

# Statistiques de l'impôt sur les sociétés

TROISIÈME 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.

Le Costa Rica n'était pas membre de l'OCDE au moment où cette édition a été préparée. Il n'apparaît donc pas dans la liste des membres de l'OCDE, et n'est pas non plus inclus dans les agrégats de la zone OCDE.

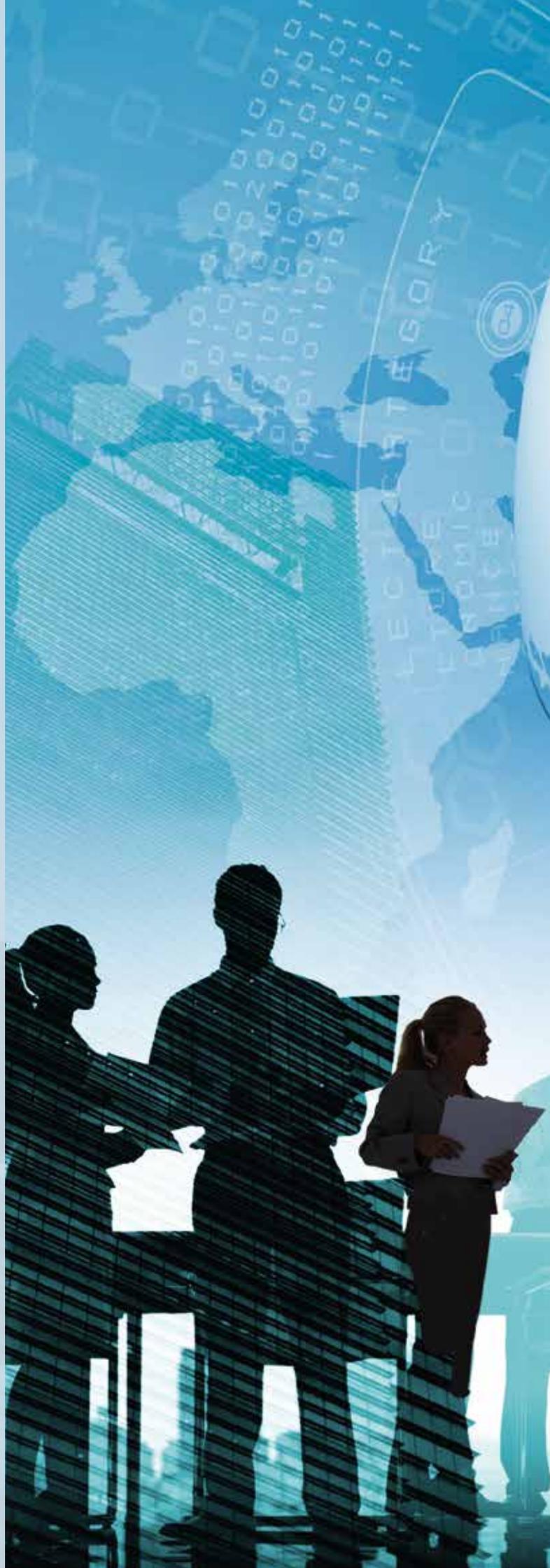
Les données statistiques concernant Israël sont fournies par les autorités israéliennes compétentes et sous leur responsabilité. L'utilisation de ces données par l'OCDE est sans préjudice du statut des hauteurs du Golan, de Jérusalem-Est et des colonies de peuplement israéliennes en Cisjordanie aux termes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

*Note de la Turquie :* les informations figurant dans ce document qui font 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 du Nord. 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 ».

*Note de tous les États de l'Union européenne membres de l'OCDE et de la Commission européenne :* la République de Chypre est reconnue par tous les membres des Nations Unies à l'exception de la Turquie. Les informations figurant dans les documents 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	3
Taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés	9
Taux effectifs d'imposition des sociétés	16
Incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement (R-D)	26
Mise en œuvre de l'Action 13 du BEPS	33
Statistiques agrégées et anonymisées établies à partir des informations figurant dans les déclarations pays par pays	34
Régimes de la propriété intellectuelle	46
Références	49



# Introduction

L'OCDE a, pour cette troisième édition de la *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés*, travaillé en étroite collaboration avec les membres du Cadre inclusif OCDE/G20 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.

**Cette base de données 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'étude du phénomène d'érosion de la base d'imposition et de transfert de bénéfices (BEPS).** 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 des problématiques de BEPS pour les responsables de l'action publique.

De façon plus générale en effet, l'importance des systèmes d'imposition des sociétés se mesure aux recettes que ceux-ci permettent de mobiliser, et aux incitations en faveur de l'innovation et de l'investissement qu'ils créent. La base de données des 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 base de données réunit de nouveaux éléments de données, ainsi que des statistiques provenant de divers ensembles de données existants détenus par l'OCDE. La troisième édition s'articule autour des **catégories de données suivantes** :

- Recettes de l'impôt sur les sociétés ;
- Taux légaux d'imposition des sociétés ;
- Taux effectifs d'imposition des sociétés ;
- Incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement ;
- Mise en œuvre de l'Action 13 du BEPS ;
- Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays ;
- Régimes de la propriété intellectuelle.

## NOM DES PAYS ET TERRITOIRES

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

## Encadré 1. LA BASE DE DONNÉES DES 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.

- 109 juridictions couvertes, entre 1965 et 2019 pour les pays membres de l'OCDE, et entre 1990 et 2019 pour les non-membres

- **Taux légaux d'imposition des sociétés**

- 111 juridictions couvertes entre 2000 et 2021

- **Taux effectifs d'imposition des sociétés**

- 77 juridictions couvertes sur la période 2017-2020

- **Incitations fiscales en faveur de la recherche et du développement (R-D)**

- deux nouveaux indicateurs mis au point par le Centre de politique et d'administration fiscales et la Direction de la science, de la technologie et de l'innovation de l'OCDE

- 48 juridictions couvertes en 2019-2020 (traitement fiscal préférentiel applicable à la R-D, sur la base des taux moyens effectifs d'imposition et du coût du capital pour la R-D)

- données provenant de la *Base de données sur les incitations fiscales en faveur des activités de recherche et développement* produite par la Direction de la science, de la technologie et de l'innovation de l'OCDE

- 48 juridictions couvertes entre 2000 et 2018 (incitations fiscales et soutien direct des pouvoirs publics en pourcentage des dépenses de R-D)

- 48 juridictions couvertes pour la période 2000-2020 (taux implicites de subvention fiscale des dépenses de R-D, calculés à partir de l'indice B)

- **Mise en œuvre de l'Action 13 du BEPS**

- informations sur la mise en œuvre du standard minimum relatif à la déclaration pays par pays

- **Statistiques anonymisées et agrégées établies à partir des informations figurant dans les déclarations pays par pays**

- les données proviennent des statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays qui sont établies par les membres du Cadre inclusif, et transmises à l'OCDE

- données de 2017 concernant 38 juridictions

- **Régimes de la propriété intellectuelle (PI)**

- données collectées par le Forum de l'OCDE sur les pratiques fiscales dommageables

- 52 régimes couverts dans 38 juridictions pour 2020



# Recettes de l'impôt sur les sociétés

Les données relatives aux recettes de l'impôt sur les sociétés (IS) peuvent être utilisées pour comparer le volume de recettes collectées par les différents pays, et suivre les évolutions dans le temps. Les données présentées dans la *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* sont tirées de la *Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques* de l'OCDE, et permettent d'effectuer des comparaisons entre les pays, et de déterminer le niveau moyen des recettes de l'IS dans l'ensemble de la zone OCDE, en Amérique latine et dans les Caraïbes (ALC), en Afrique et dans la région Asie-Pacifique.<sup>1</sup>

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

La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* inclut quatre indicateurs des 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 mondiales des statistiques des recettes publiques* de l'OCDE, laquelle contient des données détaillées et comparables au niveau international sur les recettes fiscales. La classification des impôts ainsi que la méthodologie sont décrites en détail dans le *Guide d'interprétation des Statistiques des recettes publiques* de l'OCDE.

**La part moyenne des recettes de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales est passée de 12.3 % en 2000 à 15.3 % en 2018.**



**Le niveau moyen des recettes de l'impôt sur les sociétés, exprimé, en pourcentage du PIB a progressé, passant de 2.7 % en 2000 à 3.2 % en 2018.**

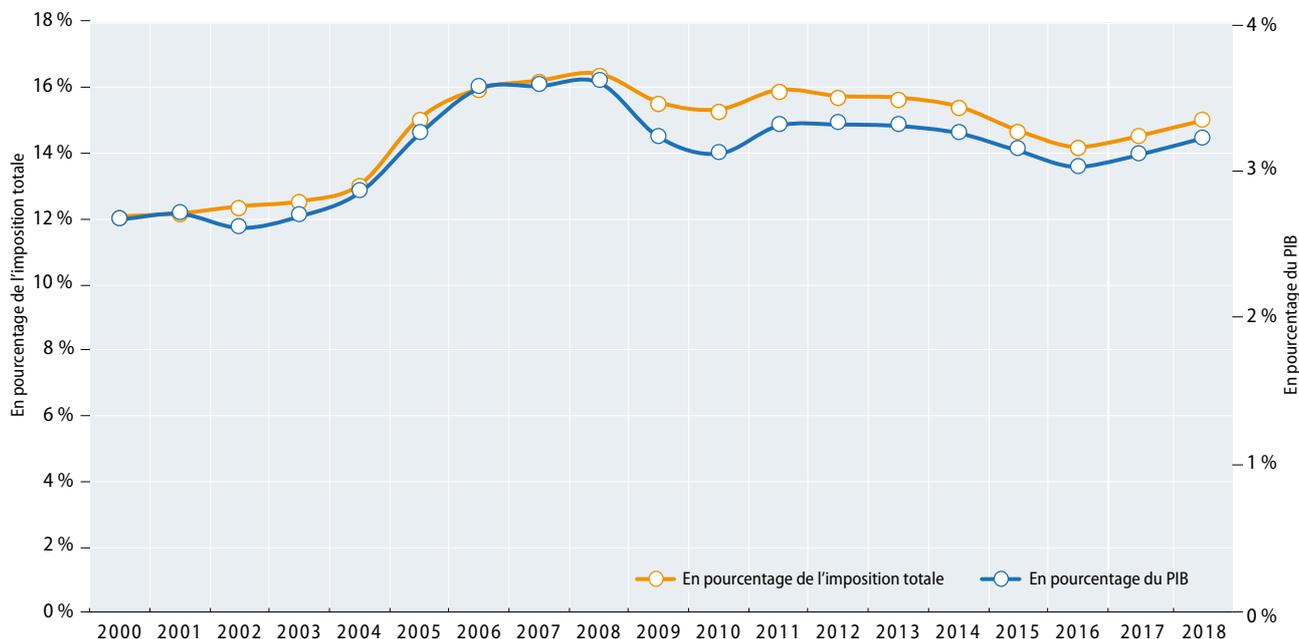


## INFORMATIONS CLÉS :

- En 2018, la part de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales a atteint 15.3 % en moyenne dans les 105 juridictions pour lesquelles on dispose d'informations sur les recettes de l'impôt sur les sociétés dans la base de données, et le niveau moyen de ces recettes, exprimé en pourcentage du PIB, s'est établi à 3.2 %.
- 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 2018, la part de cet impôt dans le total des recettes fiscales était, en moyenne, plus élevée en Afrique (19.2 % pour les 30 juridictions couvertes) et dans la région ALC (15.6 % pour les 27 juridictions couvertes), que dans la zone OCDE (10.0 %). C'est dans la région ALC (3.5 % pour les 27 juridictions couvertes), suivie de la zone OCDE (3.1 %) et de l'Afrique (2.8 % pour les 30 juridictions couvertes) que la part des recettes de l'IS exprimée en pourcentage du PIB était la plus élevée.
- En 2018, l'impôt sur les sociétés a représenté plus d'un quart du total des recettes fiscales dans 13 pays : Bhoutan, Colombie, Égypte, Guinée équatoriale, Indonésie, Kazakhstan, Malaisie, Nigeria, Papouasie–Nouvelle-Guinée, République démocratique du Congo, Tchad, Trinité-et-Tobago, et Singapour.
- Les recettes de l'impôt sur les sociétés varient en fonction du cycle économique. Pour la période 2000-2018, en moyenne, le niveau moyen de ces recettes exprimé en pourcentage du PIB a culminé en 2008 (3.6 %) avant de reculer en 2009 et en 2010 (3.3 % et 3.2 % respectivement), sous l'effet de la crise économique et financière mondiale.
- Entre 2015 et 2016, la part de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales a reculé de plus de cinq points de pourcentage en Guinée équatoriale, au Nigeria, en République démocratique du Congo, au Tchad, et à Trinité-et-Tobago, avant de rebondir entre 2016 et 2018. La part de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales s'établissait dans ces pays à respectivement 31.0 %, 20.7 %, 70.3 %, 50.5 % et 44.7 % en 2015, et à 37.8 %, 30.2 %, 54.9 %, 50.3 % et 31.8 % en 2018. Dans les pays où l'exploitation des ressources naturelles joue un rôle important dans l'économie, les variations des prix des matières premières ont contribué à ces variations.

1. La *Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques* contient des données sur 109 juridictions au 1<sup>er</sup> juin 2021. Les données relatives aux recettes de l'impôt sur les sociétés sont disponibles pour 105 d'entre elles. Outre les pays membres de l'OCDE, la *Base de données mondiales des statistiques des recettes publiques* de l'OCDE contient des données relatives à 21 pays de la région Asie-Pacifique, 27 pays d'Amérique latine et des Caraïbes, et 30 pays d'Afrique, ainsi que sur le niveau moyen des recettes pour l'Amérique latine et les Caraïbes et l'Afrique. Le nombre de juridictions n'est pas suffisamment important pour permettre le calcul de moyennes représentatives pour la région Asie-Pacifique.

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 des statistiques de l'impôt sur les sociétés* de l'OCDE font apparaître une légère progression entre 2000 et 2018 du niveau moyen des recettes de l'IS, exprimé en pourcentage du total des recettes fiscales comme en pourcentage du PIB, dans les 105 juridictions pour lesquelles on dispose de données.<sup>2</sup> La part moyenne de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales est ainsi passée de 12.3 % en 2000 à 15.3 % en 2018, et le niveau moyen de ces recettes, rapporté au PIB, a augmenté de 2.7 % en 2000 à 3.2 % en 2018.

La tendance suivie par ces deux indicateurs entre 2000 et 2018 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 2008, avant de plonger en 2009 et en 2010, sous l'effet de la crise économique et financière mondiale. Malgré un redressement, amorcé depuis 2010, les moyennes non pondérées de l'IS ont baissé en 2014, 2015 et 2016 dans l'ensemble des 105 juridictions pour lesquelles on dispose de données. Elles se sont légèrement redressées en 2017 et en 2018 en raison des hausses observées dans un grand nombre de juridictions.

### Les recettes de l'impôt sur les sociétés, en pourcentage du total des recettes fiscales, revêtent une importance particulièrement grande dans les pays en développement.

(Part des recettes de l'IS dans le total des recettes fiscales en 2017)

AFRIQUE (30): 19.2 %



LAC (26): 15.6 %



OCDE: 10.0 %



### L'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales en 2018

**25 %**  
OU PLUS

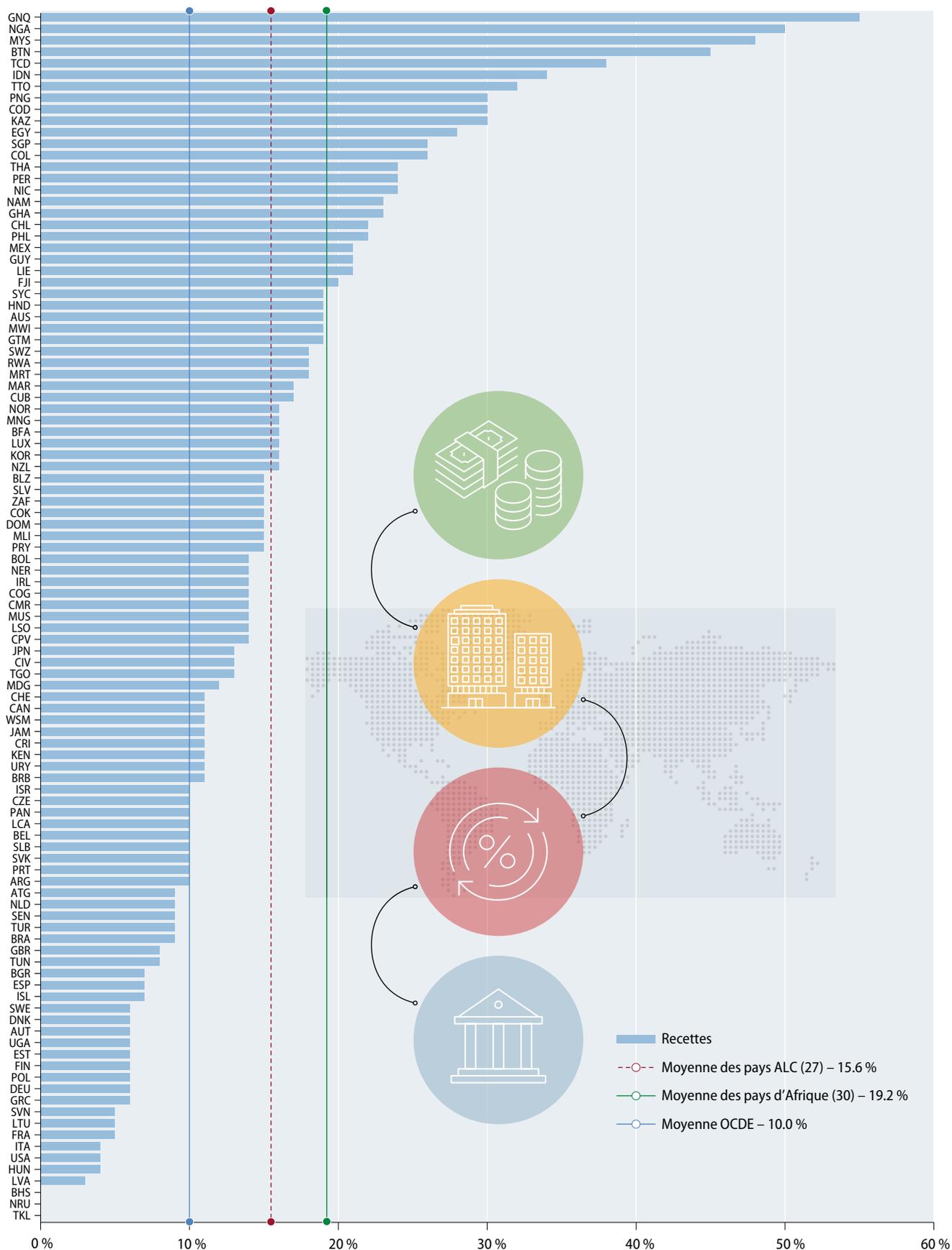
En 2018, l'impôt sur les sociétés a représenté plus d'un quart du total des recettes fiscales dans 13 pays : **Bhoutan, Colombie, Égypte, Guinée équatoriale, Indonésie, Kazakhstan, Malaisie, Nigeria, Papouasie–Nouvelle-Guinée, République démocratique du Congo, Tchad, Trinité-et-Tobago, et Singapour.**

**5 %**  
OU MOINS

En 2018, l'impôt sur les sociétés a contribué à hauteur de moins de 5 % au total des recettes fiscales dans huit pays : **Bahamas, États-Unis, France, Hongrie, Italie, Lettonie, Nauru et les Tokélaou.**

2. Les dernières données sur les recettes fiscales disponibles pour l'ensemble des juridictions dans la base de données portent sur l'année 2018, même si la *base de données mondiale des statistiques des recettes publiques* présente, pour certaines d'entre elles, des données pour 2019.

GRAPHIQUE 2. Recettes de l'impôt sur les sociétés exprimées en pourcentage du total des recettes fiscales, 2018



Ces moyennes masquent des différences considérables entre les juridictions. En 2018, la part de l'impôt sur les sociétés dans le total des recettes fiscales variait fortement d'un pays à l'autre. Au cours de cette année, l'impôt sur les sociétés a représenté plus d'un quart du total des recettes fiscales dans les pays suivants : Bhoutan, Colombie, Égypte, Guinée équatoriale, Indonésie, Kazakhstan, Malaisie, Nigeria, Papouasie–Nouvelle-Guinée, République démocratique du Congo, Tchad, Trinité-et-Tobago, et Singapour. En Guinée équatoriale et au Nigeria, sa part dépassait les 50 %. À l'inverse, dans certaines juridictions, comme les Bahamas, Nauru et les Tokélaou,<sup>3</sup> les États-Unis, la France, la Hongrie, l'Italie, et la Lettonie, l'impôt sur les sociétés contribuait à hauteur de moins de 5 % au total des recettes fiscales. Pour ce qui est des recettes de l'impôt sur les sociétés, exprimées en pourcentage du total des recettes fiscales, les différences entre les pays correspondent dans la plupart des cas à des différences en ce qui concerne la part des autres impôts prélevés.

On observe également en 2018, 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 (Amérique latine et Caraïbes et Afrique). Cette année-là, la moyenne OCDE était la plus faible, à 10,0 %, suivie de la moyenne de la région ALC (26), à 15,6 % et de celle de l'Afrique (30), à 19,2 %

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 :

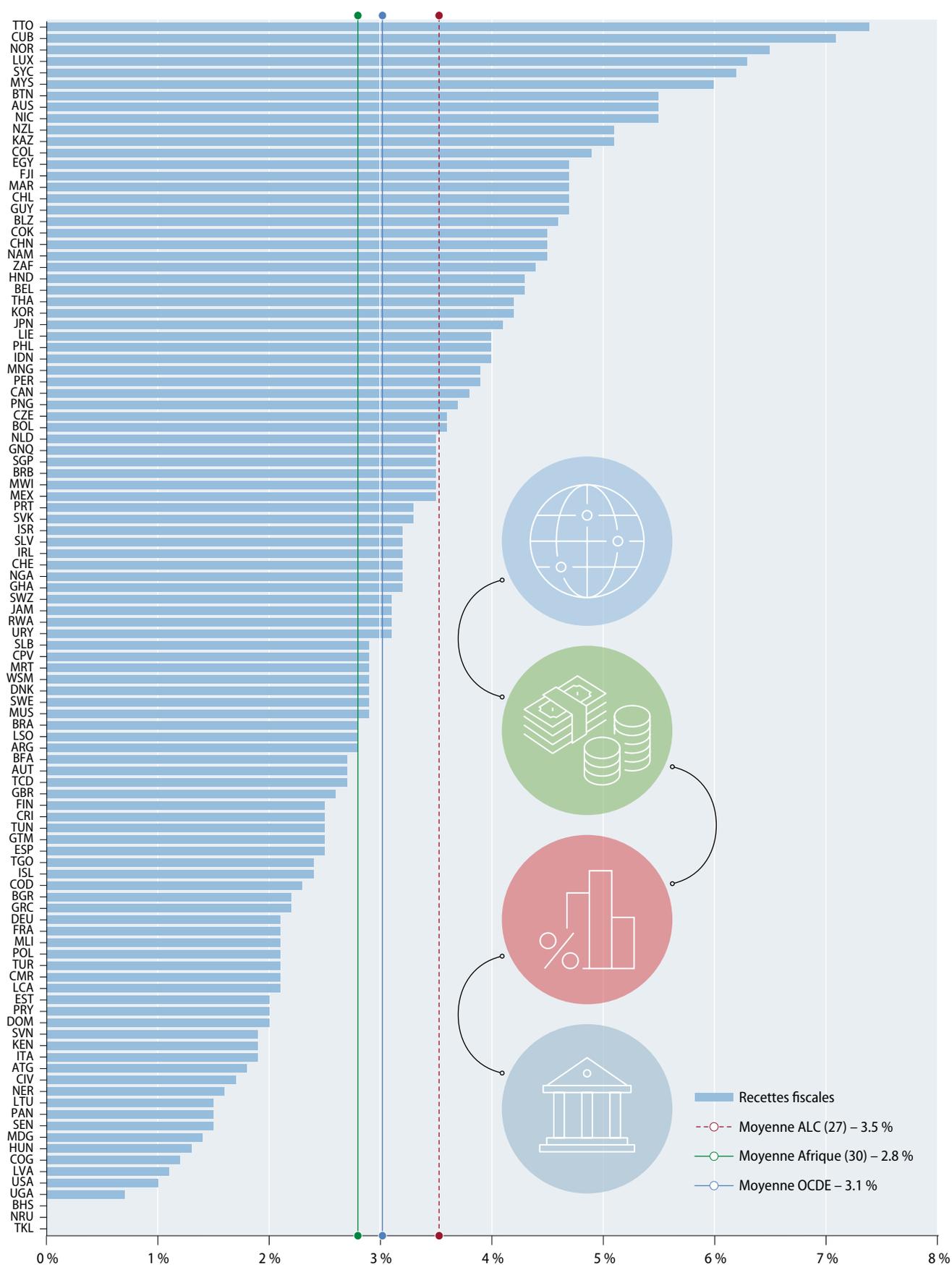
- la proportion des entreprises constituées en société ;
- l'ampleur de la base d'imposition des bénéfices des sociétés ;
- la phase dans laquelle se situe le cycle économique, et le degré de cyclicité du système d'imposition des sociétés (lié par exemple, à la générosité des dispositions relatives à 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, Nauru 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, 2018



## 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 2018, elle se situait entre 2 % et 5 % dans une majorité d'entre eux. Un petit nombre de juridictions affichaient un ratio plus élevé ; celui-ci était ainsi supérieur à 5 % dans 11 juridictions, mais était en revanche inférieur à 2 % dans 19 autres.

