encadré 12. RÉGIMES DE LA PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE

Les informations réunies pour chaque régime de PI dans la base de données des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* sont les suivantes :

- le nom du régime ;
- les actifs de PI éligibles ;
- le taux réduit applicable en vertu du régime de PI ;
- le statut du régime de PI selon le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables (FHTP).

La base de données des Statistiques de l'impôt sur les sociétés s'appuie sur les informations détaillées collectées par le FHTP pour ses examens par les pairs portant sur les régimes fiscaux préférentiels. Les renseignements et le statut présentés datent de novembre 2018. Les modifications des régimes qui ont été décidées en 2018 mais qui ne prendront effet qu'en 2019 ne sont pas recensées dans cette édition de la base de données.

Les informations présentées dans cette édition décrivent dans leurs grandes lignes les régimes de la PI qui étaient en vigueur en 2018. Les prochaines éditions intégreront les effets des régimes de la PI dans l'analyse des taux effectifs d'imposition des sociétés.



**Les taux réduits prévus par les régimes de PI non dommageables s'échelonnaient entre 0 % et 18.75 % en 2018. La réduction de taux prévue par les régimes de PI non dommageables s'échelonne entre 100 % (exonération d'impôt intégrale) et environ 30 %.**

### QU'EST-CE QU'UN RÉGIME DE LA PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE ?

Les régimes de la PI peuvent être des régimes qui accordent exclusivement des avantages aux revenus issus de la PI, mais certains régimes assimilés à des régimes de la PI sont en fait des régimes « mixtes ». Ceux-ci accordent aussi des avantages aux revenus provenant d'autres activités géographiquement mobiles ou à une large gamme d'activités sans exclure nécessairement les revenus tirés de la PI.

La base de données des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* contient des informations à la fois sur les régimes qui ciblent étroitement les revenus de la PI et sur ceux qui offrent des taux réduits aux revenus de la PI comme à d'autres types de revenus. Sur les 65 régimes de PI répertoriés dans la base, 31 ont été examinés par le FHTP en tant que régimes de PI uniquement et 34 l'ont été en qualité de régimes « mixtes » (associant des revenus de la PI et d'autres types de revenus).

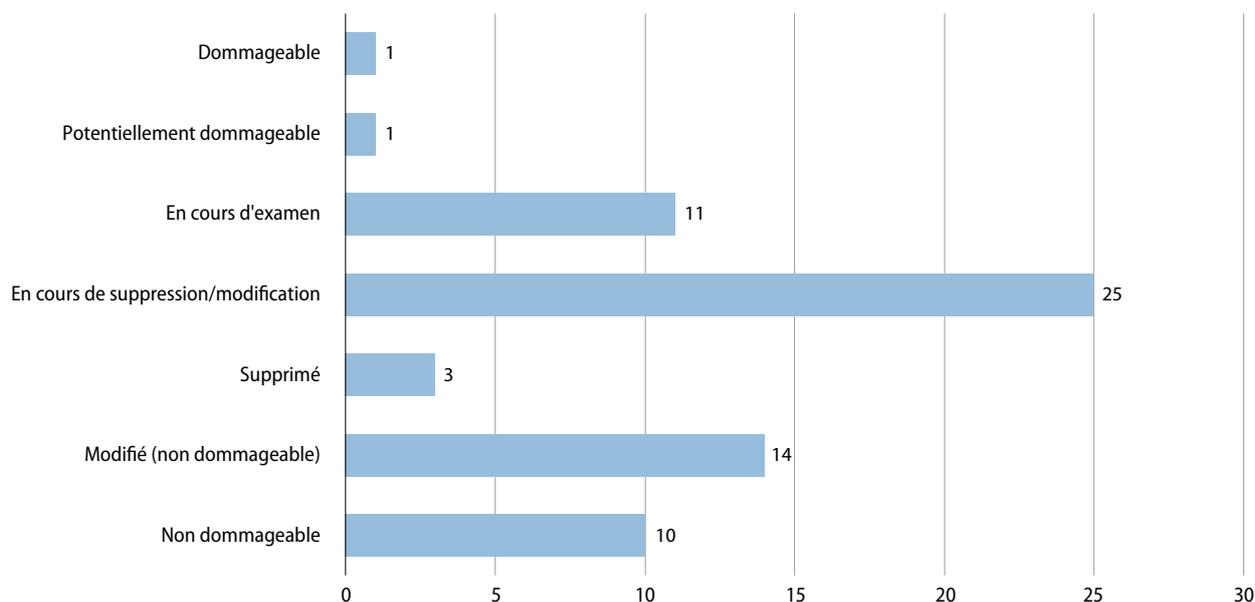
### STATUT DES RÉGIMES DE LA PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE

À partir de leurs caractéristiques, les régimes de la PI reçoivent l'une des notations suivantes : dommageables (parce qu'ils ne sont pas conformes à l'approche du lien), non dommageables (ils sont conformes à l'approche du lien et satisfont à d'autres critères du processus d'examen) ou potentiellement dommageables (ils ne sont pas conformes à l'approche du lien et/ou à d'autres critères du processus d'examen, mais leurs effets économiques n'ont pas encore été évalués). Le processus d'examen par les pairs est en cours, et en 2018 bon nombre de juridictions s'employaient à modifier ou à supprimer leurs régimes de manière à se mettre en parfaite conformité avec le standard minimum

établi par l'Action 5 (cf. graphique 16). Le statut attribué à ces régimes est « en cours de modification/suppression » et ils devraient être fermés aux nouveaux adhérents en 2018. Les régimes qui étaient déjà fermés aux nouveaux adhérents en 2018 (d'après les résultats des examens par les pairs approuvés par le Cadre inclusif en novembre 2018) apparaissent avec le statut « supprimés » dans la base de données, bien que les avantages correspondants puissent continuer d'être accordés pendant une période donnée aux entreprises déjà couvertes par le régime. Dans la plupart des cas, ce maintien des droits prendra fin le 30 juin 2021.

La base de données des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* renseigne sur 65 régimes de PI qui existaient dans 41 juridictions différentes en 2018. Vingt-quatre régimes ont été jugés non dommageables ; 14 d'entre eux ont été considérés comme étant non dommageables après avoir été modifiés pour tenir compte du standard minimum de l'Action 5. Deux régimes (en Italie et en Turquie) ont été jugés non dommageables, mais comportent une règle transitoire considérée comme dommageable pendant une période limitée. Un régime (en Jordanie) a été qualifié de potentiellement dommageable, et un régime (en France) a été jugé dommageable. Trois régimes (un à Curaçao et deux à Maurice) ont été supprimés en 2018. Vingt-cinq régimes sont en cours de modification ou de suppression parce qu'ils n'étaient pas conformes au standard minimum de l'Action 5 du BEPS. Onze régimes sont en cours d'examen car on ne sait pas encore s'ils respectent le standard minimum de l'Action 5. C'est le cas des régimes de PI nouvellement mis en place et de ceux de juridictions qui viennent de rejoindre le Cadre inclusif.

GRAPHIQUE 16 : Statut des régimes de la propriété intellectuelle en vigueur en 2018



Source : Mise à jour en novembre 2018 du rapport OECD (2017),

<http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/mise-a-jour-pratiques-fiscales-dommageables-2017-rapport-d-etape-regimes-preferentiels.pdf>