En 2018, le niveau moyen des recettes de l'impôt sur les sociétés, exprimé en pourcentage du PIB, était le plus élevé dans la région ALC (27), à 3.5 %. La moyenne était de 3.1 % dans la zone OCDE, et de 2.8 % en Afrique (30).

En 2018, la moyenne OCDE et la moyenne de l'Afrique (30) étaient, à 3.1 % et 2.8 % du PIB respectivement, similaires. La moyenne de la région ALC (27) était en revanche plus élevée (3.5 %).

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 recettes de l'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 30 pays africains examinés, 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 traduit le faible poids des prélèvements dans le PIB (22.9 % en moyenne) de ces pays. La part des recettes fiscales dans le PIB est presque identique dans les 27 pays de la région ALC (22.7 % en moyenne), et plus élevée les pays de la zone OCDE (33.9 % en moyenne). Quelle que soit la juridiction considérée, un ratio impôt/PIB faible peut s'expliquer par des choix politiques ou témoigner de difficultés à mobiliser les ressources intérieures (capacités administratives et respect des obligations fiscales, etc.).



En 2018, le niveau moyen des recettes de l'impôt sur les sociétés, exprimé en pourcentage du PIB, était le plus élevé dans la région ALC (27), à **3.5 %**. La moyenne était de **3.1 %** dans la zone OCDE, et de **2.8 %** en Afrique (30).

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

Les taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés correspondent aux 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'autre disposition 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.

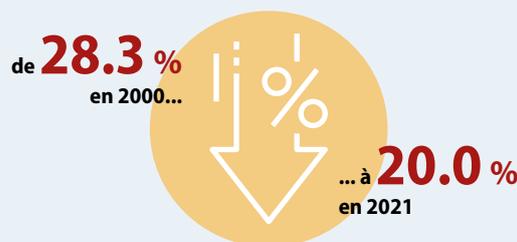
Les taux légaux de l'impôt sur les bénéfices des sociétés ne donnent toutefois qu'une vision incomplète du régime fiscal applicable aux entreprises dans une juridiction donnée. En effet, le taux normal d'imposition des sociétés ne prend pas en compte les éventuels régimes ou taux spécifiques prévus pour certains secteurs ou certaines catégories de revenus, ni l'ampleur de l'assiette 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 des statistiques de l'impôt sur les sociétés*, sont de ce fait nécessaires pour dresser un tableau plus complet de la charge fiscale qui pèse réellement sur les entreprises dans les différentes juridictions.

### INFORMATIONS CLÉS :

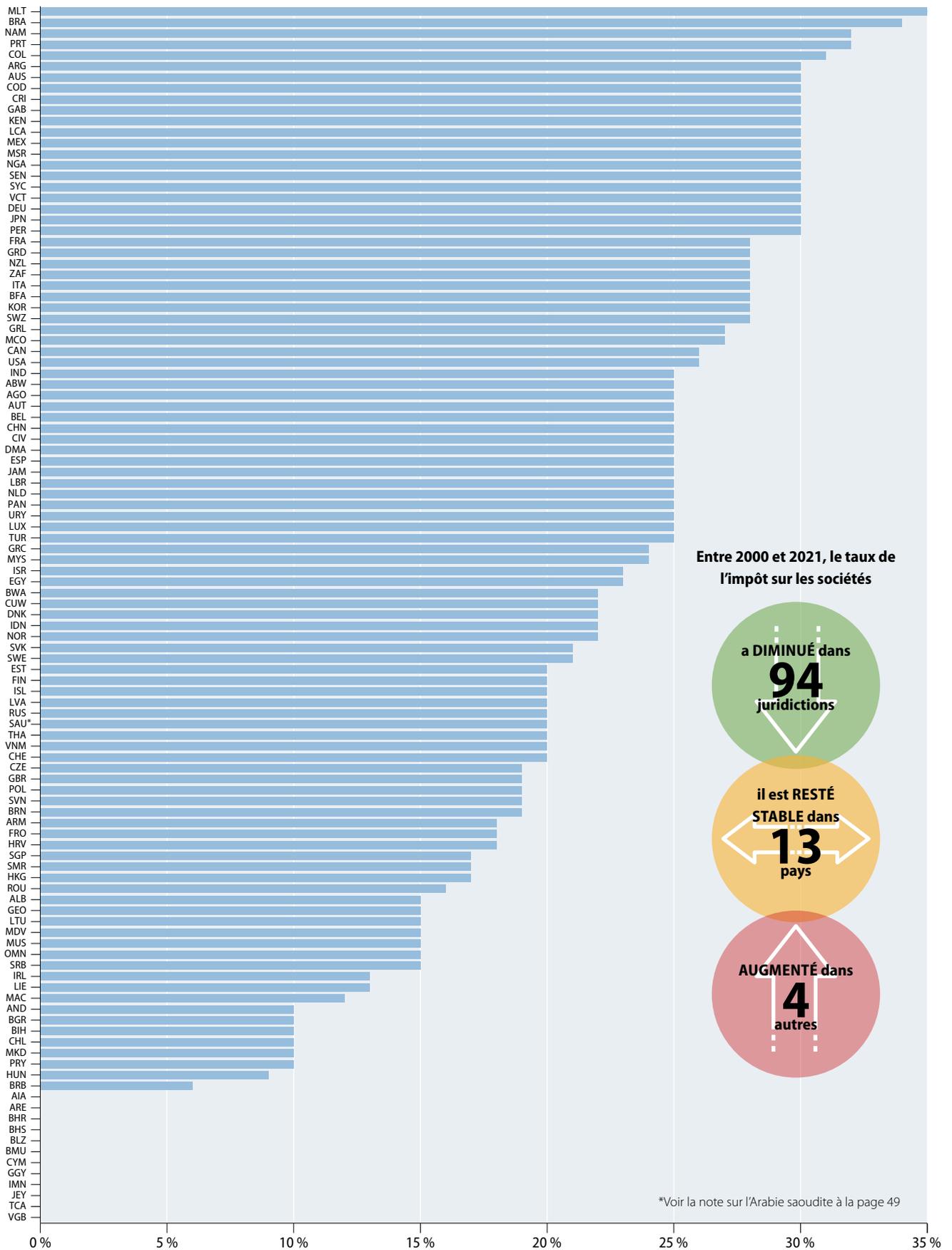
- Les taux légaux de l'impôt sur les sociétés se sont, en moyenne, inscrits en recul au cours des vingt dernières années, même si de fortes disparités subsistent entre les pays. En moyenne, le taux légal combiné de l'impôt sur les sociétés (administrations centrale et administrations infranationales) appliqué dans l'ensemble des juridictions étudiées s'établissait à 20.0 % en 2021, contre 20.2 % en 2020 et 28.3 % en 2000.
- Dans 18 des 111 juridictions concernées, le taux normal de l'impôt sur les sociétés était supérieur ou égal à 30 % en 2021. C'est à Malte que cet impôt affichait le taux le plus élevé (35.0 %).<sup>4</sup>
- En 2021, 12 juridictions ne prélevaient aucun impôt sur les sociétés ou appliquaient un taux d'imposition égal à zéro. Deux juridictions affichaient un taux inférieur à 10 % : la Barbade (5.5 %) et la Hongrie (9 %). La Hongrie prélève toutefois aussi un impôt local, dont l'assiette ne repose pas sur les bénéfices des sociétés. Le fait que cet impôt ne soit pas pris en compte dans le taux légal d'imposition de la Hongrie signifie que les entreprises de ce pays sont en réalité soumises à un taux d'imposition supérieur.
- Entre 2000 et 2021, le taux normal de l'impôt sur les sociétés a diminué dans 94 juridictions ; il est resté stable dans 13 pays et a augmenté dans 4 autres (Andorre, Hong Kong (Chine), Maldives, Oman).
- C'est à Andorre (10 points) et aux Maldives (15 points), que la hausse des taux d'imposition a été la plus marquée. Andorre comme les Maldives, qui ne possédaient pas de régime d'imposition des sociétés, en ont introduit un durant cette période.
- Entre 2000 et 2021, 12 juridictions, à savoir l'Allemagne, Aruba, la Barbade, le Belize, la Bosnie-Herzégovine, la Bulgarie, Guernesey, l'Île-de-Man, l'Inde, Jersey, le Paraguay, et la République démocratique du Congo, ont abaissé leur taux de l'impôt sur les sociétés d'au moins 20 points de pourcentage. Durant cette période, Guernesey, Jersey et l'Île-de-Man ont supprimé des régimes préférentiels, et ramené à zéro le taux normal d'imposition des sociétés, et la Barbade a abaissé son taux normal d'imposition des sociétés à 5.5 %, après avoir supprimé son régime préférentiel.
- Entre 2020 et 2021, le taux légal combiné de l'impôt sur les sociétés a diminué dans sept juridictions (Angola, Colombie, États-Unis, France, Monaco, Suède, et Suisse) et augmenté dans une juridiction (Turquie).
- Les pays dont le taux légal combiné de l'impôt sur les sociétés a le plus fortement reculé entre 2020 et 2021 sont l'Angola (avec une baisse de près de 5 points de pourcentage), et la France (avec une baisse de 3.6 points de pourcentage).

**Le taux légal moyen de l'impôt sur les bénéfices des sociétés a reculé de 8.3 points entre 2000 et 2021 :**



4. Le taux de l'IS s'élève à 40 % au Belize, mais comme il ne s'applique qu'à l'industrie pétrolière, il a été inclus dans cette base de données avec une valeur de 0 % afin de garantir un traitement équitable entre toutes les juridictions, comme indiqué dans l'encadré 3.

GRAPHIQUE 4. Taux légaux de l'impôt sur les sociétés, 2021



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

La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* présente 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).

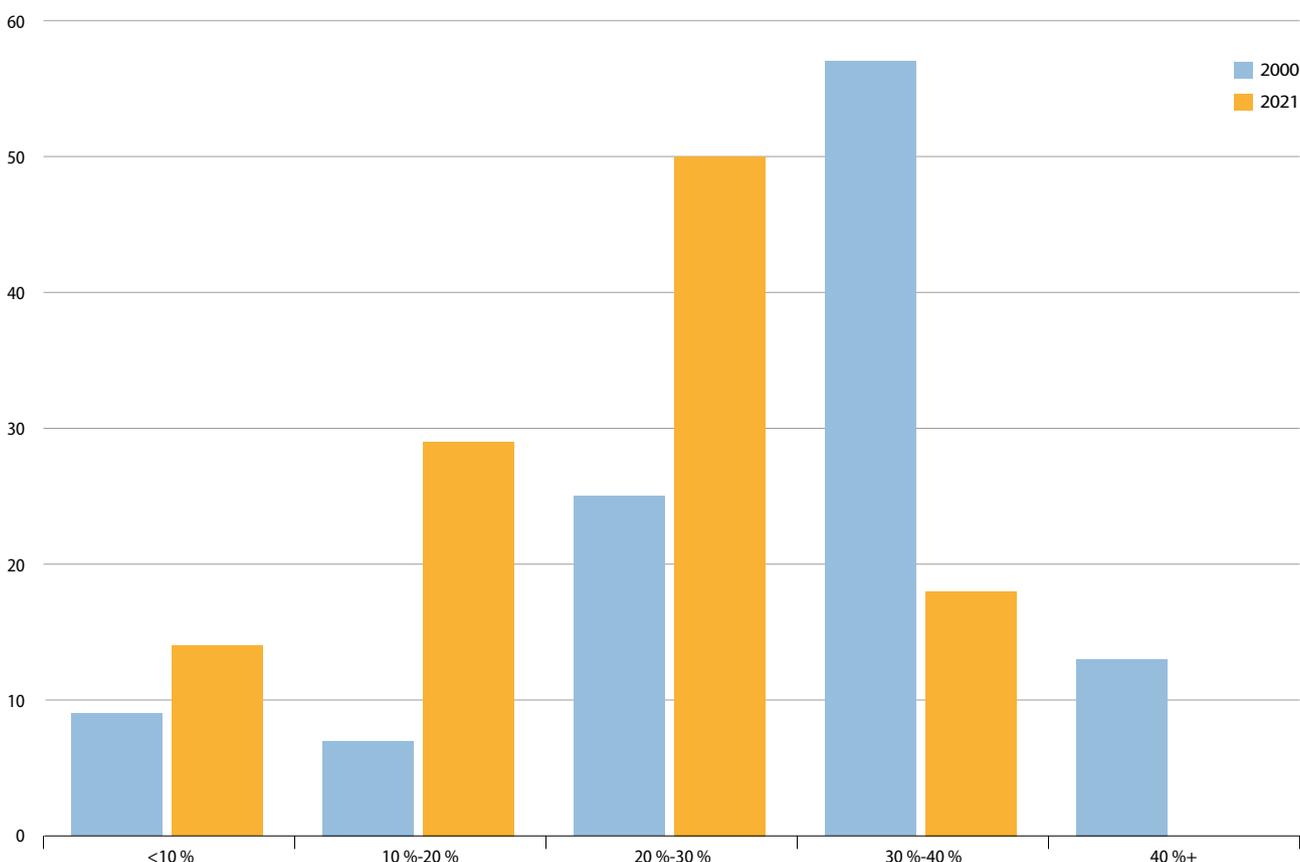
La base de données indique pour chaque pays le taux normal d'imposition, qui ne vise aucun secteur ni aucune catégorie de revenu en particulier. Le taux marginal supérieur est précisé lorsque le système d'imposition des sociétés est progressif. Les autres impôts spécifiques prélevés sur une base autre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

## 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 2021. Treize pays affichaient un taux au moins égal à 40 % en 2000, contre aucun en 2021.<sup>5</sup> Environ les deux tiers (70 juridictions) des 111 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 2021.

Le fléchissement des taux d'imposition des sociétés constaté entre 2000 et 2021 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 été multiplié par deux, passant de 25 à 50, et le nombre de ceux dont le taux est compris entre 10 % et 20 % a plus que quadruplé, passant de 7 à 29.

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



5. Le taux de l'IS s'élève à 40 % au Belize, mais comme il ne s'applique qu'à l'industrie pétrolière, il a été inclus dans cette base de données avec une valeur de 0 % afin de garantir un traitement équitable entre toutes les juridictions, comme indiqué dans l'encadré 3.



**Le taux légal moyen de l'impôt sur les sociétés a reculé plus sensiblement dans la zone OCDE que dans les groupements régionaux de pays (passant de 32.3 % en 2000 à 22.9 % en 2021, soit une baisse de 9.4 points de pourcentage).**

En dépit de la tendance générale à la baisse des taux d'imposition observée sur cette période, le nombre de pays qui appliquent des taux très faibles (inférieurs à 10 %) est resté relativement stable entre 2000 et 2020 : ils étaient 9 en 2000, et 14 en 2021.

Des pays sont néanmoins entrés et sortis 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 de large portée qui permettaient aux entreprises éligibles de bénéficier de très faibles taux d'imposition. 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 % à Andorre depuis 2012, et 15 % aux Maldives depuis 2011). Toutefois, ces deux juridictions ont également introduit des régimes préférentiels qui permettent aux entreprises éligibles d'obtenir des taux réduits. (Andorre et les Maldives ont récemment modifié ou supprimé leurs régimes préférentiels qui n'étaient pas conformes au standard minimum de l'Action 5 du BEPS.)

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

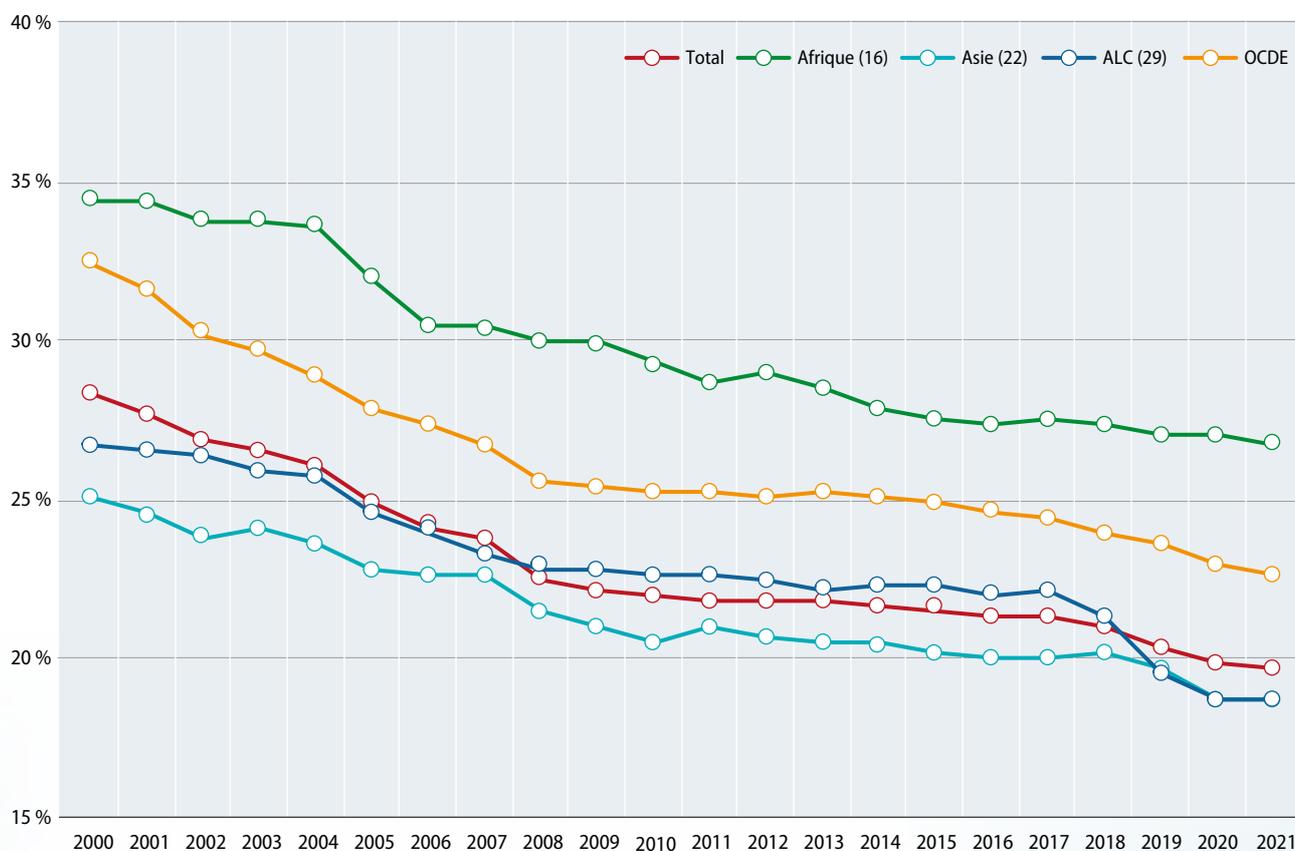
Depuis 2000, les taux légaux de l'impôt sur les sociétés ont, en moyenne, reculé dans l'ensemble des pays membres de l'OCDE, ainsi que dans les trois groupements régionaux de juridictions : Afrique, Asie et Amérique latine et Caraïbes.<sup>6</sup>

C'est dans la zone OCDE que ce recul a été le plus marqué (de 32.3 % en 2000 à 22.9 % en 2021, soit une baisse de 9.4 points de pourcentage), suivie de la région ALC (29) où la moyenne a enregistré une baisse de 7.7 points de pourcentage, passant de 26.8 % en 2000 à 19.1 % en 2021. 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 2021, le taux moyen de l'impôt sur les sociétés s'établissait à 26.8 % en Afrique (16), contre 22.9 % pour la zone OCDE, 19.2 % pour l'Asie (22), et 19.1 % pour la région ALC (29).

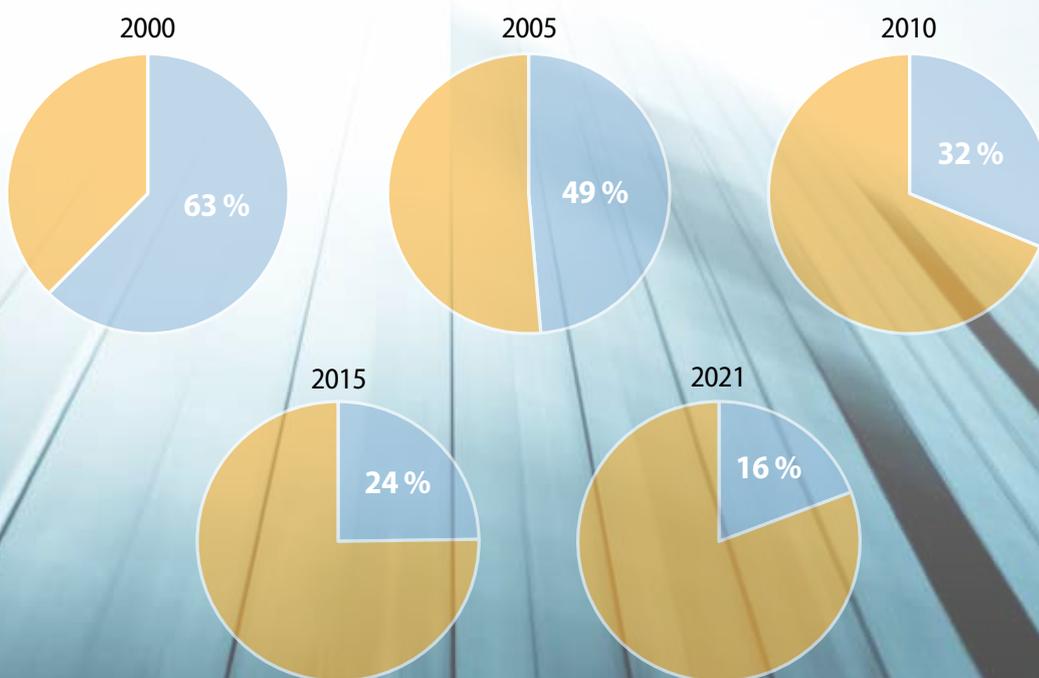
Le fait de prendre en compte des pays qui appliquent un taux d'imposition égal à zéro influe sur le taux moyen de l'impôt sur les sociétés, et cette incidence est plus marquée dans certaines régions que dans d'autres, puisque les juridictions à taux zéro sont plus ou moins nombreuses selon les régions.

6. Comme les échantillons de pays pour lesquels on dispose de données sur les recettes fiscales et de données sur les taux légaux d'imposition ne sont pas les mêmes, les moyennes relatives aux recettes tirées de l'impôt sur les sociétés et aux taux légaux d'imposition ne doivent pas être directement comparées.

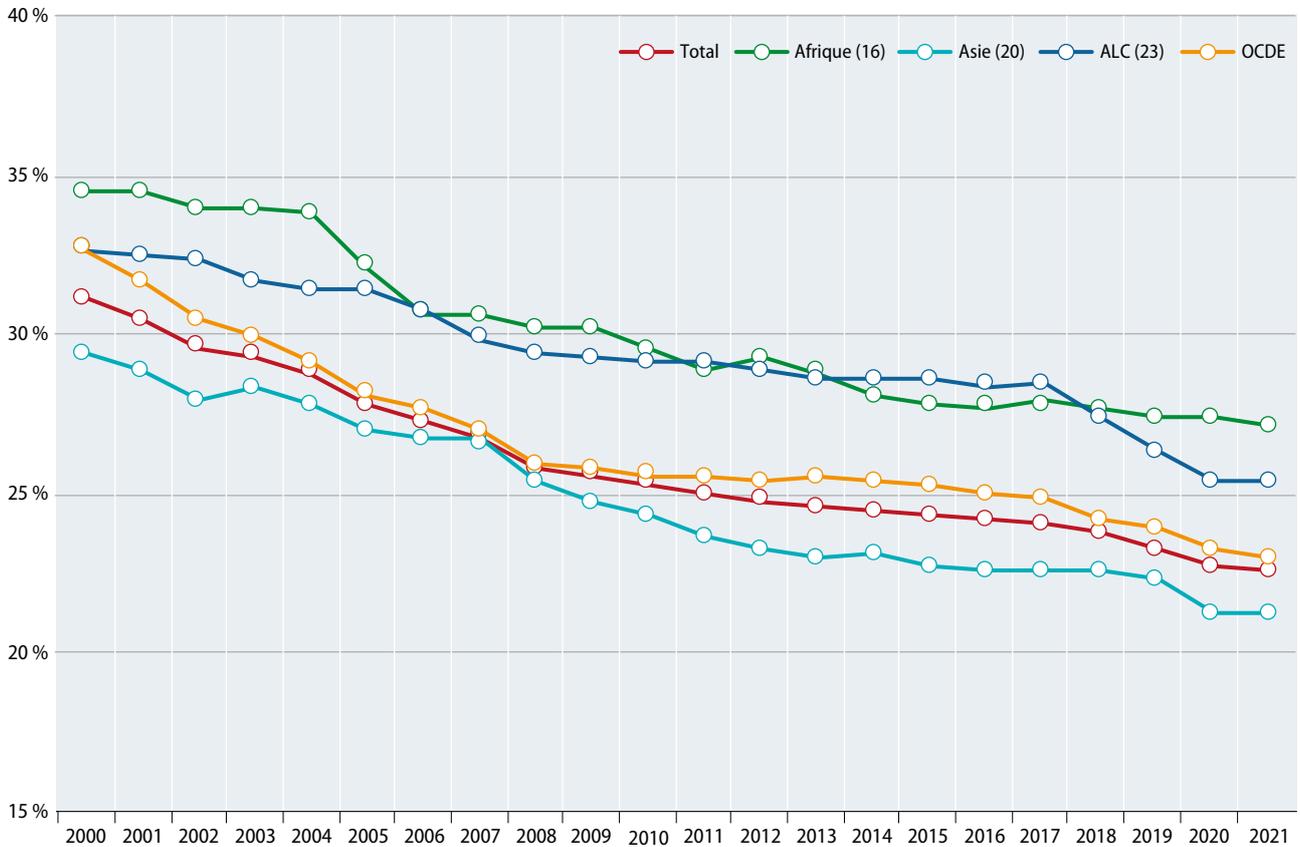
GRAPHIQUE 6. Taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés selon les régions



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



GRAPHIQUE 7. Taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés selon les régions, à l'exclusion des pays appliquant un taux d'imposition égal à zéro



L'exclusion des pays dont le taux de l'IS est nul a pour effet de relever d'environ 2,5 points de pourcentage 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 2021, le taux légal moyen pour l'ensemble des juridictions dont le taux de l'IS n'est pas nul a baissé de 30,9 % à 22,4 %.

L'exclusion des juridictions à taux zéro a une incidence différente selon les groupements de pays. Étant donné l'absence de telles juridiction dans la zone OCDE et en Afrique (16), les taux légaux moyens d'imposition restent inchangés pour l'un comme pour l'autre. En revanche, 2 des 22 pays d'Asie, et 6 des 29 pays de la région ALC couverts appliquent, ou ont appliqué, un taux d'imposition égal à zéro ; les taux légaux moyens de l'impôt sur les sociétés pour les 20 autres pays d'Asie et les 23 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 20 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 22 pays d'Asie sont inférieurs de 4 à 7 points de pourcentage 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 2021, le taux légal moyen de l'impôt sur les sociétés pour l'ensemble des 29 pays de la région (19,1 %) était inférieur de 6,4 points à celui obtenu pour les 23 pays appliquant un taux d'imposition supérieur à zéro (25,2 %). La moyenne obtenue pour la région ALC (23) en excluant les juridictions à taux zéro est supérieure à la moyenne OCDE, et se classe juste derrière la moyenne de l'Afrique (16).

Si l'on exclut les juridictions qui appliquent un taux d'imposition égal à zéro, le taux légal moyen global passe de **30,9 %** en 2000 à **22,4 %** en 2021.

## 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 livrent 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 pourquoi les taux 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 légal normal de l'IS. Alors que le taux légal normal peut être relativement élevé dans ces pays, les sociétés d'affaires internationales éligibles sont généralement exonérées d'impôt ou soumises à de très faibles taux d'imposition. Il existe également certains cas spécifiques, notamment à Malte, où 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.

Exception faite du système d'imputation en vigueur à Malte, qui n'entre pas dans le périmètre du Projet BEPS, l'ensemble des régimes en vigueur dans des juridictions pour lesquelles on dispose de données relatives au taux légal de l'IS dans la *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* 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 éventuellement distribués. C'était le cas en Inde, par exemple, où les bénéfices, qu'ils soient ou non distribués, étaient imposés au taux normal, et où un impôt supplémentaire au titre de la distribution de dividendes augmentait le taux d'imposition total des bénéfices distribués. Les entreprises ne sont plus soumises depuis 2020 à cet impôt sur la distribution de dividendes, ce qui s'est traduit par une forte baisse du taux légal de l'impôt sur les sociétés, qui est passé de 40.6 % en 2019 à 25.2 % en 2021.

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 normal légal indiqué pour ces deux pays dans la *Base de données des 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 l'un comme dans l'autre de ces 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, et d'autres déductions et abattements. Pour rendre compte des effets de ces dispositifs sur la base d'imposition des sociétés et sur l'impôt à payer, il est indispensable de ne pas se limiter à une comparaison des taux d'imposition légaux des sociétés.

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 quant aux 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 relatif aux impôts effectivement payés par les entreprises. Comme indiqué plus en détail dans l'encadré 4, 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 certains actifs incorporels (par exemple, les logiciels 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). La section suivante présente cependant les TEI prospectifs qui tiennent compte des effets des incitations fiscales en matière de R-D sur les investissements dans la R-D.

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 conduits 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. En raison de limitations liées aux données,

### Encadré 4. TAUX EFFECTIFS D'IMPOSITION DES SOCIÉTÉS

La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* contient quatre indicateurs prospectifs relatifs à la politique fiscale qui rendent compte des règles fiscales en vigueur au 1<sup>er</sup> juillet pour les années 2017-2020 :

- 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 pour chaque investissement en fonction des différentes catégories d'actifs et des sources de financement (emprunt ou capitaux propres). Les indicateurs composites sont obtenus par pondération des actifs et des sources de financement. *La base de données contient aussi des résultats plus détaillés.*

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

**En 2020, l'écart le plus marqué entre le taux légal de l'IS et le TEI imputable à l'amortissement accéléré a été observé aux :**  
(points de pourcentage, 2020)



États-Unis

**3.5**



Italie

**3.4**



Côte d'Ivoire

**2.8**



France

**2.6**



Angola

**2.5**



Portugal

**2.4**

## INFORMATIONS CLÉS :

- Sur les 77 juridictions étudiées en 2019, 64 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 a été de 1.5 point de pourcentage en moyenne ; en 2020, les baisses les plus fortes ont été observées aux États-Unis (3.5 points de pourcentage), en Italie (3.4 points de pourcentage), en Côte d'Ivoire (2.8 points de pourcentage), en France (2.6 points de pourcentage), en Angola (2.5 points de pourcentage), et au Portugal (2.4 points de pourcentage).
- Huit juridictions ont en revanche recours à l'amortissement ralenti, ce qui se traduit par des TIEM supérieurs au taux légal d'imposition. Dans ces pays, l'augmentation du taux légal d'imposition a été de 3.3 points de pourcentage en moyenne ; les hausses les plus importantes ont été observées au Costa Rica (13.3 points de pourcentage), au Chili (10.9 points de pourcentage), au Botswana (9.6 points de pourcentage) et en Argentine (4.9 points de pourcentage).
- Neuf des 77 juridictions étudiées, la Belgique, le Brésil, Chypre, l'Italie, le Liechtenstein, Malte, la Pologne, le Portugal 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 et 4.5 points de pourcentage.
- Le TIEM s'établit à 20.4 % en moyenne toutes juridictions confondues, ce qui est inférieur de 1.1 point de pourcentage au taux légal moyen (21.5 %). Le TIEM médian est également inférieur de 1.1 point de pourcentage (20.9 %) au taux légal médian (22,0 %). Bien que la moitié des juridictions étudiées affichent un TIEM compris entre 16 % et 28 %, dans plusieurs juridictions de la région ALC, notamment le Costa Rica, le Chili ou l'Argentine, celui-ci se situe dans la partie haute de cette fourchette en raison de l'incidence des règles d'amortissement des logiciels acquis en vigueur dans ces juridictions.
- Les taux marginaux d'imposition effectifs (TMIE) sont les plus faibles dans les juridictions autorisant les déductions pour fonds propres, à savoir la Belgique, le Brésil, Chypre, l'Italie, le Liechtenstein, Malte, la Pologne, le Portugal et la Turquie.
- Certaines juridictions ont réduit la générosité des règles en matière d'amortissement, ce qui s'est traduit par une augmentation de leur TMIE entre 2019 et 2020 ; il s'agit de l'Italie (11.9 points de pourcentage), de la Belgique (7.4 points de pourcentage), du Kenya (5.8 points de pourcentage), et de la République tchèque (2.9 points de pourcentage).
- Un certain nombre de juridictions ont en revanche adopté des règles plus généreuses en matière d'amortissement fiscal, ce qui a entraîné une baisse de leur TMIE entre 2019 et 2020 ; dans ce groupe figurent l'Autriche (4.1 points de pourcentage), la Nouvelle-Zélande (3.3 points de pourcentage), l'Allemagne (1.9 point de pourcentage), le Chili (1.6 point de pourcentage), la Finlande (1.2 point de pourcentage), et le Royaume-Uni (1.2 point de pourcentage). Le TMIE a également diminué en 2020 en Inde, en Indonésie et en Colombie, en raison, entre autres, de la baisse du taux légal de l'impôt.
- Une analyse détaillée des résultats par catégorie d'actifs révèle que les possibilités d'amortissement accéléré sont les plus généreuses pour les investissements dans les bâtiments et les équipements. Pour ces deux catégories d'actifs, le TIEM ressort à 19.1 % en moyenne, un niveau nettement inférieur au TIEM composite moyen (20.4 %) qui prend aussi en compte les logiciels acquis et les stocks. S'agissant de la catégorie des actifs corporels, qui comprend les véhicules de transport aérien, ferroviaire et par voie d'eau, les véhicules de transport routier, le matériel informatique, les machines et équipements industriels, l'essentiel de cet effet est dû à des règles d'amortissement plus généreuses pour les véhicules de transport aérien, ferroviaire et par voie d'eau, ainsi que pour les machines industrielles.
- Les investissements dans les logiciels acquis supportent des TEI très différents du fait des importantes disparités de traitement fiscal entre les juridictions. Par exemple, au Costa Rica, au Chili et au Botswana, les actifs incorporels ne sont pas amortissables, ce qui se traduit par un amortissement fiscal fortement ralenti. L'Argentine, le Mexique, la Papouasie-Nouvelle-Guinée, et le Pérou ont mis en place des dispositifs d'amortissement modérément ralenti pour les logiciels acquis. C'est à l'inverse aux États-Unis, à Hong Kong (Chine), au Danemark, au Royaume-Uni, à Singapour et en Norvège que les logiciels acquis bénéficient du traitement fiscal le plus généreux, cependant que l'Italie accorde un crédit d'impôt spécifique pour l'acquisition d'actifs incorporels à forte composante numérique, tels que, entre autres, les logiciels acquis.

notamment de l'absence de données représentatives au niveau de l'entreprise et d'identification des bases de l'imposition des sociétés dans les comptes nationaux, les TEI rétrospectifs ne figurent pas dans la base de données.

### TAUX EFFECTIFS D'IMPOSITION PROSPECTIFS APPLICABLES AUX SOCIÉTÉS EN 2020

Les taux effectifs d'imposition 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, entre les juridictions, l'incidence globale de la fiscalité des sociétés sur les décisions d'investissement des entreprises et constituent des indicateurs de la politique fiscale plus précis que ne le sont les taux légaux d'imposition.

**Le TIEM s'établit à 20.4 % en moyenne toutes juridictions confondues, ce qui est inférieur de 1.1 point de pourcentage au taux légal moyen (21.5 %).**

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 (marges) :

- Le TMIE indique la mesure dans laquelle la fiscalité augmente le taux de rendement avant impôt exigé que les investisseurs doivent atteindre pour rentabiliser leur investissement. Il est utilisé pour analyser 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).

### TAUX D'IMPOSITION EFFECTIFS MOYENS PROSPECTIFS

Le graphique 8 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 accéléré. 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.

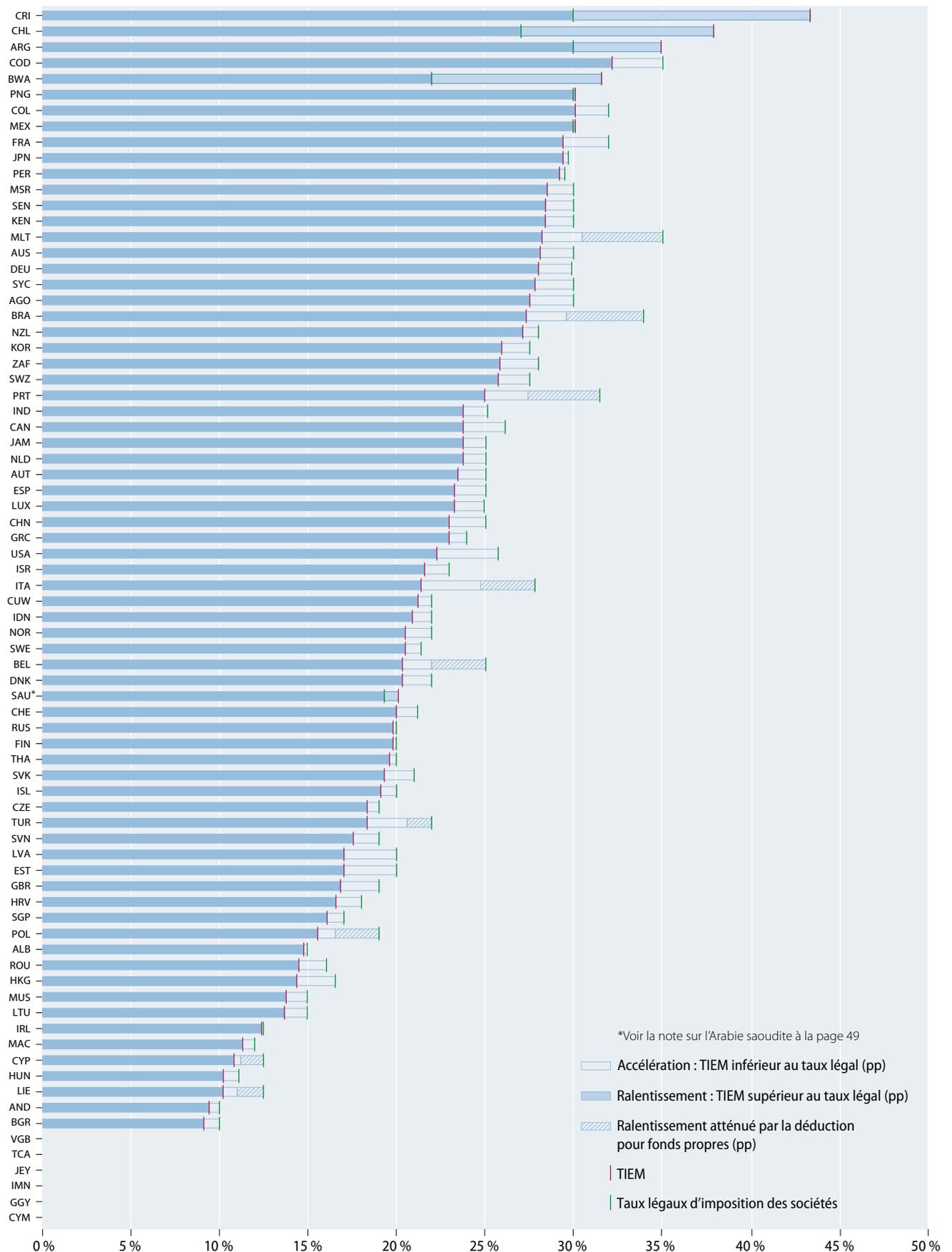
Pour permettre une comparaison avec le taux légal d'imposition, la part du TIEM (en points de pourcentage) attribuable à un ralentissement de l'amortissement de la base d'imposition est représentée en bleu clair dans le graphique 8 ; les réductions du taux légal d'imposition dues

Une analyse détaillée des résultats par catégorie d'actifs révèle que les possibilités d'amortissement accéléré sont les plus généreuses pour les investissements dans les bâtiments et les actifs corporels, tels que les véhicules de transport aérien, ferroviaire et par voie d'eau, ou les machines industrielles. Pour ces catégories d'actifs, le TIEM ressort à environ 19.0 % en moyenne toutes juridictions confondues, ce qui est inférieur au TIEM composite moyen (20.4 %).

**Dans les 64 juridictions ayant mis en place un dispositif d'amortissement accéléré, la réduction du taux légal d'imposition était de 1.5 point de pourcentage en moyenne en 2020.**



GRAPHIQUE 8. Taux d'imposition effectif moyen : OCDE, G20 et juridictions membres du Cadre inclusif, 2020



## 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).

Elle a été récemment analysée par Gemmill et Creedy (2017), et 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 égal à zéro. 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.

$$TMIE = \frac{(\text{Profit économique}_{VAN \text{ avant impôt}}) - (\text{Profit économique}_{VAN \text{ après impôt}})}{(\text{Résultat net}_{VAN \text{ avant impôt}})}$$

- 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 accéléré ; 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 77 juridictions.



## 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 :

1. **Les bâtiments**, y compris les constructions à usage non résidentiel, comme les usines, ouvrages de génie civil, immeubles à usage commercial ou de bureaux.
2. **Les actifs corporels**, regroupés en cinq catégories d'actifs spécifiques : les véhicules de transport routier, les véhicules de transport aérien, ferroviaire et par voie d'eau, le matériel informatique, les machines et équipements industriels.
3. **Les stocks**, comme les biens ou matière première en stock.
4. **Les logiciels acquis**, comme les programmes informatiques ou les applications qu'une entreprise acquiert à des fins commerciales.

Dans cette édition des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*, les données collectées concernant la catégorie des actifs corporels ont été désagrégées afin d'améliorer la comparabilité des séries de données sur les taux effectifs d'imposition entre les pays. Comme les actifs corporels constituent une catégorie d'actifs particulièrement importante, le fait de collecter des données désagrégées sur les règles fiscales applicables à tel ou tel actif permet de mieux rendre compte des variations au sein de cette catégorie. Ce processus de collecte de données désagrégées représente donc une amélioration qualitative importante, qui a également concerné de manière rétroactive la période 2017-2019 afin de garantir la cohérence des données antérieures avec les données les plus récentes pour 2020.

Les dispositions fiscales suivantes applicables aux sociétés sont prises en compte :

- taux de l'IS perçu par l'ensemble de l'administration (administration centrale et administrations infranationales combinées) ;

- 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 semi-mensuel ;
- 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 (emprunt et capitaux propres). Au sein de la catégorie des actifs corporels, les TEI sont dans un premier temps calculés séparément pour chacun des 5 types d'actifs, puis combinés en utilisant une moyenne non pondérée. Bien que le cas du financement par l'emprunt tienne compte de la déductibilité des intérêts, les limites à la déductibilité des intérêts propres 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 l'emprunt, en appliquant une pondération de 65 % aux fonds propres et de 35 % pour le financement par l'emprunt.

à une accélération sont transparents. 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 43.3 % au Costa Rica à 0 % 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 compris entre 9 % et 11 %, qui sont les taux supérieurs à zéro les plus faibles de l'échantillon, viennent ensuite Andorre, la Bulgarie, le Liechtenstein, Chypre, et la Hongrie.

Une comparaison des règles d'amortissement fiscal en vigueur dans les juridictions montre que la plupart d'entre elles 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 Malte, le Brésil, le Portugal, l'Italie, la Belgique et le Pologne, entre autres, ainsi qu'aux États-Unis,

en Côte d'Ivoire, en France, en Angola, au Canada, en Afrique du Sud, et Royaume-Uni où les règles d'amortissement accéléré sont généreuses. Même si un nombre moins important de juridictions prévoient des règles en matière d'amortissement ralenti, les effets d'une telle disposition peuvent être sensibles dans les juridictions où les logiciels acquis ne sont pas amortissables, comme au Costa Rica, au Chili et au Botswana, ou amortissables à un taux très faible, comme en Argentine, et dans une moindre mesure au Mexique, en Papouasie-Nouvelle-Guinée et au Pérou.

Des séries de données sont actuellement disponibles pour quatre années, 2017 à 2020 incluses. Si l'on observe l'évolution du TIEM composite sur cette période, on s'aperçoit que le TIEM composite moyen non pondéré a diminué régulièrement, de 21.3 % en 2017, à 21.0 % en 2018 et 20.8 % en 2019, puis 20.4 % en 2020. Le taux légal d'imposition a légèrement moins baissé au cours de la même période, de 22.3 % en 2017, à 21.5 % en 2020, ce qui signifie que les modifications relatives à l'assiette de l'impôt sur les sociétés ont eu dans l'ensemble un impact plus fort que les réductions des taux nominaux.

## 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 importantes sur les taux effectifs d'imposition (TEI).

Dans la *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés*, les TEI sont calculés pour deux scénarios macroéconomiques différents. Dans le premier scénario, les taux d'intérêt et d'inflation restent constants ; dans le second scénario, on 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 d'une modification des conditions économiques sur les incitations à investir, mesurées par les TEI.

Les résultats présentés dans cette brochure 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 du second scénario macroéconomique sont toutefois disponibles dans la base de données en ligne.

## TAUX MARGINAUX D'IMPOSITION EFFECTIFS

Le graphique 9 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 de l'IS sont relativement élevés, et où les déductions

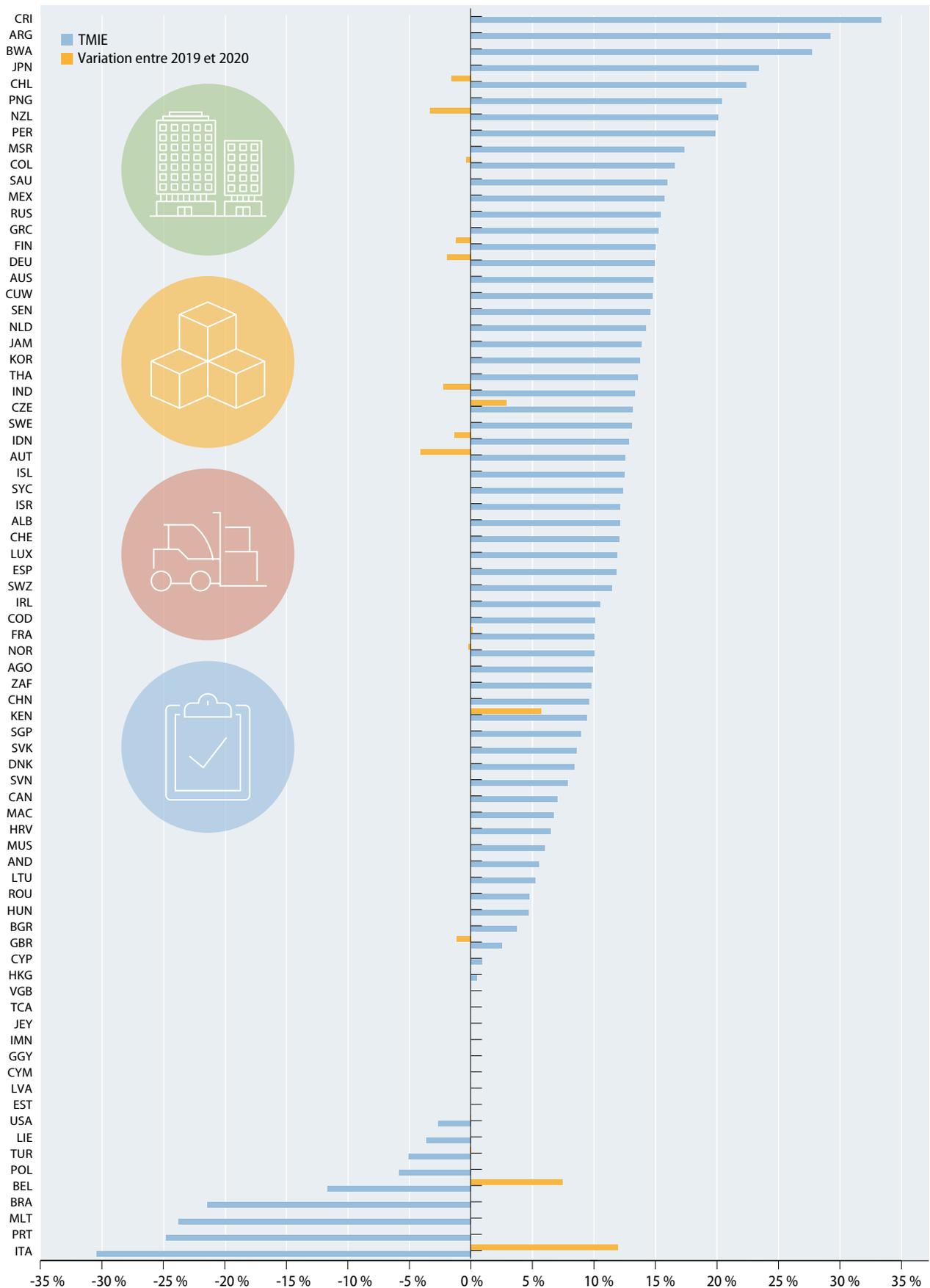
pour amortissement sont relativement généreuses, les États-Unis, l'Italie, la Côte d'Ivoire, la France, l'Angola, le Portugal et le Canada notamment, se classent en bien moins bonne position comparativement au graphique 8. À l'inverse, le graphique 9 montre que les juridictions où les déductions pour amortissement sont moins généreuses, notamment l'Argentine, le Japon, la Papouasie-Nouvelle-Guinée, la Nouvelle-Zélande et le Pérou (ainsi que le Costa Rica, le Botswana et le Chili où les logiciels acquis ne sont pas amortissables), sont mieux classées sur la base du TMIE.

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 9 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 8 des 77 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.

Si l'on compare les TMIE de 2020 à ceux de l'année précédente, on constate que les évolutions survenues dans les dispositions fiscales relatives à l'impôt sur les sociétés prises en compte dans les calculs ont eu des effets non négligeables sur les TMIE de plusieurs pays. D'un côté, dans certaines juridictions, la générosité des règles d'amortissement a été revue à la baisse, ce qui s'est traduit par une augmentation de leur TMIE entre 2019 et 2020 ; il s'agit de la Belgique (7.4 points de pourcentage), du Kenya (5.8 points de pourcentage), et de la République tchèque (2.9 points de pourcentage), ainsi que de l'Italie (11.9 points de pourcentage) où les déductions majorées pour amortissement accordées à certains actifs corporels ont été remplacées par des crédits d'impôts relativement moins généreux. En Belgique, cette générosité des amortissements fiscaux a été en partie compensée par une baisse du taux légal de l'impôt. Un certain nombre de juridictions ont en revanche adopté des règles plus généreuses en matière d'amortissement fiscal, ce qui a entraîné une baisse de leur TMIE en 2020 ; dans ce groupe figurent l'Autriche (4.1 points de pourcentage), la Nouvelle-Zélande (3.3 points de pourcentage), l'Allemagne (1.9 point de pourcentage), le Chili (1.6 point de pourcentage), la Finlande (1.2 point de pourcentage), et le Royaume-Uni (1.2 point de pourcentage). Plusieurs de ces réformes visaient à accroître les investissements des entreprises. Le TMIE a également diminué en 2020 en Inde, en Indonésie et en Colombie, en raison, entre autres, de la baisse du taux légal de l'impôt.