## ACTIFS ÉLIGIBLES ET TAUX D'IMPOSITION RÉDUITS

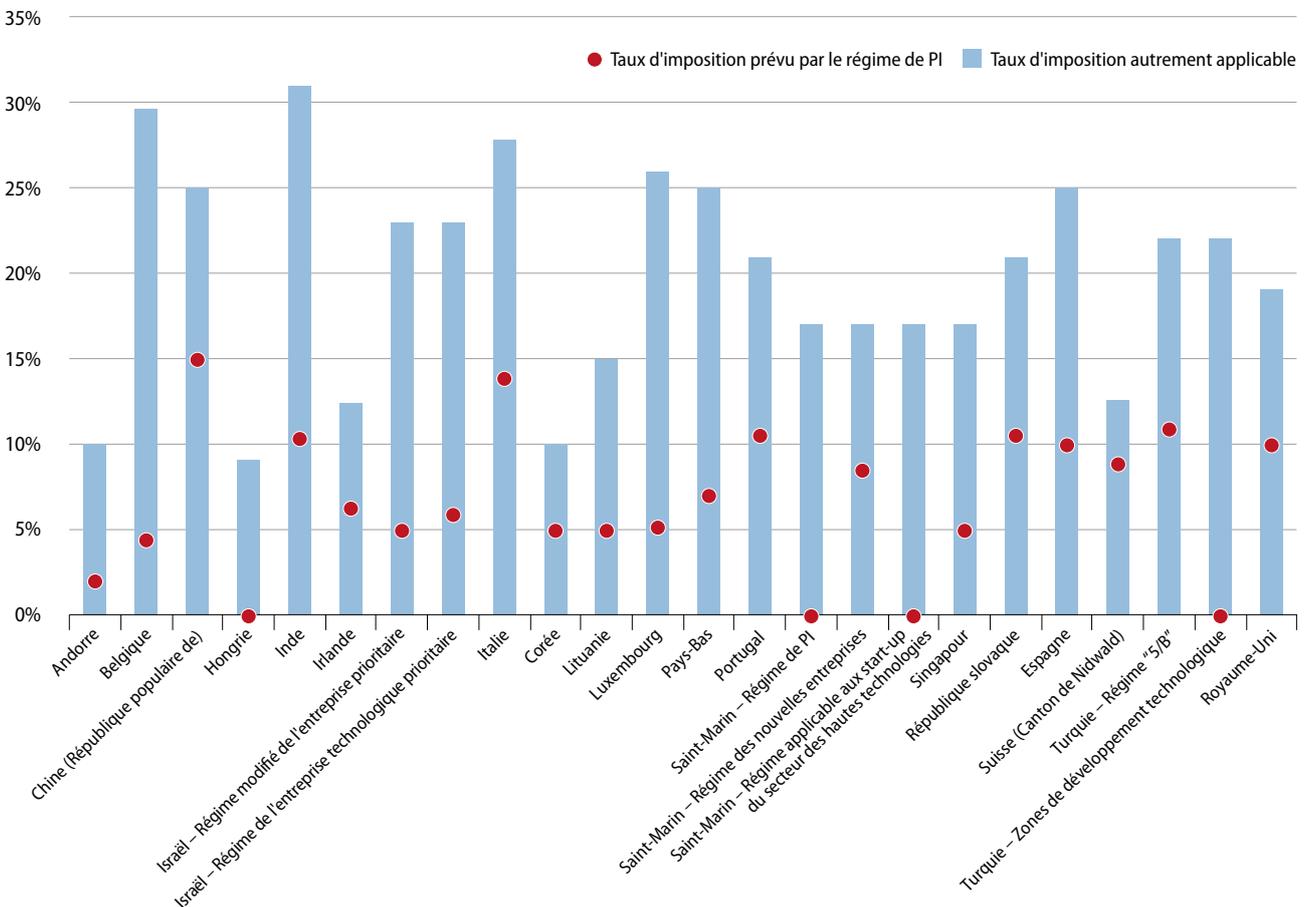
Dans la base de données des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, les actifs éligibles des régimes de PI sont groupés en trois principales catégories : brevets, logiciels et catégorie 3. Ce sont les seules catégories d'actifs qui peuvent prétendre aux avantages visés par le standard minimum de l'Action 5 : 1) brevets définis de façon large ; 2) logiciels protégés par des droits d'auteur ; et 3) dans certaines circonstances et uniquement pour les PME, autres actifs de PI qui revêtent un caractère inventif, utile et original. Le rapport sur l'Action 5 refuse explicitement aux revenus tirés d'actifs incorporels de commercialisation (comme les marques de commerce) le bénéfice d'un avantage fiscal. Si un régime n'est pas conforme au standard minimum de l'Action 5, alors les actifs éligibles à ce régime ne peuvent pas relever des trois catégories autorisées.

Sur les 24 régimes jugés non dommageables, tous couvrent des brevets, 10 couvrent des logiciels et 6 couvrent des actifs appartenant à la troisième catégorie (catégorie 3). La plupart des régimes qui sont en cours de suppression ou de modification ne restreignent pas le type de revenu pouvant prétendre à un taux réduit, encore que dans certains cas, seuls certains secteurs d'activité ou types de revenu soient concernés.

La réduction du taux d'imposition des revenus de PI varie d'un régime à l'autre, et certains régimes appliquent différents taux en fonction de facteurs tels que le type de revenu (redevances ou gains en capital, par exemple) ou la taille de l'entreprise.