GRAPHIQUE 9. Taux marginal d'imposition effectif : OCDE, G20 et juridictions membres du Cadre inclusif, 2020



## TAUX EFFECTIFS D'IMPOSITION PAR CATEGORIES 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 données en ligne *Statistiques de l'impôt sur les sociétés*. Le graphique 10 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 la croix située au centre de la première ligne verticale) et la médiane (représentée par le losange bleu clair) s'établissent à 21.5 % et 22.0 % respectivement, tandis que la moitié des juridictions situées au milieu de l'échelle de distribution affichent des taux légaux d'IS compris entre 17.5 % et 28.8 %.

Les quatre autres lignes verticales de la partie supérieure du graphique 10 illustrent la répartition des TIEM par juridiction pour chacune des quatre catégories d'actifs : bâtiments, actifs corporels, stocks et logiciels acquis. Étant donné que les caractéristiques économiques et fiscales varient davantage d'un actif corporel à l'autre, cette catégorie résume les informations sur les investissements dans plusieurs actifs corporels spécifiques, à savoir les véhicules de transport aérien, ferroviaire et par voie d'eau, les véhicules de transport routier, le matériel informatique, les machines et équipements industriels (voir encadré 7).

Si l'on compare les quatre grandes catégories d'actifs et les taux légaux de l'IS, on constate que la répartition des TIEM est plus condensée pour les investissements dans les bâtiments, la moitié des juridictions situées au milieu de l'échelle de distribution affichant des TIEM compris entre 15 % et 25 %. S'agissant des investissements dans les actifs corporels,

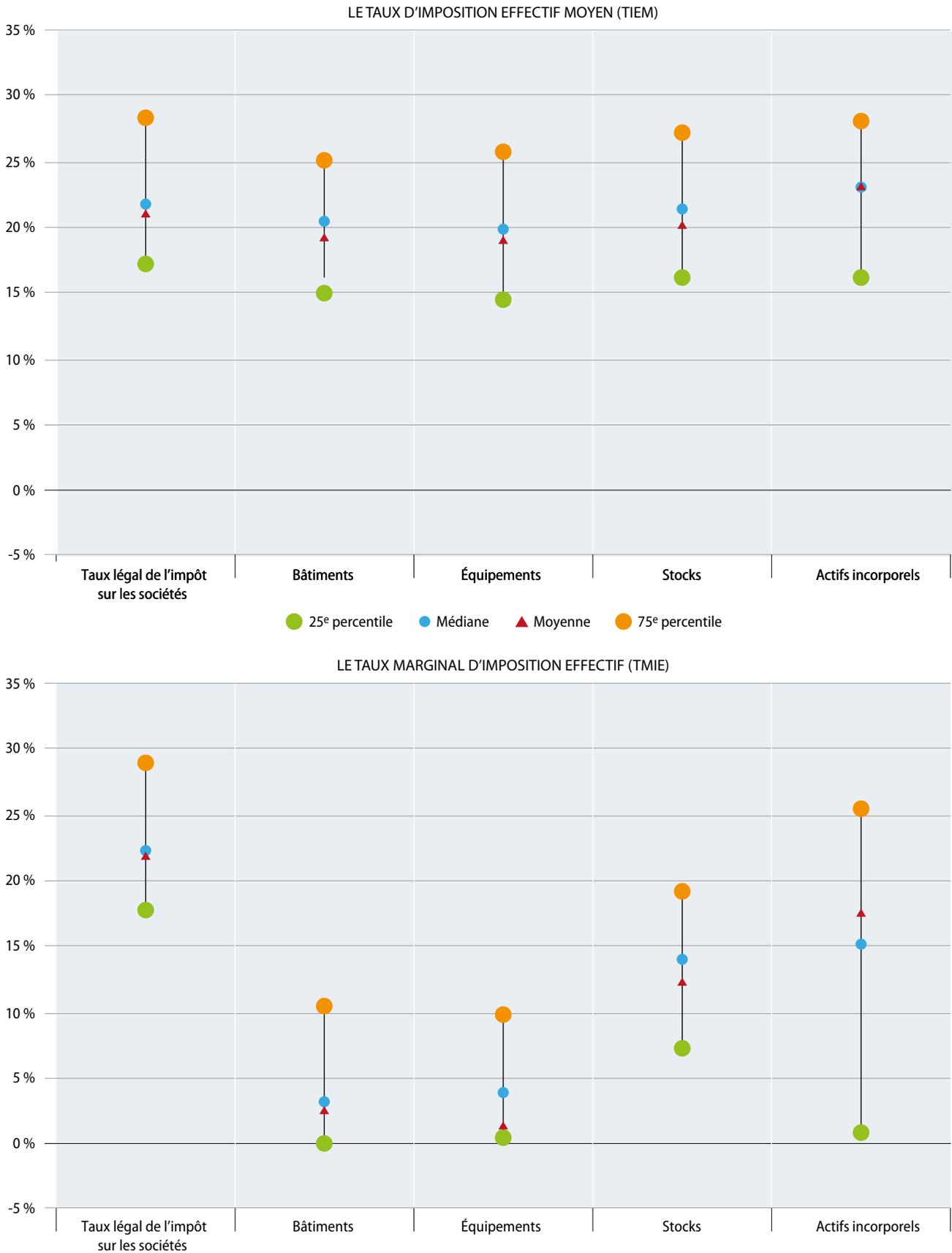
la moitié des juridictions situées au milieu de l'échelle de distribution affichent des TIEM compris entre 14 % et 26 % environ, cependant que le TIEM moyen des investissements dans les actifs corporels est inférieur d'environ 1 point de pourcentage à la médiane, ce qui indique que les TIEM sont beaucoup plus faibles pour ce type d'investissement dans certaines juridictions. En ce qui concerne les investissements dans les deux autres catégories d'actifs, la répartition est similaire à celle du taux légal de l'IS.

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

- Les investissements dans les actifs corporels bénéficient plus souvent d'un amortissement fiscal accéléré que les autres investissements ; il s'ensuit que les TMIE sont généralement plus faibles, et la répartition est plus condensée par rapport à celle du taux légal de l'IS.
- Les investissements dans les bâtiments bénéficient aussi fréquemment d'un amortissement accéléré, avec des TMIE compris entre 0 % et 10 % dans la moitié des juridictions couvertes.
- 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.
- Le traitement fiscal des investissements dans les logiciels acquis présente de plus grandes disparités entre les juridictions, comme en atteste la longueur de la ligne correspondant à cette catégorie d'actifs, comprise entre 0 % et 25 % environ.



GRAPHIQUE 10. **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, 2020**



## 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. Depuis quelque temps, les incitations fiscales en faveur de la R-D sont largement 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. Les incitations fiscales en faveur de la R-D peuvent être des allègements fiscaux au titre des dépenses de R-D, notamment des salaires des personnels de R-D et/ou des revenus tirés des activités de R-D, notamment les revenus de brevets. Les indicateurs mentionnés dans cette section se rapportent à des incitations fiscales en faveur de la R-D appliquées aux dépenses. Une vue d'ensemble des incitations fiscales fondées sur les revenus est présentée dans la section consacrée aux régimes de propriété intellectuelle. La conception des dispositifs d'allègement fiscal au titre des dépenses 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 des statistiques de l'impôt sur les sociétés* comprend deux jeux d'indicateurs d'incitations fiscales en faveur de la R-D qui apportent un éclairage complémentaire sur l'importance des aides à la R-D accordées par le biais des incitations fiscales fondées sur les dépenses.

Le premier ensemble d'indicateurs reflète le coût des incitations fiscales fondées sur les dépenses pour les pouvoirs publics :

- Les allègements fiscaux en faveur de la R-D accordés aux entreprises par les pouvoirs publics recouvrent des estimations des recettes non perçues au titre des incitations offertes aux niveaux national et infranational, lorsqu'il en existe et lorsqu'on dispose des données correspondantes. Cet indicateur est complété par des chiffres sur le financement direct de la R-D dans les entreprises afin de rendre compte du total des aides publiques en faveur de la R-D des entreprises.
- Ces deux indicateurs, compilés par la Direction de la science, de la technologie et de l'innovation de l'OCDE, sont disponibles pour 48 juridictions - à savoir les pays membres de l'OCDE et 11 économies partenaires - pour la période 2000-18.

Le deuxième jeu d'indicateurs est constitué d'indicateurs synthétiques de la politique fiscale qui rendent compte de l'effet des incitations fiscales en faveur de la R-D fondées sur les dépenses sur les coûts d'investissement des entreprises :

- Le taux d'imposition effectif moyen (TIEM) de la R-D mesure l'impact de la fiscalité sur les investissements de R-D qui génèrent un bénéfice économique.
- Le coût du capital pour la R-D mesure le niveau de rendement qu'une entreprise doit atteindre à partir d'un investissement dans la R-D avant impôt pour compenser tous les coûts et taxes qui découlent de l'investissement, en générant un bénéfice économique nul.

- Les taux marginaux 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 à destination des entreprises pour une unité supplémentaire de dépense de R-D. L'indice B indique dans quelle mesure les différents systèmes fiscaux réduisent le coût effectif de la R-D.

Le deuxième ensemble d'indicateurs est disponible pour 48 pays, à savoir les pays membres de l'OCDE et 11 économies partenaires. Les indicateurs du coût du capital et du TIEM sont disponibles pour la période 2019-20 et concernent les grandes entreprises qui sont en mesure de pleinement utiliser leurs avantages fiscaux. Les grandes entreprises représentent l'essentiel de la R-D dans la plupart des pays de l'OCDE (OCDE, 2021a ; Dernis et al, 2019). Les deux nouveaux indicateurs du TIEM et du coût de la R-D sont produits par le Centre de politique et d'administration fiscales, et la Direction de la science, de la technologie et de l'innovation de l'OCDE. L'indice B, élaboré par la Direction de la science, de la technologie et de l'innovation de l'OCDE, couvre un plus large éventail de scénarios (PME ; grandes entreprises ; entreprises bénéficiaires et entreprises déficitaires) sur la période 2000-2020.

Les taux d'imposition effectifs moyens (TIEM) de la R-D figurant dans cette section étendent aux actifs de R-D mis au point en interne les taux effectifs d'imposition des sociétés indiqués dans la section précédente. La méthodologie utilisée par l'OCDE pour calculer les taux d'imposition effectifs moyens (TIEM) de la R-D est décrite en détail dans l'un des documents de travail de l'OCDE sur la fiscalité (González Cabral, Appelt et Hanappi, 2021) et celle employée pour calculer l'indice B est présentée dans OCDE (2021b).

Ces indicateurs figurent également dans la base de données de l'OCDE sur les incitations fiscales en faveur des activités de recherche et de développement (*OCDE R&D Tax Incentive database*), 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 2020, 33 des 37 pays membres de l'OCDE offraient des allègements d'impôt au titre des dépenses de R-D, contre 20 en 2000.
- La plupart des juridictions associent aides directes et allègements fiscaux, mais la combinaison des mesures diffère d'un pays à l'autre. On observe, année après année, une montée en puissance des incitations fiscales en faveur de la R-D qui sont de plus en plus utilisées pour procurer un soutien financier à la R-D dans les entreprises.
- En 2020, le taux d'imposition effectif moyen de la R-D le plus bas a été observé en République slovaque, en Irlande et en Lituanie, ces juridictions offrant davantage d'incitations fiscales aux entreprises pour les encourager à localiser leurs investissements dans la R-D sur leur territoire.
- C'est au Portugal, en France et en République slovaque, que le coût du capital pour la R-D a été le plus bas en 2020, ces juridictions accordant davantage d'incitations fiscales aux entreprises pour les inciter à accroître leurs investissements dans la R-D.
- Si l'on isole l'impact des incitations fiscales à la R-D, c'est en République slovaque, en France et au Portugal, que le traitement fiscal préférentiel offert pour les investissements de R-D rentables et marginaux a été le plus avantageux en 2020.
- S'agissant des petites et moyennes entreprises (PME) bénéficiaires, c'est en Colombie, en République slovaque et en Islande que les taux marginaux implicites de subvention fiscale ont été les plus élevés en 2020.
- Dix-neuf 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.

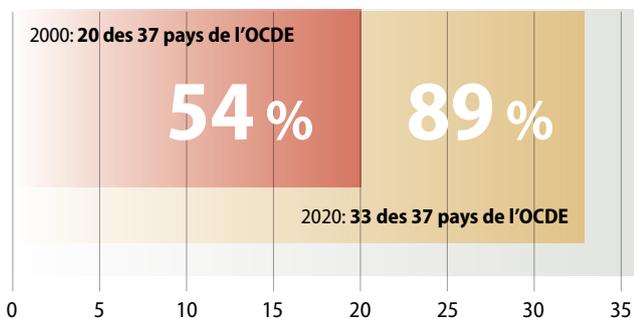
- Les incitations fiscales en faveur de la R-D sont devenues plus généreuses, en moyenne, au fil du temps. Cette évolution s'explique par un recours plus important aux mesures d'allègement fiscal en faveur de la R-D, qui sont également plus généreuses. Si cette tendance s'est stabilisée au cours des cinq dernières années, une augmentation a de nouveau été observée en 2020.



**Un aperçu des incitations fiscales à la R-D dans les pays de l'OCDE**

**(I) Un dispositif très répandu**

Nombre de pays offrant des incitations fiscales en faveur de la R-D

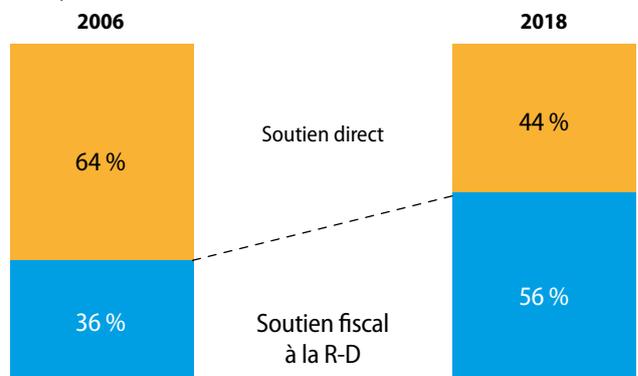


**(II) Une place de plus en plus importante dans les finances publiques**

Coût total pour le gouvernement	2018	Augmentation depuis 2006
Soutien fiscal	61 milliards USD	123 %
Soutien direct	49 milliards USD	-1 %

**(III) La combinaison des mesures gouvernementales : passage du soutien direct au soutien fiscal**

La combinaison des mesures en faveur de la R-D dans les entreprises, OCDE, 2006 vs 2018



**Note :** Les données font référence à 2006 et 2018 ou l'année la plus proche suivant la disponibilité des données. Les estimations de soutien fiscal excluent les incitations fiscales à la R-D à l'échelon territorial, puisque ces données n'étaient pas disponibles pour l'année 2006. Israël n'est pas inclus dans ces statistiques puisque les données sur le soutien fiscal ne sont pas disponibles.

### 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 les dépenses de R-D dans les entreprises (DIRDE). 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 2018, le total des aides publiques en faveur de la R-D dans les entreprises (aides publiques directes et incitations fiscales nationales), exprimé en pourcentage du PIB, a augmenté dans 30 des 48 juridictions pour lesquelles des données sont disponibles. La Fédération de Russie, la France et le Royaume-Uni sont les pays où le niveau des aides a été le plus élevé en 2018. Les incitations fiscales en faveur de la R-D offertes au niveau infranational ont représenté près de 30 % du total des aides fiscales au Canada en 2018 ; elles ont joué un rôle plus modeste en Hongrie et au Japon (16 % et 1 % du total des aides fiscales, respectivement).

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. En 2018, 17 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 80 % ou plus dans cinq juridictions de l'OCDE : Australie,

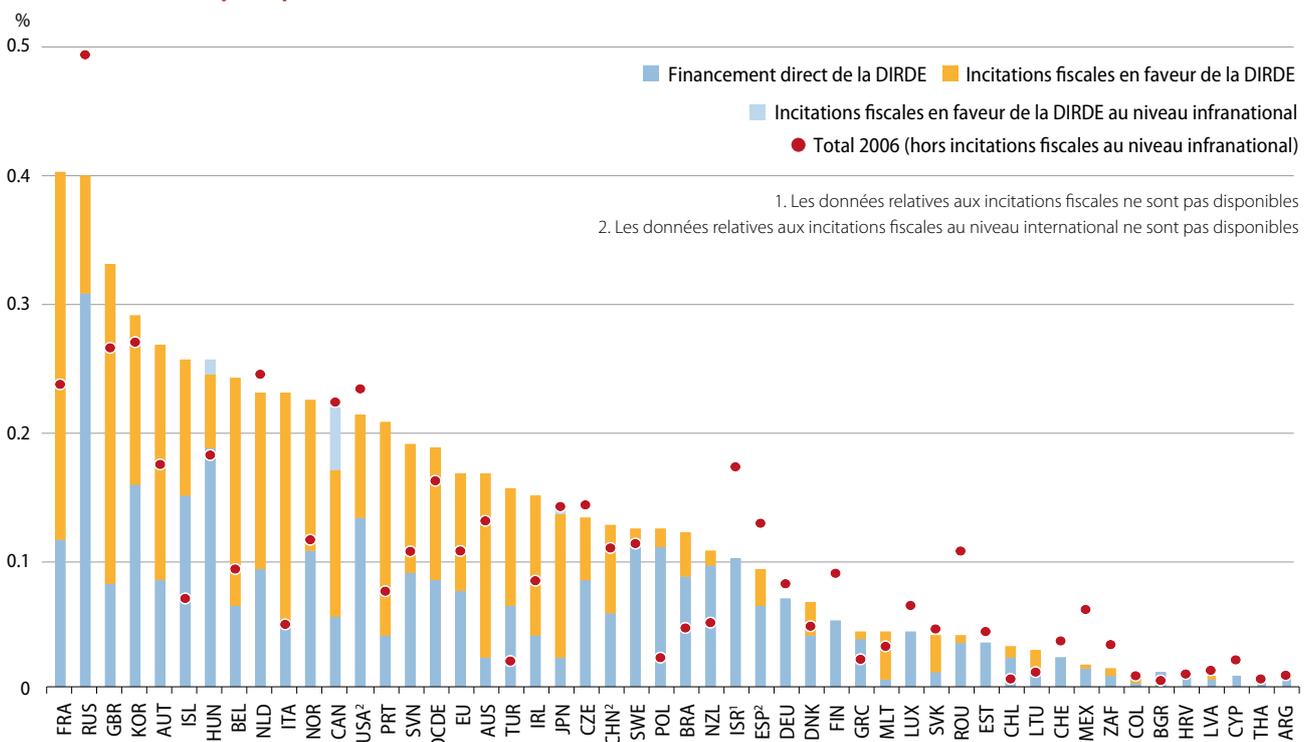
Colombie, Italie, Japon et Portugal. Cinq pays membres ne proposaient que des formes de soutien direct en 2018 : l'Allemagne, l'Estonie, la Finlande, le Luxembourg et la Suisse.

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 évolue 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. Par rapport à 2006, la part des aides fiscales dans l'aide publique totale a augmenté en 2018 dans 25 des 35 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 discrétionnaire dans la plupart des juridictions, à quelques exceptions près, notamment au Canada et en Hongrie, qui ont accru proportionnellement le recours aux aides directes, ou aux États-Unis, qui ont maintenu le niveau des aides.

La plupart des juridictions associent aides directes et allègements fiscaux, mais la combinaison des mesures diffère d'un pays à l'autre. Dans cinq des 31 pays membres de l'OCDE ayant accordé des allègements fiscaux au titre des dépenses de R-D des entreprises en 2018, 80 % des aides publiques en faveur de la R-D dans les entreprises ont pris la forme d'incitations fiscales à la R-D.



GRAPHIQUE 11. Aides publiques directes et incitations fiscales en faveur de la R-D (DIRDE), 2018



Données et notes : <https://oe.cd/ds/rntax>. Données chronologiques disponibles pour 2000-18.

Source : OCDE (2021), Base de données de sur les incitations fiscales en faveur des activités R-D, <https://www.oecd.org/fr/sti/rd-tax-stats.htm> (consultée en juillet 2021).

## MESURER LE TRAITEMENT FISCAL PRÉFÉRENTIEL EN FAVEUR DE LA R-D

Les incitations fiscales en faveur de la R-D présentent des caractéristiques conceptuelles très hétérogènes selon les pays, qui viennent s'ajouter aux différences existant dans les régimes standards d'imposition des bénéfices des sociétés. Les indicateurs fondés sur des taux effectifs d'imposition prospectifs sont donc utiles pour rendre compte de manière synthétique de l'effet de la fiscalité sur les décisions d'investissement dans la R-D des entreprises. En fixant la composition de l'investissement dans la R-D, ils permettent de comparer le traitement fiscal préférentiel accordé aux investissements dans la R-D dans les différents pays (encadré 9).

Cette base de données constitue une boîte à outils utile pour aider les responsables de l'action publique à analyser les incitations dont peuvent bénéficier les entreprises *par le biais du système fiscal* pour pouvoir accroître leurs investissements en R-D dans un pays donné ou (re)localiser leurs fonctions de R-D, en tenant compte à la fois de l'impact de la fiscalité des entreprises sous-jacente et des incitations fiscales spécifiques à la R-D. Les indicateurs servant à calculer le taux d'imposition effectif moyen (TIEM) et le coût du capital de la R-D sont utiles pour analyser les décisions d'investissement à la marge extensive (comme de décider d'investir ou non dans la R-D et de choisir où investir) et à la marge intensive (comme de savoir combien investir dans la R-D), respectivement. Ces indicateurs sont axés sur les incitations qui s'offrent aux grandes entreprises, lesquelles concentrent une grande partie de la R-D (OCDE, 2021a, Dernis et al., 2019) et supposent que les entreprises sont en mesure d'utiliser pleinement leurs avantages fiscaux.

Les pouvoirs publics mettent souvent en place des dispositions spécifiques pour cibler certains types

### Encadré 9. HYPOTHÈSES CONCERNANT L'INVESTISSEMENT EN R-D MODÉLISÉ

La production d'actifs de R-D implique généralement pour les entreprises de combiner dépenses courantes et investissements en capital. La générosité du traitement fiscal applicable à chaque composante diffère d'une juridiction à l'autre (OCDE, 2021b ; González Cabral, Appelt et Hanappi, 2021). La modélisation recourt à une combinaison fixe de 90 % de dépenses courantes (60 % au titre de la main-d'œuvre et 30 % au titre des autres dépenses courantes) et de 10 % de dépenses en capital (5 % pour les machines et les équipements et 5 % pour les bâtiments et les terrains) pour produire l'actif de R-D, ce qui reflète les parts moyennes des intrants de la R-D dans les pays de l'OCDE (OCDE, 2021c). La composition de l'investissement dans la R-D sous-tend le calcul de l'indice B, du coût du capital et du TIEM pour les indicateurs de R-D. Une structure fixe par projet permet d'imputer à coup sûr à la fiscalité les écarts entre juridictions.

d'entreprises et promouvoir la R-D parmi celles qui ne sont pas toujours en mesure d'utiliser pleinement leurs avantages fiscaux. L'indice B, qui est étroitement lié au coût du capital, constitue également un indicateur utile pour analyser les décisions d'investissement à la marge intensive dans la R-D et comparer les taux implicites de subventions fiscales à la R-D entre différents types d'entreprises (PME et grandes entreprises) et scénarios de rentabilité (entreprises bénéficiaires et entreprises déficitaires). L'encadré 10 donne une vue d'ensemble de ces trois indicateurs.

## INCITATIONS À LA MARGE EXTENSIVE

La comparaison des TIEM des investissements de R-D *entre les pays* donne un aperçu des incitations offertes par le système fiscal de chaque pays pour attirer les investissements rentables de R-D sur son sol (Partie A). Les taux les plus faibles de TIEM applicables aux investissements de R-D réalisés par les grandes entreprises sont observés en République slovaque, en Irlande et en Lituanie, tandis que c'est au Mexique, en Corée et en Australie qu'ils sont le plus élevés. Les estimations du TEIM sont généralement plus basses dans les juridictions où les taux d'imposition légaux sont plus faibles ou dans celles où les dispositions relatives à la base d'imposition sont plus généreuses, qu'il s'agisse des dispositions fiscales standards ou de celles concernant spécifiquement les investissements dans la R-D.

Afin d'évaluer le traitement fiscal préférentiel dont bénéficient les investissements de R-D par rapport à d'autres investissements, il est essentiel de calculer le ratio TIEM d'investissements comparables auxquels les incitations fiscales à la R-D ne s'appliquent pas. Lorsqu'elles sont disponibles, les incitations fiscales en faveur de la R-D réduisent le coût effectif de la R-D ainsi que les TIEM des entreprises, comme le montre la Partie A, les losanges étant situés en-dessous des cercles. L'ampleur de la réduction, présentée dans la Partie B, dépend de la générosité des incitations fiscales à la R-D offertes dans chaque juridiction, qui est étroitement liée à la conception de ces dispositions. Ce graphique ne prend en compte que l'impact des dispositions fiscales sur le soutien à la R-D : des réductions modestes, comme en Suède ou aux États-Unis, peuvent être observées dans le contexte d'une plus grande dépendance à l'égard des aides publiques à la R-D.

La différence entre les deux TIEM permet d'évaluer le traitement fiscal préférentiel accordé à la R-D dans une juridiction donnée, indépendamment des dispositions fiscales de référence applicables à tous les types d'investissements. D'un point de vue *des pays*, c'est la République slovaque, suivie de la France et du Portugal, qui accordent aux investissements dans la R-D le traitement fiscal préférentiel le plus important. L'absence de barres, comme en Finlande ou au Luxembourg, indique que la R-D ne bénéficie pas dans la juridiction de traitement fiscal préférentiel par rapport aux autres types d'investissement.

Encadré 10. TROIS INDICATEURS COMPLÉMENTAIRES DE LA GÉNÉROSITÉ DES AIDES FISCALES EN FAVEUR DE LA R-D

Le coût du capital, l'indice B et le taux d'imposition effectif moyen (TIEM) sont liés sur le plan théorique et reposent sur la même modélisation des incitations fiscales à la R-D. L'indice B et le coût du capital, en tant qu'indicateurs du coût de la R-D pour une unité marginale de dépenses de R-D, sont utilisés dans la littérature économique pour évaluer les décisions d'investissement des entreprises à la *marge intensive*, notamment pour le montant à investir dans la R-D.

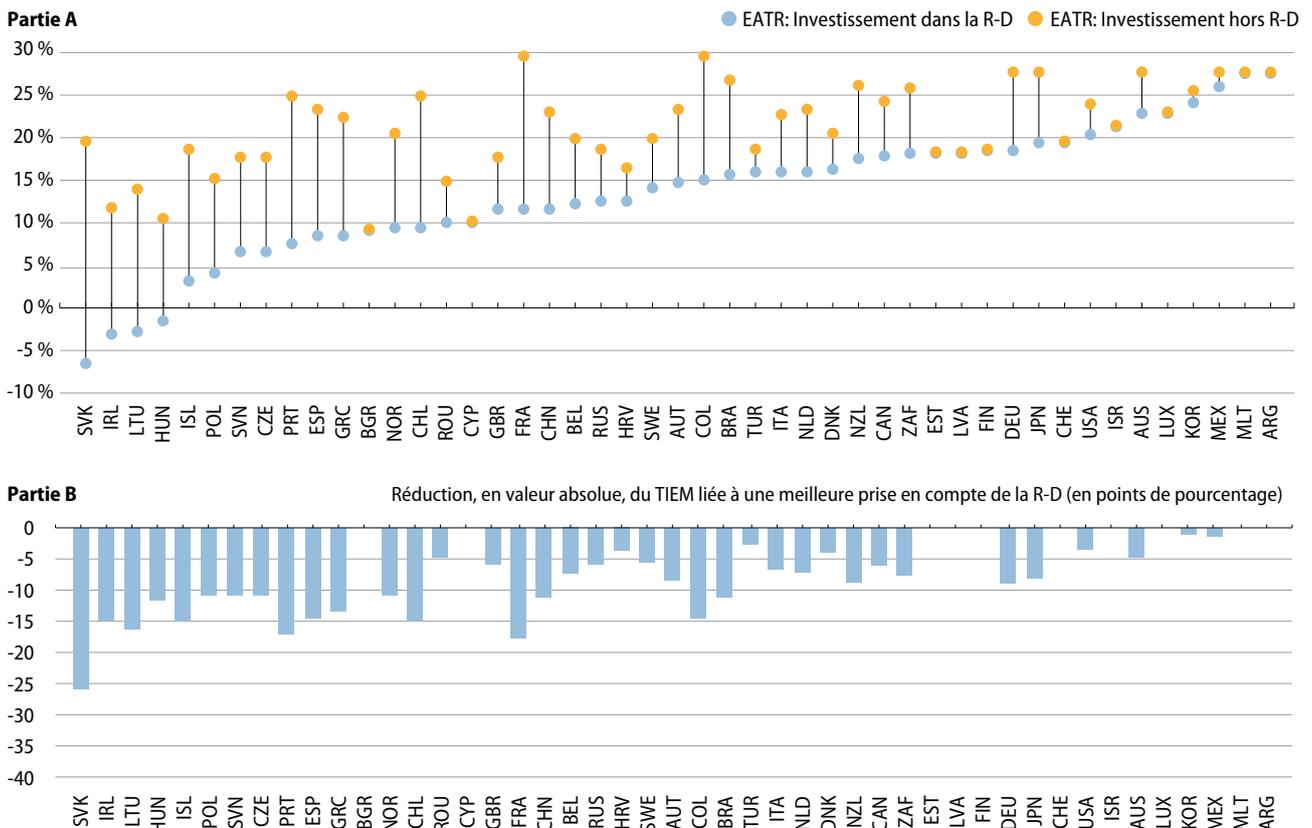
L'indice B permet de comparer la générosité des incitations fiscales à la R-D, autrement dit leur capacité à réduire les coûts des investissements initiaux sans tenir compte du financement de l'investissement. Parce qu'il est centré sur la composante fiscale du coût du capital, l'indice B ne suppose pas d'hypothèses sur le taux d'amortissement de la R-D, qui est généralement difficile à mesurer, et rend directement compte de la variation du traitement fiscal induit par les incitations fiscales à la R-D.

Le **coût du capital** complète et élargit l'indicateur de l'indice B pour tenir compte des coûts et impôts supplémentaires liés à l'investissement dans la R-D. Le coût du capital pouvant en principe refléter la variabilité des amortissements économiques entre les divers types d'actifs et options de financement, il facilite également l'analyse des différents types de projets de R-D. Enfin, le coût du capital constitue également un point de départ pour le calcul du TIEM.

Parce qu'il rend compte de l'imposition d'un investissement rentable, le **taux d'imposition effectif moyen** est pertinent pour l'évaluation des décisions d'investissement à la *marge extensive* (comme d'investir ou non dans la R-D et de choisir où investir). Ensemble, ces trois indicateurs offrent un jeu d'indicateurs complémentaires permettant d'évaluer l'impact de la fiscalité sur les décisions d'investissement dans la R-D des entreprises.

Source : Encadré 1 in González Cabral, Appelt and Hanappi (2021)

GRAPHIQUE 12. Taux d'imposition effectif moyen de la R-D

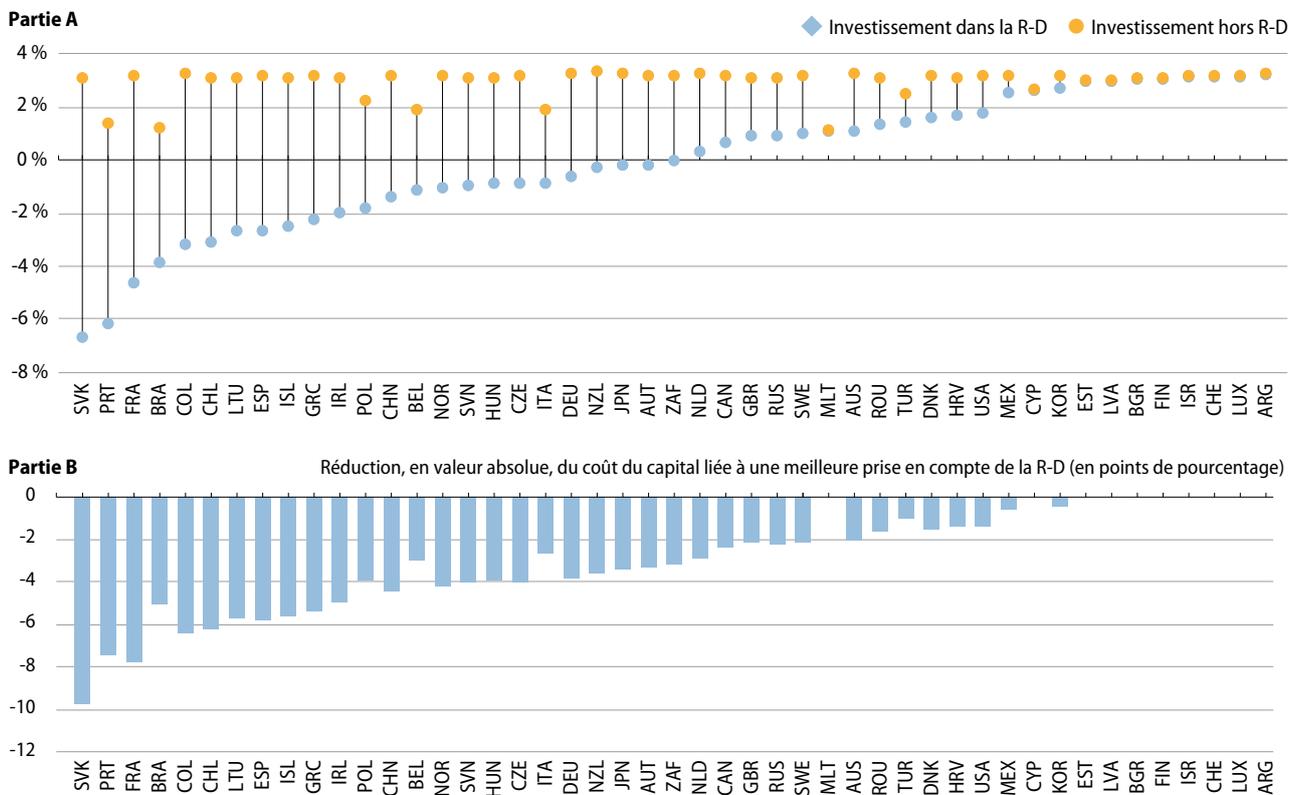


**Note :** Les résultats se rapportent à un scénario macroéconomique reposant sur l'hypothèse d'un taux d'intérêt réel de 3 % et d'un taux d'inflation de 1 %, et concernent un investissement financé par les bénéfices mis en réserve, en tenant compte de l'effet des déductions pour fonds propres le cas échéant. Dans le cas des investissements autres que la R-D, les TIEM sont proches du taux légal d'imposition en raison de l'importance des dépenses courantes dans l'investissement en R-D (voir encadré 11), sauf lorsque les déductions pour fonds propres sont autorisées.



Dans les pays de l'OCDE, les incitations fiscales en faveur de la R-D diminuent en moyenne de **9.7** points le TIEM des investissements dans la R-D et de **3.8** points de pourcentage le coût du capital de la R-D.

GRAPHIQUE 13. Coût du capital pour la R-D



**Note :** Les résultats se rapportent à un scénario macroéconomique reposant sur l'hypothèse d'un taux d'intérêt réel de 3 % et d'un taux d'inflation de 1 %, et concernent un investissement financé par les bénéfices mis en réserve, en tenant compte de l'effet des déductions pour fonds propres le cas échéant. Dans le cas des investissements autres que la R-D, le coût du capital se situe à un niveau proche du taux d'intérêt réel, en raison de l'importance des dépenses courantes dans l'investissement en R-D (voir encadré 10), sauf lorsque les déductions pour fonds propres sont autorisées.

### INCITATIONS À LA MARGE INTENSIVE

Une fois établies dans un lieu donné, les entreprises décident du niveau de l'investissement en tenant compte des dispositions fiscales qui ont une incidence sur la marge intensive. Le coût du capital de la R-D constitue un indicateur pertinent des incitations fiscales à la marge intensive. Parmi les juridictions considérées, la République slovaque, le Portugal et la France sont les juridictions qui incitent le plus, par le biais du système fiscal, à accroître le volume de R-D. Parmi les juridictions qui offrent un soutien fiscal à la R-D, c'est au Mexique, en Corée et aux États-Unis que les estimations du coût du capital de la R-D sont les plus élevées. Les estimations du coût du capital de la R-D tiennent compte à la fois de la variabilité des dispositions fiscales standards et de celles spécifiques aux investissements dans la R-D.

Les incitations fiscales à la R-D réduisent le coût du capital, l'ampleur de la réduction étant liée à la générosité de ces incitations. La différence absolue entre le coût du capital d'un investissement dans la R-D et d'un investissement comparable hors R-D donne une indication, *pour un pays donné*, de l'ampleur de l'allègement d'impôt en faveur de la R-D applicable aux investissements de R-D marginaux, déduction faite du traitement fiscal standard dont

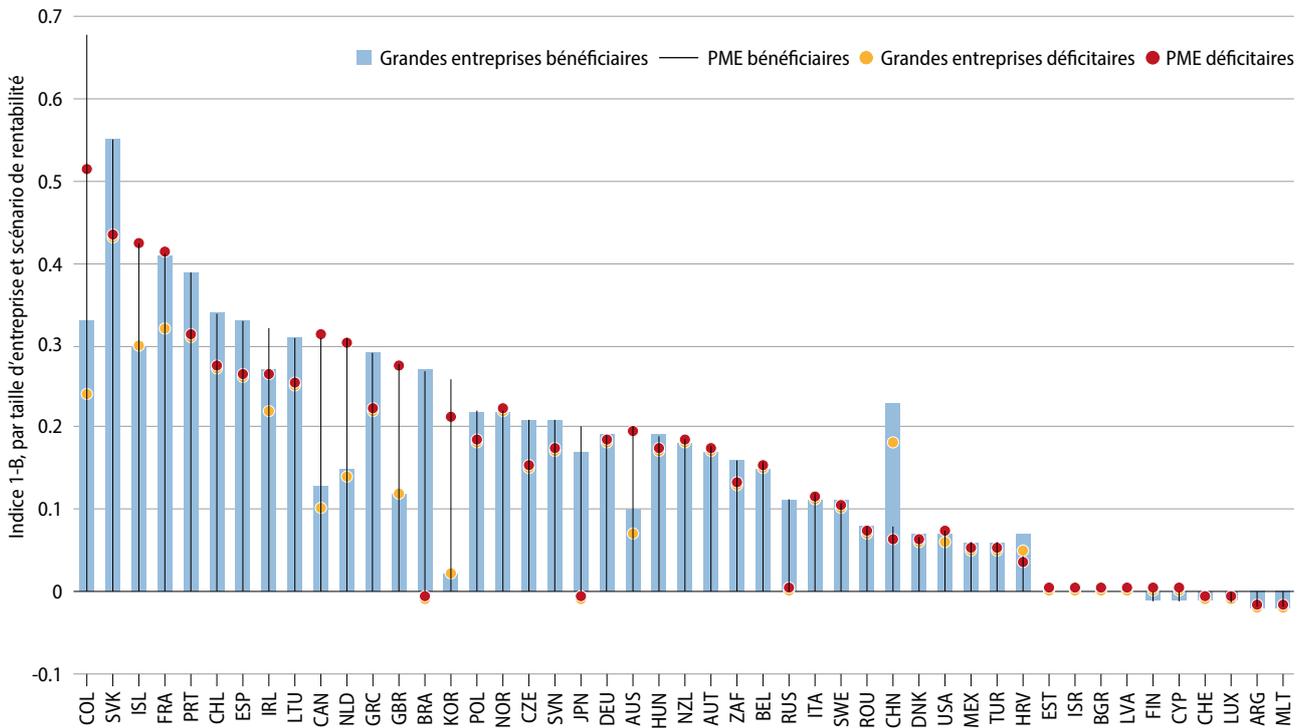
bénéficient tous les investissements. Cela permet d'isoler le traitement fiscal préférentiel accordé à la R-D. C'est en République slovaque, en France et au Portugal, pays où les estimations du coût du capital sont les plus basses, que les réductions du coût du capital *pour* les investissements dans la R-D sont les plus importantes.

### HÉTÉROGÉNÉITÉ DES TAUX IMPLICITES DE SUBVENTION FISCALE

Les taux implicites de subvention fiscale des dépenses de R-D fondés sur l'indicateur de l'indice B (indice 1-B) 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. Plus l'incitation fiscale en faveur de la R-D est généreuse, et plus la valeur de la subvention fiscale implicite est élevée. Les subventions fiscales en faveur de la R-D 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 en faveur de la R-D pour ces deux catégories d'entreprises.

GRAPHIQUE 14. Taux marginaux implicites de subvention fiscale des dépenses de R-D, 2020



Données et notes : <https://oe.cd/ds/rdtax>. La modélisation se fonde sur un taux d'intérêt nominal de 10 %.

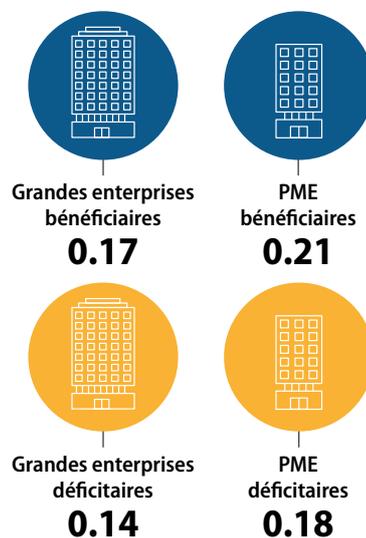
Source: OCDE (2021), Base de données sur les incitations fiscales en faveur des activités de R-D, <http://oe.cd/rdtax> (consultée en juin 2021).

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 applicables ou si l'entreprise ne réalise pas de bénéfices. Les taux marginaux 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, comme celui en vigueur en Espagne ou au Portugal, implique une moindre subvention pour les entreprises déficitaires que pour les entreprises rentables, 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 de comparer l'évolution des taux de subvention fiscale en faveur de la R-D pour différents types d'entreprises entre 2000 et 2020. Le jeu de données permet 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. Les incitations fiscales en faveur de la R-D sont devenues plus généreuses, en moyenne, au fil du temps. Bien que les taux de subvention fiscale se soient stabilisés entre 2013 et 2019, on observe de nouveau une tendance à la hausse en 2020. 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 2020



## Mise en œuvre de l'Action 13 du BEPS

L'Action 13 s'inscrit dans le cadre du volet relatif à la transparence fiscale du Projet BEPS de l'OCDE et du G20, afin d'aider les juridictions à combattre les pratiques de BEPS. Dans de nombreux cas, les juridictions disposent déjà de règles qui leur permettent de faire face aux risques de BEPS posés par les groupes d'entreprises multinationales (EMN), mais peuvent ne pas avoir accès aux informations nécessaires pour déterminer les circonstances dans lesquelles de tels risques de concrétisent. L'Action 13 du BEPS les aide, dans ce contexte, en fournissant aux administrations fiscales de nouvelles informations aux fins de l'évaluation des risques généraux liés aux prix de transfert ainsi que d'autres risques connexes.

Pour l'année fiscale 2017, 62 juridictions ont imposé le dépôt obligatoire des déclarations pays par pays au titre de 2017, tant que trois autres ont autorisé le dépôt volontaire. À ce jour, plus de 90 juridictions sont dotées de lois qui imposent une obligation déclarative en lien avec les déclarations pays par pays (voir graphique 15).

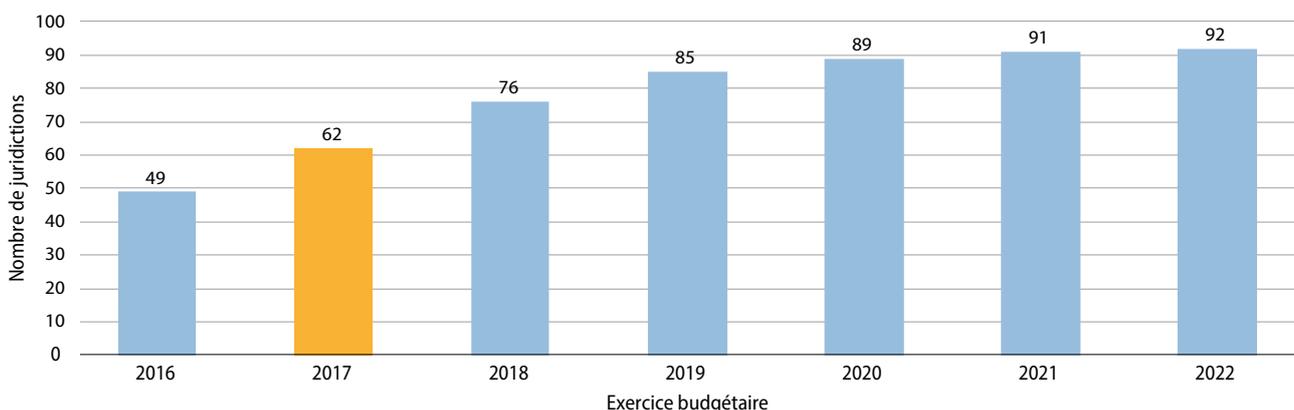
Il ressort des retours d'information des administrations fiscales que celles-ci, aux fins de combattre le phénomène de BEPS, utilisent les déclarations pays par pays en conjonction avec d'autres outils dans le but de les aider à : (i) déterminer les groupes d'EMN devant éventuellement faire l'objet de vérifications fiscales ; (ii) déterminer les groupes d'EMN pour lesquels une telle vérification n'est pas nécessaire (désélection) ; et (iii) planifier ces vérifications fiscales ainsi que d'autres enquêtes. La démarche adoptée varie selon l'approche générale de chaque administration fiscale en matière d'évaluation des risques. Deux points importants sont à signaler concernant le rôle des déclarations pays par pays :

- **Les déclarations pays par pays peuvent uniquement être utilisées dans le cadre d'une évaluation générale des risques posés par les EMN.** Elles ne peuvent être utilisées pour attester de l'existence de pratiques de BEPS, ou en tant que substitut d'enquêtes de fond, et doivent s'inscrire en complément d'autres informations à la disposition des administrations fiscales. Il est peu probable que la réussite d'une enquête en particulier puisse être attribuée spécifiquement aux déclarations pays par pays.

- **Un laps de temps important peut s'écouler entre le dépôt d'une déclaration pays par pays et la conclusion d'une vérification des prix de transfert.** Les déclarations pays par pays peuvent être utilisées aux fins d'une évaluation générale des risques et de la planification d'une vérification fiscale, mais on ne pourra déterminer si un groupe d'EMN a recours à des pratiques de BEPS qu'une fois les enquêtes complémentaires finalisées, ce qui peut prendre plusieurs années.

Quoique les déclarations pays par pays constituent un nouvel outil important, les administrations fiscales les utilisent en complément de tout un éventail d'outils supplémentaires pour combattre les pratiques de BEPS. L'OCDE a élaboré plusieurs outils pour accompagner les administrations fiscales dans l'utilisation des déclarations pays par pays, et, en particulier, dans le déploiement d'efforts multilatéraux visant à évaluer les risques posés par les groupes d'EMN. Il s'agit notamment d'ateliers consacrés à l'utilisation des déclarations pays par pays à des fins d'évaluation des risques ; l'Outil d'évaluation et d'assurance des risques fiscaux (TREAT) pour les administrations fiscales ; un questionnaire d'évaluation des risques fiscaux (TRAQ), qui est utilisé dans le cadre du programme international pour le respect des obligations fiscales (International Compliance Assurance Program ou ICAP) et qu'une administration fiscale peut fournir à un groupe d'EMN en l'invitant à leur expliquer les indicateurs clés des risques éventuels ; et un manuel, publié en 2017, d'évaluation effective des risques au titre des déclarations pays par pays.

GRAPHIQUE 15. Nombre de juridictions ayant mis en place le dépôt obligatoire des déclarations pays par pays



Source : Portail dédié à l'échange automatique de renseignements dans le cadre de l'Action 13 (<https://oe.cd/3Kj>)



# Statistiques agrégées et anonymisées établies à partir des informations figurant dans les déclarations pays par pays

## INFORMATIONS GÉNÉRALES SUR LES DONNÉES

Les déclarations pays par pays ont été mise en œuvre dans le cadre de l'Action 13 du Projet BEPS OCDE/G20 afin d'aider les juridictions à combattre l'érosion de la base d'imposition et le transfert de bénéfices (BEPS). Si les déclarations pays par pays ont pour objectif principal d'aider les administrations fiscales à repérer et à évaluer les risques généraux liés aux prix de transfert et aux pratiques de BEPS, les données ainsi obtenues peuvent également jouer un rôle dans l'analyse économique et statistique des pratiques de BEPS et des activités des entreprises multinationales (EMN) en général sous l'angle économique et statistique (voir la section précédente pour plus d'informations sur l'Action 13).

En vertu de l'Action 11 du Projet BEPS, qui reconnaît la nécessité de disposer de sources supplémentaires de données sur les EMN, les juridictions sont convenues de publier régulièrement des statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays afin d'appuyer l'analyse économique et statistique de ces entreprises multinationales et des pratiques de BEPS. L'édition 2021 des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* présente le deuxième jeu de statistiques agrégées tirées des déclarations pays par pays. Ces données correspondent à l'année 2017 et portent sur les déclarations remplies par 38 pays, qui couvrent près de 6 000 groupes d'EMN. Ce nouveau jeu de données contient un large éventail d'informations sur les activités financières et économiques mondiales des entreprises multinationales. L'encadré 12 décrit les données figurant dans la Déclaration pays par pays et les modalités de collecte de ces informations.

Les données agrégées figurant dans les déclarations pays par pays présentent un certain nombre de limites, qu'il convient de ne pas perdre de vue lors de toute analyse économique et statistique (encadré 13). Néanmoins, les données fournissent un grand nombre d'informations nouvelles sur les EMN et leurs activités par rapport aux sources de données existantes :

- Les données tirées des déclarations pays par pays fournissent des informations mondiales sur les activités

des EMN, des informations plus détaillées étant disponibles dans d'autres sources de données, comme les comptes financiers consolidés.<sup>7</sup>

- Les données tirées des déclarations pays par pays comportent des informations sur les effectifs, le chiffre d'affaires avec des parties liées et non liées, les bénéfices avant impôts, les impôts dus et les impôts acquittés, le capital social, les bénéfices non distribués et les actifs corporels ; ainsi que certaines variables qui, pour la plupart des juridictions, ne sont pas présentées de façon exhaustive dans d'autres jeux de données.
- Ces données permettent de s'assurer que toutes les activités mondiales des EMN couvertes sont prises en compte.
- Elles permettent tout au moins de bien établir la distinction entre les activités intérieures et étrangères des EMN.<sup>8</sup> Selon la juridiction déclarante, cela permet une analyse des activités des EMN dans les centres d'investissement et les pays en développement grâce à une ventilation géographique détaillée.
- Les informations sont présentées par juridiction de résidence fiscale et non par juridiction de constitution.
- Les données contenues dans la déclaration pays par pays donnent des informations comparables sur les activités commerciales exercées par les EMN (fabrication, ventes, détention de PI) dans les différentes juridictions, ce qui permet aux analystes d'établir pour la première fois un lien entre les résultats financiers et ces fonctions.