Sur les 24 régimes jugés non dommageables, l'avantage accordé va d'une exemption intégrale à un allègement d'environ 30 % du taux d'imposition autrement applicable. L'allègement le plus fréquent atteint 50 %. Les taux réduits vont de 0 % (régime de PI de la Hongrie applicable aux redevances et aux gains en capital ; le taux de 0 % étant réservé aux gains en capital ; régime de PI de Saint Marin ; régime de Saint Marin applicable aux start-up du secteur des hautes technologies en vertu de la loi n° 71/2013 et du décret d'application n° 116/2014 ; régime de la Turquie applicable aux zones de développement technologique) à 18,75 % (régime préférentiel de la Corée pour le transfert, l'acquisition, etc. de technologies ; ce régime de PI offre des taux réduits compris entre 5 % et 18,75 %).

GRAPHIQUE 17 : Taux réduits accordés par les régimes de PI non dommageables, 2018



Source : Données basées sur les questionnaires du Forum sur les pratiques fiscales dommageables.

Le graphique 17 montre, pour chacun des 24 régimes de PI non dommageables, le taux réduit le plus bas accordé et le taux d'imposition autrement applicable. Le taux d'imposition autrement applicable désigne en général le taux normal légal de l'impôt sur les bénéfices des sociétés, mais il ne doit pas inclure certaines surtaxes ou certains impôts prélevés par les administrations infranationales. À l'instar du taux réduit, le taux d'imposition autrement applicable peut aussi varier à l'intérieur d'une fourchette, si par exemple le taux normal légal dépend du niveau des bénéfices. Aussi, les taux d'imposition qui figurent dans le graphique sont représentatifs et ne reflètent pas toute la fourchette des réductions d'impôt offertes dans chacun des régimes de PI.

Parmi les 25 régimes qui sont en passe d'être modifiés ou supprimés, plus de la moitié exonèrent intégralement de l'impôt les revenus de la PI, et 21 d'entre eux offrent un taux réduit inférieur ou égal à 3 %.



## Bibliographie

- BEA (2003), *Fixed Assets and Consumer Durable Goods in the United States, 1925-1997*, US Bureau of Economic Analysis.
- Devereux, M. P. et R. Griffith (1999), « The Taxation of Discrete Investment Choices », *Institute for Fiscal Studies, Working Paper Series*, n° W98/16.
- Devereux, M. P. et R. Griffith (2003), « Evaluating Tax Policy for Location Decisions », *International Tax and Public Finance*, vol. 10, pp. 107–126.
- Hanappi, T. (2018), « Corporate Effective Tax Rates : Model Description and Results from 36 OECD and Non-OECD Countries », *Documents de travail de l'OCDE sur la fiscalité*, n° 38, Éditions OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/a07f9958-en>.
- OCDE (2015), *Manuel de Frascati 2015 : Lignes directrices pour le recueil et la communication des données sur la recherche et le développement expérimental*, Mesurer les activités scientifiques, technologiques et d'innovation, Éditions OCDE, Paris, <http://oe.cd/frascati>.
- OCDE (2016), *Lutter plus efficacement contre les pratiques fiscales dommageables, en prenant en compte la transparence et la substance*, Action 5 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264255203-fr>.
- OCDE (2017a), *Mesurer et suivre les données relatives au BEPS, Action 11 – Rapport final 2015, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264282711-fr>.
- OCDE (2017b), *Pratiques fiscales dommageables – Rapport d'étape de 2017 sur les régimes préférentiels : Cadre inclusif sur le BEPS : Action 5, Projet OCDE/G20 sur l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264283961-fr>.
- OCDE (2018), *Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques*, <http://oe.cd/base-de-donnees-mondiale-des-statistiques-des-recettes-publiques>
- OCDE (2019), *R&D Tax Incentive Database*, <http://oe.cd/rntax> (consulté en janvier 2019).



Pour plus d'informations :

 [CorporateTaxStatistics@OECD.org](mailto:CorporateTaxStatistics@OECD.org)

 <https://oe.cd/stats-impot-societes>

 @OECDtax

L'OCDE autorise librement l'utilisation du contenu de cette publication à des fins non commerciales, sous réserve de faire mention de la source OCDE et du copyright. Les demandes pour usage commercial ou de traduction devront être adressées à [rights@oecd.org](mailto:rights@oecd.org).

© OCDE 2019

Crédits photos : © Shutterstock.com