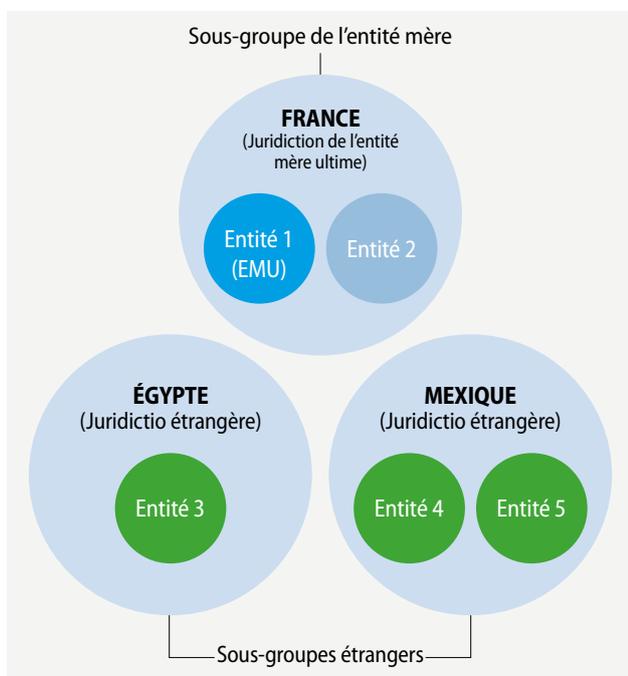
Ces données fournissent donc aux autorités et aux chercheurs un grand nombre d'informations nouvelles qui permettront d'analyser le comportement des entreprises multinationales, notamment en matière de fiscalité, contribuant ainsi à offrir une image plus complète des activités mondiales des très grandes entreprises multinationales que ne le permet l'utilisation des autres sources disponibles.

7. Dans le cas des États-Unis, les données présentées dans les déclarations pays par pays sont moins détaillées que dans les formulaires IFRS 5471, 8865 et 8858.

8. À l'exception des revenus relatifs aux entités apatrides, qui peuvent correspondre à des activités intérieures ou étrangères.

## STRUCTURE D'UN GROUPE D'ENTREPRISES MULTINATIONALES

Le Groupe EMN XYZ exerce ses activités en France, au Mexique et en Égypte. L'entité mère ultime est située en France.



Un **Groupe d'EMN** est un ensemble d'entreprises liées entre elles en vertu de la structure de propriété ou de contrôle du groupe, qui est tenu à ce titre d'établir des États financiers consolidés conformes aux principes comptables applicables à des fins d'information financière, ou qui serait tenu de le faire si des participations dans l'une ou l'autre de ces entreprises étaient cotées en bourse.

Une **entité** est une unité opérationnelle distincte d'un Groupe d'EMN qui est intégrée dans les États financiers consolidés de ce groupe à des fins d'information financière.

Une **entité mère ultime** détient directement ou indirectement une participation suffisante dans une ou plusieurs autres entités constitutives de ce groupe d'EMN de sorte qu'elle est tenue d'établir des états financiers consolidés.

Un **sous-groupe** est formé par l'ensemble des entités d'un groupe d'EMN qui exercent leurs activités dans une même juridiction fiscale.

**Note :** les définitions ont été adaptées dans un souci de concision. Des informations plus précises sont disponibles dans le Rapport final sur l'Action 13 (Annexe IV au chapitre V, Documentation des prix de transfert et déclarations pays par pays <https://doi.org/10.1787/9789264248502-fr>).

### Encadré 11. DONNÉES ANONYMISÉES ET AGRÉGÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS ET MODALITÉS DE COLLECTE

L'élaboration des statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays s'articule autour de deux grandes étapes. Premièrement, toutes les grandes EMN (dont le chiffre d'affaires est supérieur à 750 MEUR) déposent leurs déclarations pays par pays, généralement auprès de l'administration fiscale de la juridiction où se situe leur entité mère ultime. Un groupe d'EMN est généralement tenu de déposer sa déclaration pays par pays dans l'année qui suit la date de clôture de son exercice fiscal. Deuxièmement, dans chaque juridiction, les administrations fiscales ou d'autres organismes publics compilent les différentes déclarations pays par pays déposées en un jeu de données unique dans le respect des règles de confidentialité qui leurs sont propres. Cela aboutit à un jeu unique de données anonymisées et agrégées couvrant l'ensemble des EMN soumises à l'obligation déclarative de la juridiction, qui est transmis à l'OCDE.

Les juridictions ont commencé à recevoir en janvier 2018 les déclarations aux fins de l'élaboration du deuxième jeu de données agrégées, qui couvre les déclarations pays par pays au titre des exercices fiscaux clos entre le dimanche 1er janvier 2017 et le dimanche 31 décembre 2017. L'OCDE a travaillé en étroite collaboration avec les membres du Cadre inclusif pour élaborer un modèle commun de déclaration et surmonter un éventail de difficultés juridiques et techniques de sorte à s'assurer que les juridictions ont bien été mesurées de commencer à soumettre des données agrégées à l'OCDE.

Bien que le Cadre inclusif compte 139 membres, seuls 62 d'entre eux ont imposé une obligation déclarative pour l'exercice 2017, et trois d'entre eux ont autorisé le dépôt volontaire. Parmi les juridictions ayant reçu des déclarations pays par pays, il a été estimé que seulement 40 d'entre elles en avaient reçu un nombre suffisant pour être en mesure de fournir des statistiques agrégées, tout en préservant la confidentialité des contribuables. Le deuxième jeu de données publiées présente les statistiques issues des déclarations pays par pays de 38 de ces 40 juridictions, et notamment des informations sur les activités de près de 6000 groupes d'EMN (voir Tableau 1).

Afin de donner une vision d'ensemble des activités EMN au niveau mondial, les juridictions ont fourni à l'OCDE des agrégats de données anonymisées et agrégées sur les variables suivantes : nombre de déclarations pays par pays ; nombre de sous-groupes ; nombre d'entités ; chiffre d'affaires total avec des parties liées et non liées (et la somme des deux, soit le chiffre d'affaires total) ; résultat (bénéfices ou pertes) avant impôts sur les bénéfices ; impôts sur les bénéfices acquittés (sur la base des règlements effectifs) ; impôt sur les bénéfices dus au titre de l'exercice en cours ; capital social ; bénéfices non distribués ; nombre de salariés ; actifs corporels hors trésorerie et équivalents de trésorerie ; principale(s) activité(s) de chacune des entités constitutives. Les données sont agrégées au niveau des sous-groupes, selon les caractéristiques propres à certains groupes ou sous-groupes, et saisies selon ces différents critères dans plusieurs tableaux (voir Tableau 2).

TABLEAU 1. **Composition de l'échantillon et valeurs moyennes des principales variables financières**

Jurisdiction déclarante	Niveau de ventilation des données	Nombre de déclarations pays par pays	Chiffre d'affaires des parties non liées	Actifs corporels (hors trésorerie)	Impôt sur les bénéfices (dus)	Nombre de salariés
1 Argentine	14 juridictions individuelles	15	3 064	2 569	108	10 182
2 Australie	76 juridictions individuelles	125	5 009	4 836	201	12 728
3 Autriche	Continents	76	3 934	2 563	51	12 889
4 Belgique	15 juridictions individuelles	55	5 266	3 499	126	12 244
5 Bermudes	95 juridictions individuelles	48	5 181	5 959	91	14 604
6 Brésil	37 juridictions individuelles	84	12 000	9 391	119	21 233
7 Canada	10 juridictions individuelles	210	5 928	6 187	102	14 614
8 Chili	4 juridictions individuelles	30	5 132	3 831	85	23 400
9 Chine	119 juridictions individuelles	264	22 235	24 445	485	78 785
10 Danemark	109 juridictions individuelles	64	5 504	2 544	100	19 692
11 Finlande	Toutes juridictions étrangères confondues	53	4 298	1 668	50	10 742
12 France	84 juridictions individuelles	209	12 066	5 855	277	41 639
13 Allemagne	157 juridictions individuelles	379	9 061	5 056	151	23 474
14 Grèce	Continents	19	13 888	6 265	- 15	17 190
15 Inde	162 juridictions individuelles	165	4 684	6 807	129	29 978
16 Indonésie	33 juridictions individuelles	27	3 497	6 820	116	19 492
17 Irlande	Toutes juridictions étrangères confondues	56	7 056	2 894	133	26 008
18 Île de Man	Continents	5	1 519	915	8	7 534
19 Italie	106 juridictions individuelles	133	4 812	2 362	56	12 269
20 Japon	198 juridictions individuelles	866	7 903	3 682	191	19 501
21 Corée	Toutes juridictions étrangères confondues	233	8 425	6 075	194	15 004
22 Lettonie	8 juridictions individuelles	3	423	194	22	2 508
23 Luxembourg	86 juridictions individuelles	129	4 355	1 938	24	12 294
24 Malaisie	30 juridictions individuelles	34	4 882	9 078	224	18 479
25 Mexique	95 juridictions individuelles	69	6 093	5 907	129	31 732
26 Pays-Bas	Toutes juridictions étrangères confondues	157	11 377	5 970	171	25 911
27 Norvège	Continents	59	4 318	4 190	202	7 076
28 Pérou	15 juridictions individuelles	7	4 603	1 987	265	26 563
29 Pologne	1 juridiction individuelle	33	3 466	3 085	61	15 427
30 Roumanie	5 juridictions individuelles	3	38	594	13	11 209
31 Singapour	23 juridictions individuelles	63	4 882	5 149	103	12 854
32 Slovénie	4 juridictions individuelles	6	2 338	830	15	5 866
33 Afrique du Sud	137 juridictions individuelles	51	7 902	5 287	67	26 678
34 Espagne	114 juridictions individuelles	120	7 707	6 695	97	22 544
35 Suède	Continents	102	5 155	2 479	125	17 919
36 Suisse	115 juridictions individuelles	71*	9 327	5 430	223	23 995
37 Royaume-Uni	Continents	394	6 847	4 995	137	22 400
38 États-Unis	141 juridictions individuelles	1575	9 663	5 275	239	23 536

**Note :** Les valeurs (à l'exception du nombre de déclarations pays par pays et de l'effectif) sont exprimées en millions de dollars des États-Unis (USD). Le niveau de ventilation des données varie selon les règles de confidentialité des données applicables dans chaque juridiction déclarante.

\* Le chiffre de 71 déclarations pays par pays indiqué pour la Suisse correspond au nombre de déclarations ayant servi à l'élaboration des statistiques pour 2017. Néanmoins, ce chiffre est nettement inférieur au nombre de déclarations pays par pays réellement déposées en Suisse au titre de 2017. En 2017, le dépôt de déclarations pays par pays était facultatif en Suisse et celle-ci a décidé de préparer les statistiques uniquement à partir des déclarations dont les données étaient de qualité satisfaisante. Il est vraisemblable qu'en 2018, les statistiques fournies par la Suisse puissent être issues d'un plus grand nombre de déclarations pays par pays.

**Source :** Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2017

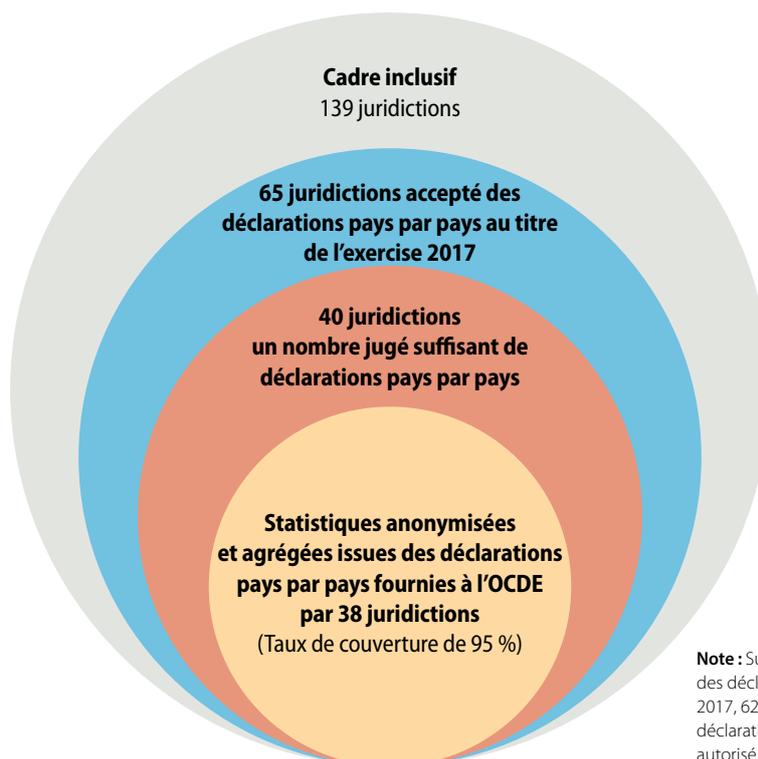
TABLEAU 2. **Contenu des statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays**

Tableau de la déclaration pays par pays	Contenu	Juridictions couvertes*	Description
Tableau 1A	Totaux agrégés des différentes variables par juridiction	38	Totaux des différentes variables pour l'ensemble des sous-groupes, tels qu'agrégés par juridiction de résidence fiscale (ou groupes de juridictions selon les règles de confidentialité). Ce tableau contient trois parties, correspondant à l'agrégation des variables pour l'ensemble des sous-groupes, pour les sous-groupes dégageant des bénéficiaires et pour les sous-groupes réalisant des pertes.
Tableau 1B	Valeurs moyennes des différentes variables par juridiction	27	Même structure que le Tableau 1A mais avec des valeurs moyennes calculées à partir du nombre total de sous-groupes indiqué dans les déclarations pays par pays.
Tableau 4	Totaux agrégés des différentes variables selon les taux d'imposition appliqués aux groupes d'EMN	30	Les données sont présentées par taux effectif d'imposition applicable au groupe d'EMN et par juridiction fiscale. Le niveau de ventilation varie selon les juridictions, en fonction des règles de confidentialité en vigueur.
Tableau 5	Totaux agrégés des différentes variables, selon le taux d'imposition appliqué aux sous-groupes d'EMN	33	Les données sont présentées par taux effectif d'imposition applicable au sous-groupe d'EMN. Le niveau de ventilation varie selon les juridictions, en fonction des règles de confidentialité en vigueur.
Tableau 6	Points de la distribution de la taille des groupes d'EMN	23	Présente les points de la distribution de la taille de groupes d'EMN, telle que mesurée par le chiffre d'affaires des parties non liées, l'effectif et les actifs corporels. La taille totale d'un groupe d'EMN est déterminée par la somme des variables correspondantes pour l'ensemble de ses sous-groupes.

**Note :** il a été décidé de différer le recueil des données des tableaux 2 et 3, qui sont agrégées selon le secteur et la taille des EMN. Le Cadre inclusif déterminera s'il convient d'étendre le jeu de données pour y inclure ces tableaux dans les années à venir.

\* Quoique toutes les juridictions déclarantes aient fourni le Tableau 1A, la couverture des pays pour les autres tableaux est variable, comme indiqué ci-après.

## COUVERTURE DES DONNÉES ANONYMISÉES ET AGRÉGÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS



**Note :** Sur les 65 juridictions qui ont accepté des déclarations pays par pays pour l'exercice 2017, 62 ont mis en œuvre une obligation déclarative pour cet exercice, et trois ont autorisé les dépôts volontaires.

## Encadré 12. LIMITES INHÉRENTES AUX DONNÉES ISSUES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS ET MESURES VISANT À AMÉLIORER LA

Les données agrégées issues des déclarations pays par pays présentent un certain nombre de limites, qu'il convient de garder à l'esprit lors de toute analyse économique et statistique. On peut notamment citer les limites suivantes :

- La plupart des données sont trop agrégées pour permettre un examen détaillé des mécanismes mis en œuvre dans les pratiques de BEPS (aucune distinction n'est établie entre les redevances et les intérêts dans les paiements entre parties liées, par exemple, et aucune information n'est fournie sur les actifs incorporels).
- Bien souvent, mais pas toujours, les déclarations pays par pays reposent sur des données de comptabilité financière.<sup>9</sup> Au vu des différences existantes entre les règles de comptabilité financière et d'autres règles comptables autorisées ainsi que les règles de déclaration fiscale, les données issues des déclarations pays par pays pourraient ne pas refléter fidèlement la façon dont les différents éléments sont comptabilisés à des fins fiscales. Les différences dans les règles comptables pourraient nuire à la comparabilité des données issues des déclarations pays par pays entre juridictions.
- Plusieurs pays n'ont pas communiqué à l'OCDE de statistiques agrégées sur les déclarations pays par pays aux fins de la publication de cette édition des *Statistiques de l'impôt sur les sociétés* ;
- Il existe un certain nombre de lacunes en matière de données, qui sont décrites dans les avertissements qui accompagnent ces données <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/statistiques-anonymisees-et-agregees-cbcr-avertissement.pdf>. En l'absence de directives spécifiques, il est possible que les EMN aient intégré des dividendes intragroupe dans leurs bénéfices, d'où la possibilité que les bénéfices fassent l'objet d'une double

comptabilisation. Si l'intégration des dividendes dans les bénéfices est normale en comptabilité financière séparée, elle peut, dans le contexte de l'analyse de l'impôt sur les sociétés des entreprises, fausser les résultats. À titre d'exemple, le traitement fiscal de dividendes rapatriés peut différer d'une juridiction à l'autre. La distribution de bénéfices après impôts sous la forme de dividendes est souvent faiblement imposée ou exonérée d'impôt.<sup>10</sup> Afin d'évaluer la part potentielle des dividendes intégrés dans les bénéfices, certaines juridictions réalisent leurs propres analyses indépendantes à ce sujet.<sup>11</sup>

- Dans le cas des entités apatrides, la prise en compte d'entités transparentes telles que les sociétés de personnes, peut donner lieu à une double comptabilisation du chiffre d'affaires et du bénéfice. En revanche, les données peuvent laisser supposer que les bénéfices apatrides ne sont pas imposés, car c'est généralement le propriétaire qui s'acquitte de l'impôt sur ces revenus.
- Les sociétés placées hors du champ d'application de l'IS comme les fonds de pension ou les hôpitaux universitaires, sont tenues de déposer une déclaration pays par pays et, à ce titre, sont prises en compte dans les statistiques agrégées, sauf spécification contraire. La prise en compte de ces sociétés pourrait fausser la relation entre bénéfices et impôts.

Certaines des limites de données ont déjà été résolues grâce à la révision des orientations. À titre d'exemple, s'agissant de la double comptabilisation des dividendes, les instructions relatives à la mise en œuvre des déclarations pays par pays ont été actualisées en novembre 2019 afin de préciser que les dividendes intragroupes ne devaient pas être intégrés dans les bénéfices. Néanmoins, en raison du décalage entre la révision des instructions et les déclarations, il est probable qu'il faille plusieurs années avant que ces mesures ne se traduisent par une véritable amélioration de la qualité



## QUALITÉ DES DONNÉES

des données. D'autres questions, comme le traitement des entités apatrides, font actuellement l'objet de discussions, notamment dans le cadre du réexamen de la Déclaration pays par pays (Action 13 du BEPS),<sup>12</sup> qui pourrait conduire à l'avenir à la collecte d'informations plus détaillées au titre des déclarations pays par pays. L'OCDE continue à travailler en collaboration avec les membres du Cadre inclusif et d'autres parties prenantes afin d'améliorer la qualité et la cohérence des données dans l'ensemble des pays. Au vu de ces différents axes d'amélioration, il est vraisemblable que la valeur et l'importance de ce jeu de données, en tant qu'outil permettant aux analystes et au public de mieux comprendre les activités des EMN au niveau mondial et les phénomènes de BEPS, continue de s'accroître au fil du temps.

Outre les limitations mentionnées ci-dessus, il convient de rester prudent avant de tirer des conclusions des données tirées des déclarations pays par pays, et ce, pour plusieurs raisons :

- Les variations et les tendances potentielles en matière de pratiques de BEPS sont impossibles à identifier à partir d'une seule année de données.
- La comparabilité entre 2016 et 2017 des échantillons de données et rapidement limitée, en raison du passage du système de dépôt volontaire au système de dépôt obligatoire, et des écarts dans l'exercice fiscal couvert.<sup>13</sup> À plus long terme, les modifications apportées aux instructions se traduiront par une évolution du traitement de certaines variables, comme les bénéficiaires, ce qui limitera également la comparaison entre ces variables dans le temps.
- Même lorsqu'on disposera de plusieurs années supplémentaires de données, il pourra être difficile de déterminer les effets des politiques visant à combattre le phénomène de BEPS, car un certain nombre d'événements extérieurs auront une incidence sur ces données (par exemple, le COVID-19, et la « Tax Cuts and Jobs Act – TCJA » promulguée aux États-Unis à la fin de l'année 2017).
- La mise en œuvre des mesures de BEPS prend du temps et il faudra attendre peut-être plusieurs années avant que les effets de ces mesures ne se fassent réellement sentir.

9. Les EMN déclarantes peuvent choisir d'utiliser des données tirées de leurs états consolidés, des états financiers distincts relatifs aux entités qui sont prévus par la loi, des états financiers prévus par la réglementation, ou de comptes de gestion internes. Dans certaines juridictions, les contribuables sont autorisés à utiliser les états financiers ou les documents conservés à des fins fiscales.

10. Pour ce qui est de l'Union européenne, la directive du Conseil 2011/96/UE limite la capacité des États membres de l'UE d'imposer les dividendes qui leur sont versés, et ce, afin d'exonérer de retenue à la source les dividendes et autres bénéfices distribués par des filiales à leur société mère, et d'éliminer la double imposition de ces revenus au niveau de la société mère.

11. Les analyses spécifiques par pays conduites par les Pays-Bas, l'Irlande, l'Italie et la Suède sont disponibles aux adresses suivantes : Pays-Bas : <https://oe.cd/3Kp> ; Irlande : <https://oe.cd/3Kn> ; Italie : <https://oe.cd/3Ko> ; Suède : <https://oe.cd/3Kq> ; Royaume-Uni : <https://oe.cd/3Kr>.

12. Un réexamen du standard minimum qui introduit la Déclaration pays par pays (réexamen de 2020) est prévu au titre du Rapport sur l'Action 13 du BEPS (<https://doi.org/10.1787/9789264248502-fr>). Une réunion de consultation publique sur le réexamen de 2020 de l'Action 13 du BEPS s'est tenue virtuellement les 12 et 13 mai 2020, et a été l'occasion pour les parties prenantes externes d'apporter leur éclairage sur les travaux en cours.

13. En 2016, il a été décidé de couvrir les déclarations pays par pays portant sur les exercices fiscaux clos entre le 31 décembre 2016 et le 30 juin 2017. Les prochaines publications de ce jeu de données couvriront les déclarations pays par pays au titre de la période comprise entre le 1er janvier et le 31 décembre pour la plupart des pays (par exemple, les données pour 2017 couvriront les déclarations pays par pays au titre des exercices clos entre le 1er janvier 2017 et le 31 décembre 2017).

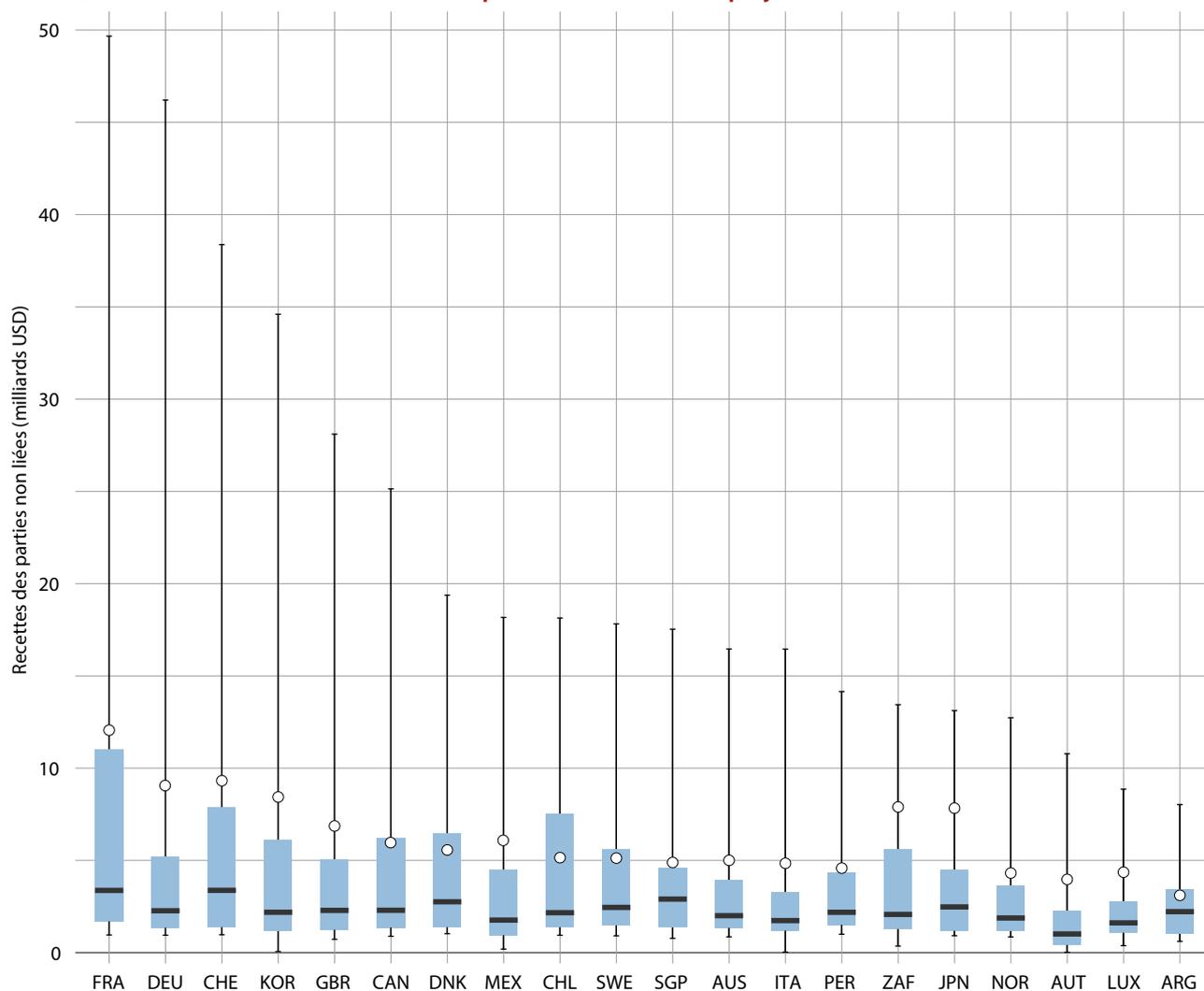


## OBSERVATIONS D'ORDRE GÉNÉRAL SUR LES DONNÉES TIRÉES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

Les statistiques descriptives suivantes apportent un éclairage sur certains aspects clés des données issues des déclarations pays par pays pour 2017 :

- **Les données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays donnent une idée générale de l'endroit où les groupes d'EMN ont leur siège.**  
Le tableau 1 montre que, parmi les juridictions qui ont communiqué leurs données, les États-Unis et le Japon comptent plus de 40 % des sièges des EMN qui composent l'échantillon. Le nombre d'EMN ayant fait l'objet d'une déclaration varie considérablement d'une juridiction à l'autre, allant d'un minimum de trois en Lettonie et en Roumanie à 1 575 aux États-Unis. Le nombre médian par juridiction est de 64.
- **La taille des groupes d'EMN varie au sein de l'échantillon, qui comprend un petit nombre de groupes d'EMN relativement grands.** Le Graphique 16 montre les points de la distribution du chiffre d'affaires des parties non liées des groupes d'EMN ayant leur siège dans l'une des juridictions déclarantes. Il ressort de l'ensemble des juridictions que la taille moyenne des EMN en termes de chiffre d'affaires des parties non liées est nettement plus élevée que la taille médiane, ce qui indique que l'échantillon correspondant comporte un plus petit nombre de groupes d'EMN relativement grands.

GRAPHIQUE 16. Ventilation du chiffre d'affaires des parties non liées des EMN par juridiction de l'entité mère ultime



**Note :** Le point blanc représente la valeur moyenne (calculée en divisant les totaux par le nombre de déclarations pays par pays), les rectangles bleus sont délimités par le 25e et le 75e centiles, et représentent donc 50 % de l'échantillon au sein de chaque juridiction. La barre noire horizontale correspond à la médiane (50e centile). Les deux moustaches correspondent au 5e et au 95e centiles. Les juridictions sont classées par rapport au 95e centile. Les pays couverts reflètent les données disponibles dans le tableau 6.

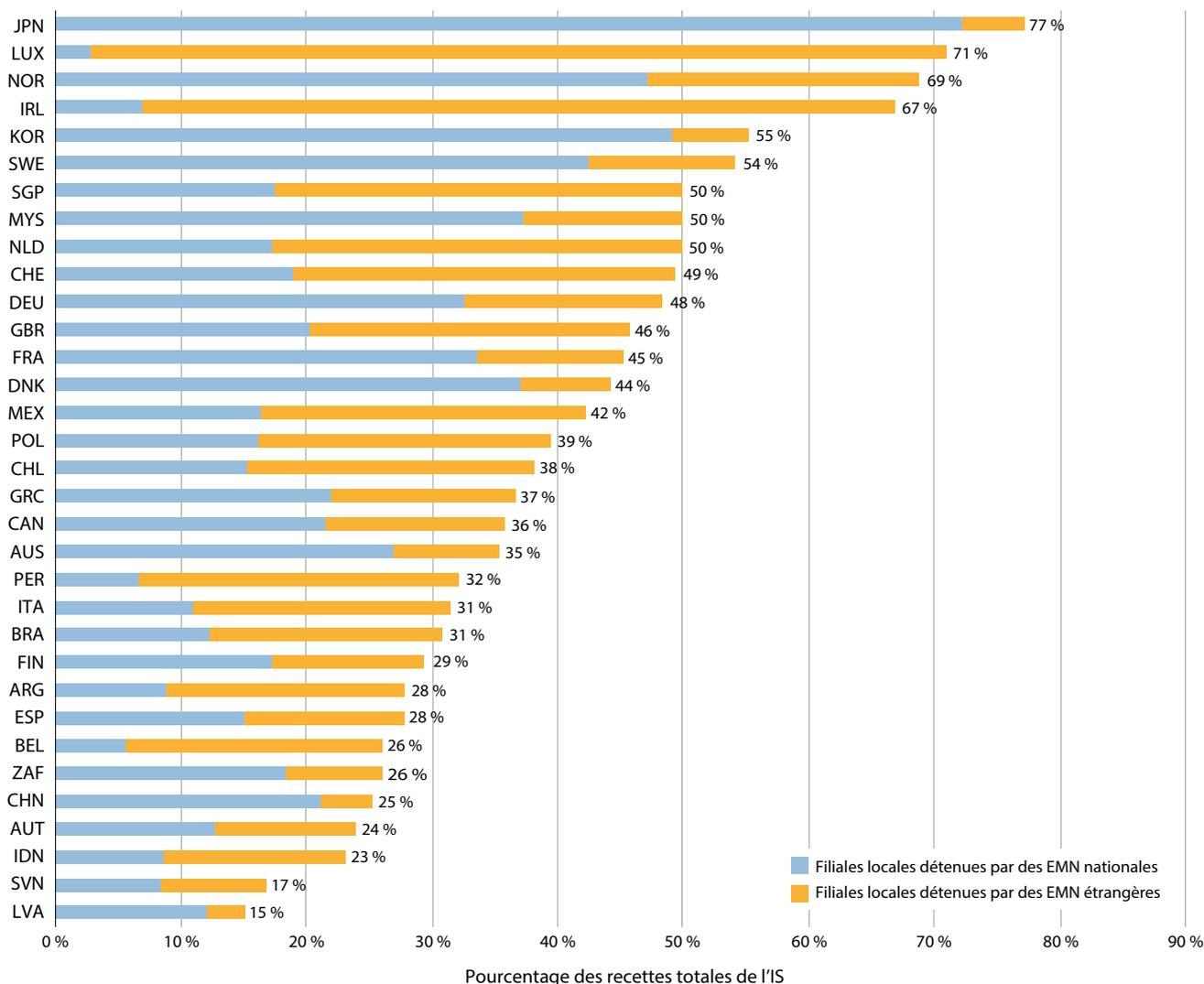
**Source :** Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2017

● **Les EMN nationales et étrangères représentent une part importante des recettes de l'impôt sur les bénéfices des sociétés (IS) dans plusieurs juridictions.**

Le graphique 17 indique le total de l'impôt sur les bénéfices dus, calculé à partir des statistiques des déclarations pays par pays, et exprimé en pourcentage du total des recettes de l'impôt sur les bénéfices des

sociétés, tel qu'il ressort de la Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques. Les chiffres permettent d'examiner la part relative des contributions des EMN nationales et étrangères, telles que couvertes par des données de 2017.<sup>14</sup> La contribution totale des EMN dans le total des recettes de l'IS dans les juridictions couvertes varie de 15 % en Lettonie à 77 % au Japon.

GRAPHIQUE 17. Contribution des EMN dans le total des recettes de l'IS



**Note :** Les pourcentages ci-dessus sont calculés en divisant le montant total de l'impôt dû tel qu'il ressort des Statistiques des déclarations pays par pays par le total des recettes de l'impôt sur les sociétés, tel qu'il figure dans la Base de données mondiale des statistiques des recettes publiques. Le graphique montre le total des recettes tirées des EMN tant nationales qu'étrangères, en pourcentage du total des recettes, les juridictions étant classées selon la contribution totale des EMN dans le total des recettes de l'IS. En raison des décalages temporels potentiels dans la comptabilisation des paiements fiscaux entre les impôts dus comptabilisés dans les déclarations pays par pays et les recettes fiscales comptabilisées dans les Statistiques des recettes publiques, les pourcentages doivent être considérés comme étant fournis à titre indicatif. Les recettes provenant des EMN étrangères sont calculées en faisant la somme des impôts dus déclarés dans la juridiction par les EMN ayant leur siège dans d'autres juridictions. Les recettes fiscales provenant des EMN étrangères doivent être considérées comme une estimation basse dans la mesure où elles ne peuvent être déclarées que lorsque la ventilation géographique permet de disposer de données au niveau des juridictions. Les données pour les Bermudes et l'Inde sont manquantes parce que ces pays ne sont pas couverts dans la Base de données mondiale 2017 des Statistiques des recettes publiques de l'OCDE. La part des EMN des États-Unis dans le total des recettes fiscales n'est pas présentée dans ce graphique en raison d'une taxe transitoire unique imposée dans le cadre de la Tax Cuts and Jobs Acts de 2017, qui a créé une asymétrie entre le numérateur et le dénominateur de ce ratio. Les EMN déclarent généralement cette taxe transitoire dans le montant des impôts sur les bénéfices dus et des impôts sur les bénéfices acquittés dans la déclaration pays par pays. Toutefois, le Bureau of Economic Analysis (BEA) des États-Unis ne classe pas cette taxe transitoire dans les recettes de l'IS (<https://www.bea.gov/help/faq/1293>). Par conséquent, le ratio impôts sur les bénéfices dus/recettes de l'IS aux États-Unis serait faussement orienté à la hausse dans les données des déclarations pays par pays et ne serait pas représentatif de la part des EMN dans le montant des recettes de l'IS en 2017. Cette asymétrie devrait persister pendant encore un certain nombre d'années, dans la mesure où les contribuables peuvent choisir d'étaler le paiement de l'impôt sur plusieurs années.

**Source :** Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2017, et base de données des statistiques des recettes publiques de l'OCDE.

14. Les contributions des EMN étrangères pourraient être sous-estimées pour deux grandes raisons : premièrement, certaines juridictions offrent une ventilation géographique limitée ; et, deuxièmement, on ne dispose pas de données sur les contributions des EMN ayant leur société mère dans des juridictions qui n'ont pas fourni d'informations.

## PRINCIPAUX ENSEIGNEMENTS TIRÉS DES DONNÉES DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS

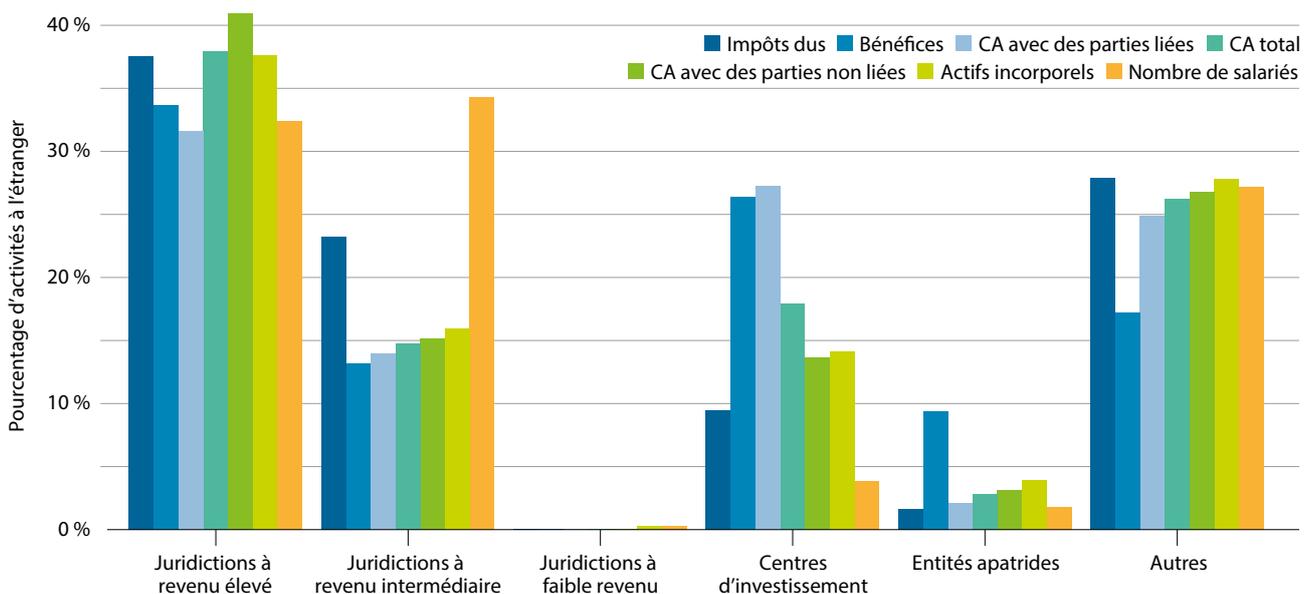
**La deuxième publication de données anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays (2017) apporte un nouvel éclairage sur les pratiques de BEPS.**

En raison des limites inhérentes aux données figurant dans les déclarations pays par pays (Encadré 11), la plus grande prudence est de rigueur lorsqu'on tente de tirer de ces données des conclusions sur les pratiques de BEPS. Ceci est d'autant plus vrai qu'il s'agit là de la deuxième année seulement pour laquelle on dispose de données anonymisées et agrégées. Deux années de données ne peuvent apporter qu'un éclairage très limité sur les variations et les tendances potentielles en matière de pratiques de BEPS. La comparabilité entre 2016 et 2017 des échantillons de données est en outre limitée, en raison du passage dans certains pays du système de dépôt volontaire au système de dépôt obligatoire, et des écarts dans l'exercice fiscal couvert (voir encadré 13).

Ces réserves mises à part, la deuxième édition des statistiques issues des déclarations pays par pays semble donner quelques indications sur le phénomène BEPS :

- **Des éléments attestent d'un décalage entre le lieu où sont déclarés les bénéfices et le lieu où sont exercées les activités économiques.** Les données montrent d'importants écarts dans la répartition, entre les groupes de juridictions, des effectifs, des actifs corporels et des bénéfices.<sup>15</sup> Le Graphique 18 présente la répartition des activités étrangères des EMN entre les groupes de juridictions.<sup>16</sup> À titre d'exemple, les pays à revenu élevé et à revenu intermédiaire représentent une part plus importante du total des effectifs (avec respectivement

GRAPHIQUE 18. Part des activités des EMN étrangères selon les groupes de juridictions



**Note :** Le montant des bénéfices peut inclure dans certains cas des dividendes intragroupes, et donc être faussement orienté à la hausse. Les barres représentent la part des différents groupes de juridictions dans le total des variables (bénéfices dans le groupe  $x$ /total des bénéfices comptabilisés dans les juridictions étrangères) pour toutes les juridictions de l'échantillon couvert par la déclaration pays par pays. Les pourcentages sont calculés à partir des données figurant dans la Partie A du Tableau 1A (ensemble des sous-groupes). Par « autres », on entend les groupes agrégés.

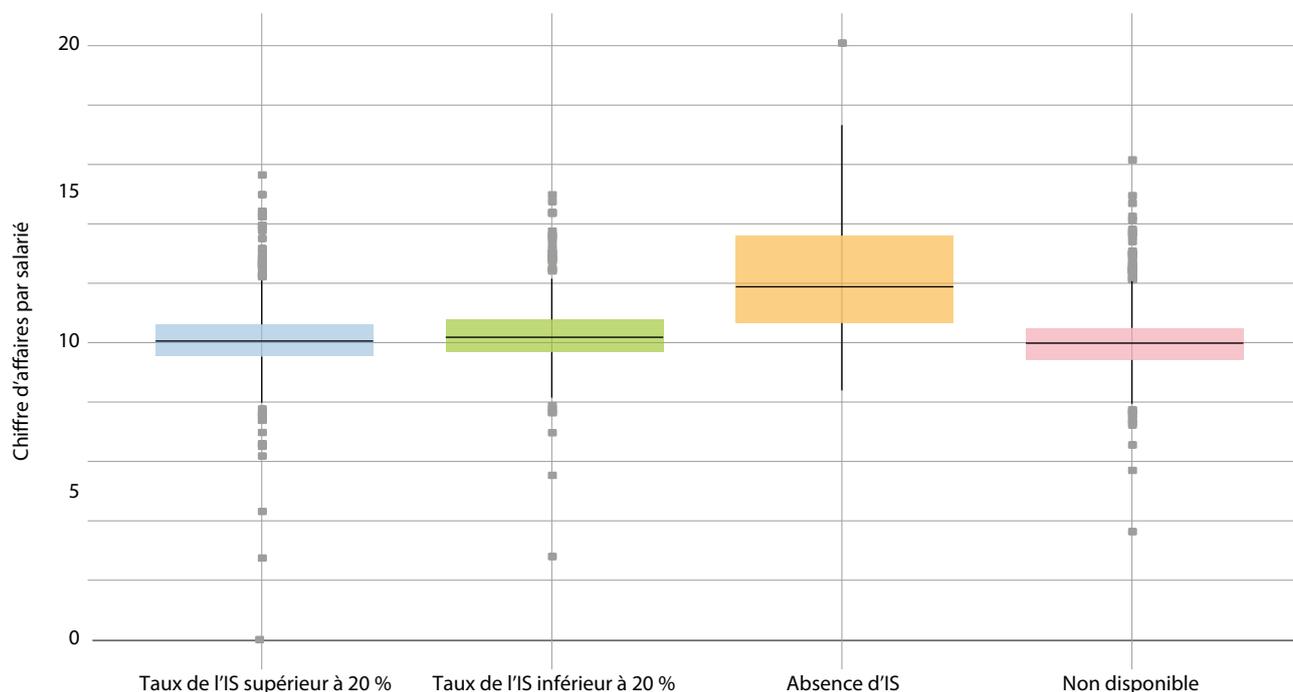
**Source :** Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2017

15. Comme l'indique l'encadré 13, et comme expliqué plus en détail à l'adresse <https://www.oecd.org/fr/fiscalite/politiques-fiscales/statistiques-anonymisees-et-agregees-cbcr-avertissement.pdf>, les bénéfices peuvent être surévalués en raison de l'intégration de dividendes intragroupe. Afin d'évaluer l'ampleur potentielle des dividendes inclus dans les bénéfices, des analyses par pays sont consultables aux adresses suivantes : Pays-Bas : <https://oe.cd/3Kp> ; Irlande : <https://oe.cd/3Kn> ; Italie : <https://oe.cd/3Ko> ; Suède : <https://oe.cd/3Kq> ; Royaume-Uni : <https://oe.cd/3Kr>.

16. Les juridictions (revenu élevé, revenu intermédiaire et faible revenu) sont regroupées selon la classification de la Banque mondiale, d'où 59 juridictions à revenu élevé, 107 juridictions à revenu intermédiaire et 28 juridictions à faible revenu. Les centres d'investissement sont définis comme des juridictions dont le total de l'investissement direct étranger (IDE) représente plus de 150 % du PIB : Anguilla, Bahamas ; Barbade ; Bermudes ; Chypre ; Gibraltar ; Guernesey ; Hong Kong, Chine ; Hongrie ; îles vierges britanniques ; îles Caïmanes ; île de Man ; Îles Marshall ; îles Turques et Caïques ; Irlande ; Jersey ; Liberia ; Luxembourg ; Malte ; Maurice ; Mozambique ; Pays-Bas ; Singapour et Suisse.

17. Le montant des impôts dus dans une juridiction dépend à la fois des taux effectifs d'imposition et des bénéfices imposables.

GRAPHIQUE 19. Distribution du chiffre d'affaires moyen par salarié selon la fourchette de taux légal de l'IS



**Note :** Les juridictions sont regroupées selon leur taux de l'IS combiné. Les taux de l'IS dans la catégorie « Taux de l'IS supérieur à 20 % » vont de 21 % à 47,9 % ; ils s'établissent entre 10 % et 20 % dans la catégorie « Taux de l'IS inférieur ou égal à 20 % ». La boîte à moustaches donne une représentation compacte de la distribution de la transformation algorithmique de la part du chiffre d'affaires (USD) par employé au sein de chaque fourchette de taux légal d'IS. Les rectangles sont délimités par le 25e et le 75e centiles, et représentent donc 50 % de l'échantillon au sein de chaque fourchette. La barre noire horizontale correspond à la médiane (50e centile). Les deux moustaches représentent les valeurs extrêmes, à une distance correspondant à 1,5 fois l'écart interquartile (écart entre le 25e et le 75e centile), et tous les points des valeurs périphériques sont représentés séparément.

**Source :** Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2017

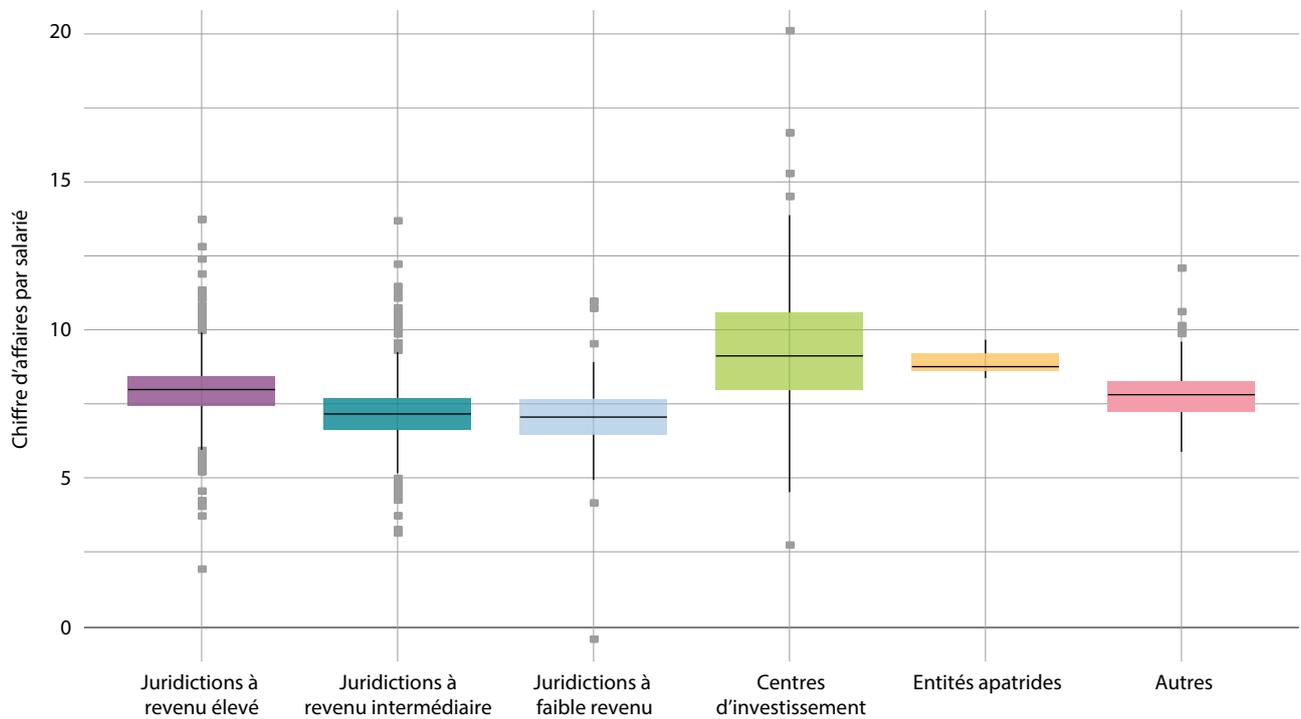
32 % et 38 %) et du total des actifs corporels (avec respectivement 38 % et 16 %) que des bénéficiaires (avec respectivement 34 % et 13 %). À l'inverse, dans les centres d'investissement, les EMN représentent une part relativement élevée des bénéficiaires (26 %), comparée à leur part dans le total des effectifs (3 %) et des actifs corporels (14 %). Les juridictions à revenu élevé et à revenu intermédiaire et les centres d'investissement représentent respectivement 38 %, 23 % et 10 % des impôts dus.<sup>17</sup>

- **Le chiffre d'affaires par salarié est généralement plus élevé dans les pays où le taux légal de l'IS est nul et dans les centres d'investissement.** Le Graphique 19 et le Graphique 20 montrent que le ratio du chiffre d'affaires total au nombre de salariés est plus élevé dans les juridictions où le taux de l'IS est nul et dans les centres d'investissement. La valeur médiane du chiffre d'affaires par salarié dans les juridictions qui appliquent un taux zéro d'IS est juste inférieure à 2,6 millions USD, comparé à 320 000 USD dans les juridictions où le taux de l'IS est inférieur à 20 %, et à 285 000 USD dans les juridictions qui appliquent un taux de l'IS supérieur à 20 %. Dans les centres d'investissement, le chiffre d'affaires médian par salarié s'établit à 1,7 million USD, tandis qu'il s'élève à 443 000 USD, 190 000 USD et 171 000 USD respectivement

dans les juridictions à revenu élevé, intermédiaire et faible. S'il est possible que ces chiffres reflètent des différences en matière d'intensité capitalistique et de productivité des travailleurs, ils pourraient également être un indicateur de pratiques de BEPS.

- **En moyenne, la part du chiffre d'affaires des parties liées dans le total du chiffre d'affaires est plus élevée dans certaines juridictions.** Le Graphique 21 représente la distribution du chiffre d'affaires des parties liées en pourcentage du chiffre d'affaires total, par groupe de juridictions. En moyenne, la part du chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées dans le total du chiffre d'affaires est plus élevée dans les centres d'investissement que dans les pays à revenu élevé, intermédiaire et faible. Dans les centres d'investissement, le chiffre d'affaires des parties liées représente 40 % du total du chiffre d'affaires, alors que ce pourcentage s'établit aux alentours de 20 % en moyenne dans les pays à revenu élevé, intermédiaire et à faible. Quoiqu'un niveau élevé de chiffre d'affaires des parties liées puisse se justifier sur le plan commercial, il constitue également un critère d'évaluation générale des risques et pourrait témoigner de l'existence de stratégies de planification fiscale.

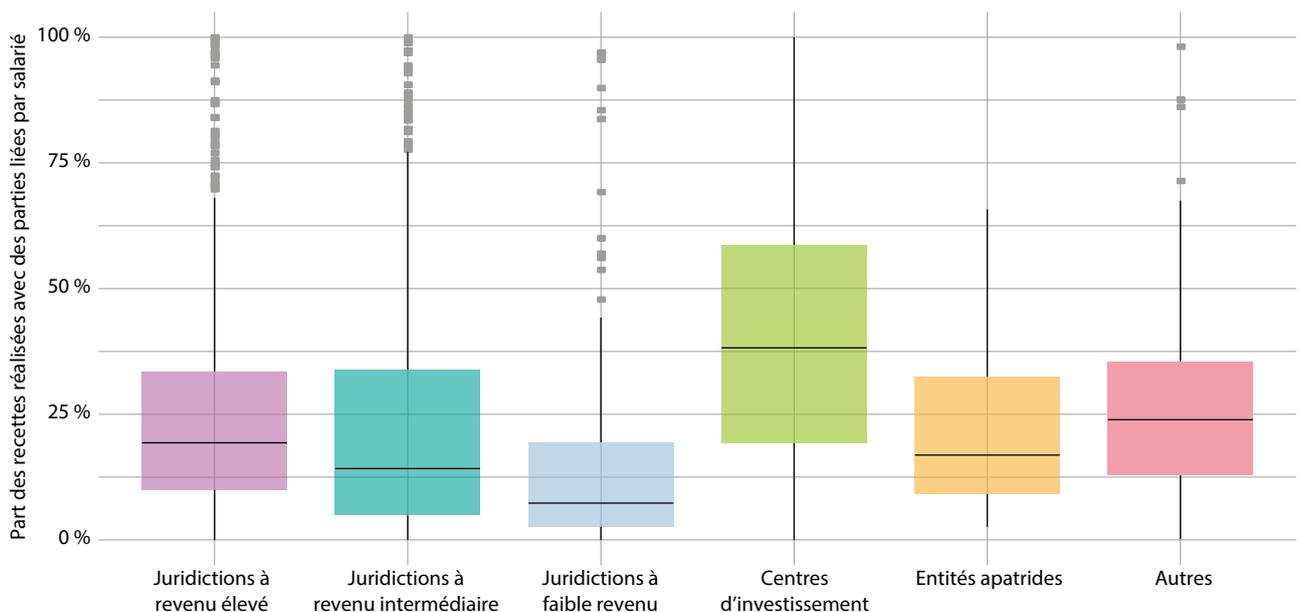
GRAPHIQUE 20. **Distribution du chiffre d'affaires moyen par salarié au sein des différents groupes de juridictions**



**Note :** La boîte à moustaches donne une représentation de la distribution de la transformation algorithmique de la part du chiffre d'affaires par employé (USD) au sein de chaque groupe de juridictions. Les rectangles sont délimités par le 25e et le 75e centiles, et représentent donc 50 % de l'échantillon au sein de chaque groupe de pays. La barre noire horizontale correspond à la médiane (50e centile). Les deux moustaches représentent les valeurs extrêmes, à une distance correspondant à 1,5 fois l'écart interquartile (écart entre le 25e et le 75e centile), et tous les points des valeurs périphériques sont représentés séparément. Par « autres », on entend les groupes agrégés.

**Source :** Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2017

GRAPHIQUE 21. **Distribution de la part moyenne du chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées au sein des différents groupes de juridictions**



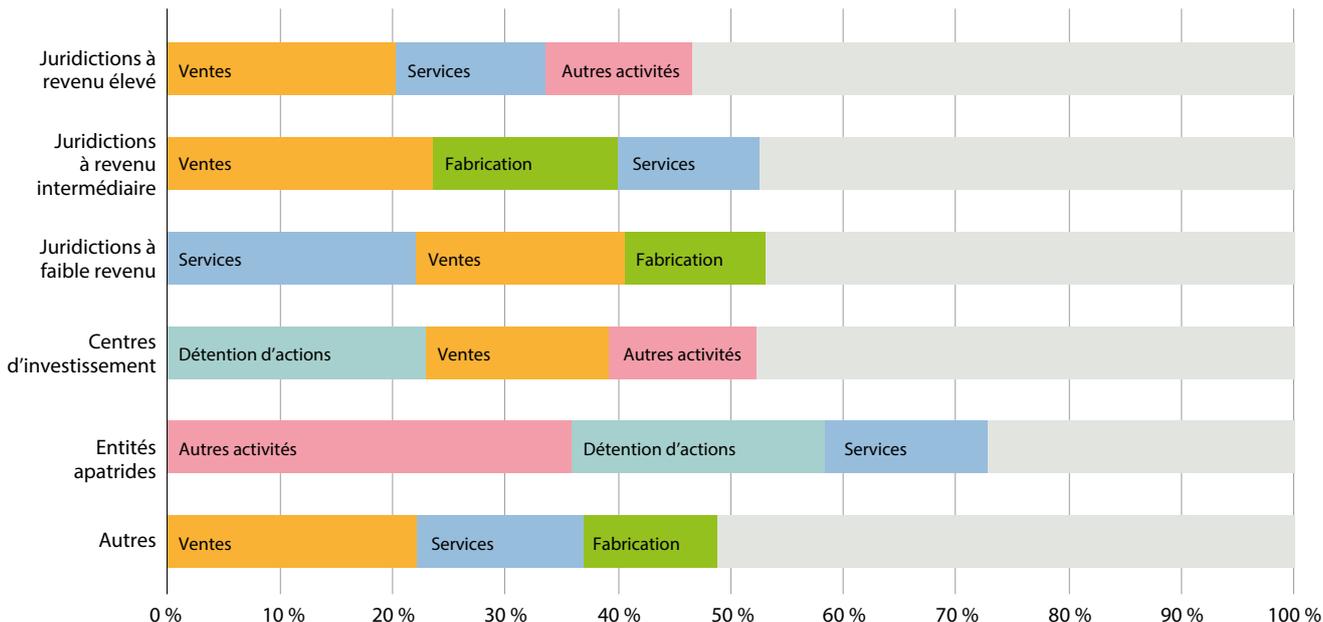
**Note :** La boîte à moustaches donne une représentation de la distribution du chiffre d'affaires réalisé avec des parties liées en pourcentage du chiffre d'affaires total dans chaque groupe de juridictions. Les rectangles sont délimités par le 25e et le 75e centiles, et représentent donc 50 % de l'échantillon au sein de chaque groupe de pays. La barre noire horizontale correspond à la médiane (50e centile). Les deux moustaches représentent les valeurs extrêmes, à une distance correspondant à 1,5 fois l'écart interquartile (écart entre le 25e et le 75e centile), et tous les points des valeurs périphériques sont représentés séparément. Par « autres », on entend les groupes agrégés.

**Source :** Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2017

- **La composition de l'activité varie selon les groupes de juridictions.** Le Graphique 22 indique la part des activités principales au sein de chaque groupe de juridictions. Le commerce, la production et les services sont les activités dominantes dans les juridictions à revenu élevé, intermédiaire et faible, tandis que l'activité de « détention de titres et d'autres instruments de

dette » prédomine dans les centres d'investissement. La concentration de sociétés de portefeuille constitue un critère d'évaluation des risques et pourrait indiquer la présence de structures de planification fiscale. Néanmoins, de même que pour le chiffre d'affaires des parties liées, une telle concentration peut aussi être le fait de véritables accords commerciaux.

GRAPHIQUE 22. **Les trois principales activités exercées selon les groupes de juridictions**



**Note :** Ces pourcentages sont calculés en divisant le chiffre correspondant à l'activité exercée dans le groupe de pays par le nombre total d'activités exercées dans le groupe de juridictions pour lequel on dispose de données. À titre d'exemple, 20 % de l'ensemble des activités exercées dans les juridictions à revenu élevé le sont dans le secteur de la vente. Les entités peuvent relever d'une ou plusieurs des catégories d'activité suivantes : recherche et développement ; détention ou gestion d'actifs de propriété intellectuelle ; achats ou approvisionnement ; fabrication ou production (production) ; vente, commercialisation ou distribution (commerce) ; services administratifs, de gestion ou de soutien ; fourniture de services à des parties non liées (services) ; financements intragroupes ; services financiers réglementés ; services d'assurance ; détention d'actions ou d'autres instruments de fonds propres (détention d'actions) ; activités dormantes ; autres activités. En ce qui concerne les États-Unis, sont également inclus dans la catégorie « autres activités » : la détention ou la gestion d'actifs de propriété intellectuelle ; les assurances ; les financements internes d'un groupe ; et les activités de recherche-développement.

**Source :** Statistiques anonymisées et agrégées issues des déclarations pays par pays, 2017

## LES DONNÉES ET L'ANALYSE DES DÉCLARATIONS PAYS PAR PAYS DEVRAIENT PROGRESSIVEMENT S'AMÉLIORER

La publication des données agrégées et anonymisées tirées des déclarations par pays offre une nouvelle source d'informations importante sur les EMN et leurs activités mondiales. La couverture et la qualité de ce nouveau jeu de données devraient s'améliorer au fil des éditions, à mesure que les EMN améliorent la cohérence de leurs déclarations, que les juridictions renforcent la cohérence de leurs méthodes de collecte de données, que le nombre de pays qui fournissent des données s'accroît, et que les problèmes rencontrés lors du recueil des données les premières années sont résolus.

Quoi qu'il en soit, cette deuxième édition fournit néanmoins des éclairages importants sur les activités mondiales des EMN. Les données montrent l'existence en 2017 d'un décalage entre les bénéfices et l'activité économique, et une

variation des activités et du chiffre d'affaires des parties liées qui semble attester de la présence de pratiques de BEPS. Malgré l'existence de décalages temporels dans les données, et la forte progression des mesures mises en œuvre pour combattre le phénomène BEPS depuis 2017, ces données témoignent néanmoins de la nécessité de poursuivre la résolution des problèmes de BEPS qui subsistent, à travers une action multilatérale. De plus, ces données soulignent la nécessité de continuer à mesurer et à suivre les pratiques de BEPS et de donner plus de poids à la Déclaration pays par pays à l'avenir afin d'aider davantage la communauté internationale à faire avancer le programme d'action engagé dans le domaine de la fiscalité internationale.



## Régimes de la propriété intellectuelle

La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* présente également des informations sur les régimes de la propriété intellectuelle (régimes de PI). De nombreuses juridictions se sont dotées de régimes de PI, grâce auxquels les revenus tirés de l'exploitation de certains actifs de PI sont imposés à un taux inférieur au taux légal normal de l'IS.

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

### 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 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 applicables aux revenus de la PI comme à d'autres types de revenus. Sur les 52 régimes de PI répertoriés dans la base, 32 ont été examinés par le FHTP en tant que régimes de PI uniquement et 20 l'ont été en qualité de régimes « mixtes » (applicables aux revenus de la PI et à d'autres types de revenus).

### STATUT DES RÉGIMES DE LA PROPRIÉTÉ INTELLECTUELLE

À partir de leurs caractéristiques, les régimes de 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

### INFORMATIONS CLÉS :

- Trente-six 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 dommageable. Quatre régimes étaient en cours de modification ou de suppression parce qu'ils n'étaient pas conformes au standard minimum de l'Action 5 du BEPS. Huit régimes ont été supprimés en 2020 et trois autres étaient en cours d'examen car il n'avait pas encore été déterminé s'ils étaient conformes au standard minimum de l'Action 5.
- Sur les 36 régimes de PI non dommageables, tous accordent des avantages aux brevets, 26 aux logiciels protégés par des droits d'auteur et 11 à la troisième catégorie autorisée d'actifs qui sont limités aux PME.
- Les réductions de taux d'imposition applicables aux 36 régimes de PI non dommageables vont d'une exonération intégrale à une réduction d'environ 40 % du taux normal d'imposition.
- Trois des quatre régimes en passe d'être modifiés ou supprimés proposent une exonération intégrale des revenus de la PI et le quatrième offre un abaissement du taux d'imposition applicable aux revenus de la PI de 28 à 10 %.

## Encadré 13. 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 2020. Les modifications des régimes qui ont été décidées en 2020, mais ne prendront effet qu'en 2021, 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 2020. Les prochaines éditions tiendront compte des effets des régimes de la PI dans l'analyse des taux effectifs d'imposition des sociétés.

été évalués). Le processus d'examen par les pairs se poursuit et en 2020, la majorité des régimes étaient pleinement conformes au standard minimum établi par l'Action 5. Ces régimes apparaissent dans la liste avec le statut « non dommageable » ou « non dommageable (modifié) ». Les régimes qui étaient déjà fermés à de nouveaux adhérents en 2020 (d'après les résultats des examens par les pairs approuvés par le Cadre inclusif en novembre 2020) apparaissaient 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. Aucun régime de PI n'a été supprimé en 2020.

La *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés* renseigne sur 52 régimes de PI en place dans 38 juridictions différentes en 2020. Trente-six régimes au total ont été jugés non dommageables ; 18 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 jugé dommageable. Quatre 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. Trois 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.

**ACTIFS ÉLIGIBLES ET TAUX D'IMPOSITION RÉDUITS**

Dans la *Base de données des statistiques de l'impôt sur les sociétés*, les actifs éligibles au bénéfice 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 exclut explicitement du bénéfice d'un avantage fiscal les revenus tirés d'actifs incorporels de commercialisation (comme les marques). 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 36 régimes jugés non dommageables, tous couvrent des brevets, 26 des logiciels et 11 des actifs appartenant à la troisième catégorie (catégorie 3). Trois des quatre régimes qui sont en cours de suppression ou de modification ne restreignent pas le type de revenu pouvant ouvrir droit au bénéfice d'un taux réduit, encore que dans certains cas, seuls certains secteurs d'activité ou types de revenus 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 36 régimes jugés non dommageables, l'avantage accordé va d'une exemption intégrale à un allègement d'environ 40 % du taux d'imposition autrement applicable. L'allègement le plus fréquent atteint 50 %. Les taux réduits s'échelonnent entre 0 % (dans dix juridictions) et 18.75 % (le régime préférentiel coréen pour le transfert, l'acquisition, etc. de technologies prévoit l'application aux revenus de la PI de taux réduits allant de 5 à 18.75 %). Trois des quatre régimes en passe d'être modifiés ou supprimés proposent une exonération intégrale des revenus de la PI et le quatrième offre un abaissement du taux d'imposition applicable aux revenus de la PI de 28 à 10 %.

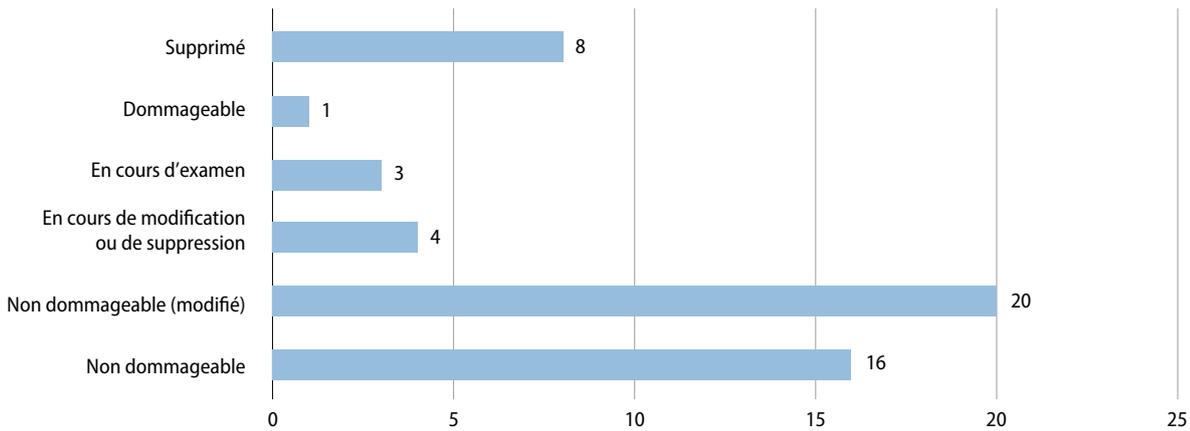


Les taux réduits prévus par les régimes de PI non dommageables s'échelonnaient entre 0 % et 18.75 % en 2020. La réduction de taux prévue par les régimes de PI non dommageables s'échelonne entre 100 % (exonération d'impôt intégrale) et environ 40 %.

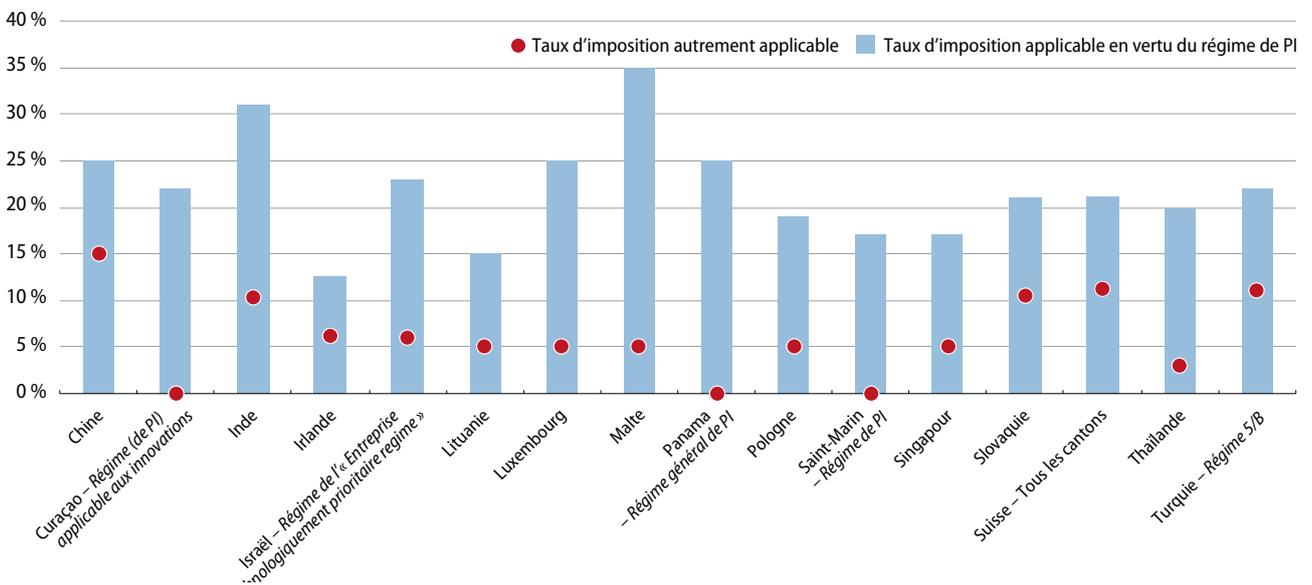
Le graphique 24 et le graphique 25 montrent, pour chacun des 36 régimes de PI non dommageables, le taux réduit le plus bas accordé et le taux d'imposition autrement applicable. Le graphique 24 présente les régimes jugés « non dommageables » et le graphique 25 les régimes qui ont été modifiés de sorte qu'ils ne sont plus jugés dommageables. Le taux d'imposition autrement applicable désigne en général le taux normal légal de l'IS, 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 bénéficiaires. Aussi, les taux d'imposition qui figurent dans le graphique sont représentatifs et ne reflètent pas précisément toute la fourchette des réductions d'impôt offertes dans chacun des régimes de PI.

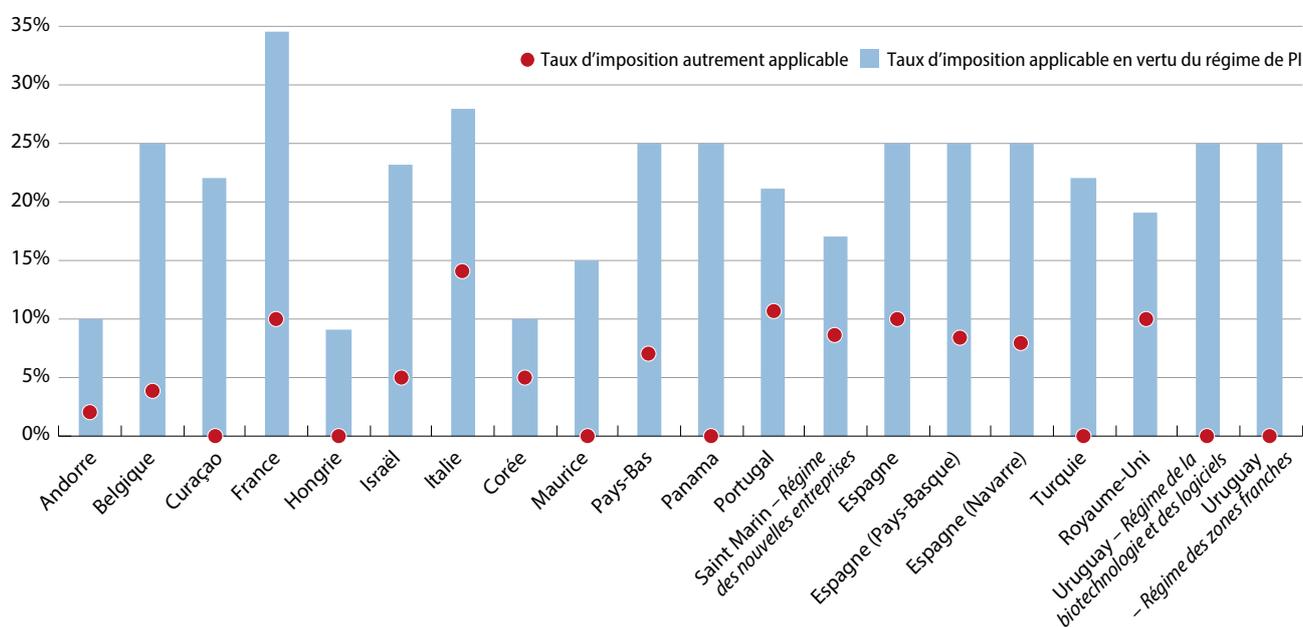
GRAPHIQUE 23. Statut des régimes de la propriété intellectuelle en vigueur en 2020



GRAPHIQUE 24. Taux réduits accordés par les régimes de PI non dommageables, 2020



GRAPHIQUE 25. Taux réduits accordés par les régimes de PI non dommageables, 2020



## Références

BEA (2003), *Fixed Assets and Consumer Durable Goods in the United States, 1925-1997*, US Bureau of Economic Analysis.

Creedy, J. et N. Gemmill (2017), « Taxation and the User Cost of Capital », *Journal of Economic Surveys*, vol. 31, pp. 201-225.

Dernis, H., et al. (2019), *World Corporate Top R&D investors: Shaping the Future of Technologies and of AI. A joint JRC and OCDE report*. Office des publications de l'Union européenne, doi:10.2760/16575.

Dernis, H., Gkotsis, P., Grassano, N., Nakazato, S., Squicciarini, M., van Beuzekom, B., & Vezzani, A. (2019). *World Corporate Top R&D investors: Shaping the Future of Technologies and of AI. A joint JRC and OCDE report*. Publications Office of the European Union. doi:10.2760/16575

Devereux, Michael P. et Rachel Griffith (1999), « The Taxation of Discrete Investment Choices, Institute for Fiscal Studies », *Working Paper Series* n° W98/16.

Devereux, Michael P. et Rachel Griffith (2003), « Evaluating Tax Policy for Location Decisions », *International Tax and Public Finance*, vol. 10, pp. 107-126.

González Cabral, A.C., Appelt, S., Hanappi, T. (2021), « Corporate Effective Tax Rates for R&D: The case of expenditure-based R&D tax incentives », Documents de travail de l'OCDE sur la fiscalité, Éditions OCDE, Paris.

Hanappi, T. (2018), « Corporate Effective Tax Rates: Model Description and Results from 36 OCDE and Non-OCDE 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 (2021a), Principaux indicateurs de la science et de la technologie (base de données), <http://oe.cd/pist>.

OCDE (2021b), Base de données sur les incitations fiscales en faveur des activités de R-D, <http://oe.cd/rdtax>.

OCDE (2021c), Statistiques de la recherche et développement (SRD) (base de données), <https://www.oecd.org/fr/sti/inno/srd.htm>.

**Note pour les graphiques 4 et 8 :** Le royaume d'Arabie saoudite prélève un impôt sur les sociétés au taux de 20 % sur les parts d'un non-Saoudien dans une société résidente ou sur les revenus d'un non-résident provenant d'un établissement stable situé en Arabie saoudite. Les entreprises saoudiennes opérant dans le secteur du pétrole et du gaz sont par ailleurs soumises à un taux d'impôt sur les sociétés plus élevé (50 % au plus). Le royaume saoudien prélève également la Zakat qui est un impôt assis à la fois sur les bénéficiaires et sur les fonds propres. La Zakat est prélevée au taux de 2.5 % sur les parts d'un Saoudien dans une société résidente (sont aussi concernés les ressortissants des pays du Conseil de coopération du Golfe), mais comme il s'agit d'un impôt assis sur les bénéficiaires et les fonds propres, son rendement est plus élevé en termes effectifs. La Zakat pourrait être considérée comme une autre forme de l'impôt sur les sociétés prélevé sur la base d'une assiette différente. Pour calculer les TEI prospectifs, trois catégories de contribuables sont prises en compte : (i) les sociétés étrangères, imposées à 20 %, (ii) les sociétés nationales et étrangères opérant dans le secteur des hydrocarbures, imposées à 50 %, (iii) les sociétés nationales hors secteur des hydrocarbures, imposées à 2.5 % uniquement par l'intermédiaire de la composante de la Zakat liée au revenu. Les résultats concernant ces trois groupes de contribuables sont pondérés en utilisant comme pondérations leurs parts respectives du chiffre d'affaires, à savoir 18.17 % pour le groupe (i), 28.72 % pour le groupe (ii), et 53.11 % pour le groupe (iii).



Pour plus d'informations :



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



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



[@OECDtax](#) [#CorpTaxStats](#)



[OECD Tax](#)

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 2021

Crédits photos © Shutterstock.com